

# Witkowski, Andrzej

---

## Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe jako dowód w postępowaniu podatkowym w latach 1946-1949

---

Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego 11, 277-314

---

2008

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

ANDRZEJ WITKOWSKI  
(Rzeszów)

*Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe  
jako dowód w postępowaniu podatkowym  
w latach 1946–1949*

**Handelsbücher, einfache Bücher und Steuerbücher als  
Beweisstücke in den Steuerverfahren  
in den Jahren 1946–1949**

1. Wprowadzenie; 2. Księgi handlowe w świetle kodeksu handlowego z 1934 r., ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego; 3. Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe według postanowień dekretu z 1946 r. o postępowaniu podatkowym i aktów prawnych wykonawczych; 4. Konsekwencje nieprowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych oraz uznania ich przez władzę podatkową za nieprawidłowe; 5. Egzekwowanie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych w 1947 r.; 6. Egzekwowanie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych w 1948 r.; 7. Egzekwowanie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych w 1949 r.; 8. Zakończenie.

1. Einführung; 2. Handelsbücher nach dem Handelsgesetzbuch von 1934, der Steuerordnung von 1934 und der Rechtsprechung des Höchsten Verwaltungsgerichtshofs; 3. Handelsbücher, einfache Bücher und Steuerbücher nach den Bestimmungen des Dekrets von 1946 über das Steuerverfahren und nach der Rechtsverordnungen; 4. Konsequenzen der Nichtführung der Handelsbücher, einfacher Bücher und Steuerbücher und der Erkennung dieser von der Steuerbehörde für unrichtig; 5. Vollziehung der pflichtigen Führung der Handelsbücher, einfachen Bücher und Steuerbücher in 1947; 6. Vollziehung der pflichtigen Führung der Handelsbücher, einfachen Bücher und Steuerbücher in 1948; 7. Vollziehung der pflichtigen Führung der Handelsbücher, einfachen Bücher und Steuerbücher in 1949; 8. Zusammenfassung.

**1**

Celem niniejszego artykułu jest ukazanie przeobrażeń i stosowania ustawodawstwa określającego obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, wprowadzony w 1946 r. Przyjęte ramy czasowe obejmują okres, gdy egzekwowanie tego obowiązku należało do urzędów skarbowych, urzędów rewizyjnych oraz izb skarbowych, które działały jako organy administracji rządowej niezespolonej (zostały zniesione przez ustawę z 20 marca 1950 r. o terenowych organach jednolitej władzy państwowej<sup>1</sup>). Zasadniczą bazę źródłową, która umożli-

<sup>1</sup> Dz.U. 1950, nr 14, poz. 130.

liwiła przybliżenie problemów związanych z wdrażaniem i przestrzeganiem przez podatników owego obowiązku, stanowią materiały z zasobów Archiwum Akt Nowych w Warszawie oraz Archiwum Państwowego w Rzeszowie.

## 2

Rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r. – *Kodeks handlowy*<sup>2</sup> stanowiło (art. 54), iż *Kupiec rejestrowy obowiązany jest prowadzić według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej taką księgowość handlową, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych*. Było to określenie ogólne, zezwalające kupcowi rejestrowemu wybrać najbardziej odpowiedni dla prowadzonego przezeń przedsiębiorstwa rodzaj ksiąg i system ich prowadzenia.

W myśl postanowień kodeksu handlowego (art. 4 § 1), kupcem rejestrowym był kupiec, który prowadził przedsiębiorstwo zarobkowe *w większym rozmiarze*. Z kolei art. 5 k.h. stanowił, iż spółka handlowa (spółka jawna, spółka komandytowa, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółka akcyjna) jest kupcem rejestrowym. Kolejne rozporządzenia ministra przemysłu i handlu (wydane na podstawie § 2 art. 4 k.h.) z 2 lipca 1934 r.<sup>3</sup> oraz z 23 października 1936 r.<sup>4</sup> określiły, jakie przedsiębiorstwa uważa się za prowadzone *w większym rozmiarze*.

J. Jodłowski pisał, iż pod pojęciem ksiąg handlowych należy rozumieć rachunkowość, która: 1) prowadzona jest przez kupca w zakresie przedsiębiorstwa zarobkowego (w odróżnieniu od osób niehandlujących, gospodarstw rolnych i wolnych zawodów); 2) dotyczy ujawnienia: a) stanu jego majątku (inwentarz, bilans, rachunek zysków i strat), b) przynależności tego majątku (księgi specjalne wykazujące uczestników przedsiębiorstwa, jak: księga udziałów spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, księga akcyjna, rejestr członków spółdzielni), c) czynności handlowych (określonych w księdze II k.h.)<sup>5</sup>.

Przepisy prawa formalnego, z wyjątkiem ordynacji podatkowej<sup>6</sup>, nie zajmowały się kwestią prawidłowości ksiąg handlowych. Zgodnie z art. 81 §1 ordynacji podatkowej, za *prawidłowe* uważano *księgi prowadzone w myśl przepisów obowiązku-*

<sup>2</sup> Dz.U. 1934, nr 57, poz. 502.

<sup>3</sup> Rozporządzenie ministra przemysłu i handlu z 2 VII 1934 r. wydane w porozumieniu z ministrami: skarbu, sprawiedliwości oraz rolnictwa i reform rolnych w sprawie określenia przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze (Dz.U. 1934, nr 60, poz. 515).

<sup>4</sup> Rozporządzenie ministra przemysłu i handlu z 23 X 1936 r. wydane w porozumieniu z ministrami: skarbu, sprawiedliwości oraz rolnictwa i reform rolnych w sprawie określenia przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze (Dz.U. 1936, nr 84, poz. 590).

<sup>5</sup> J. Jodłowski, *Księgi handlowe jako dowód*, „Palestra”, nr 9, 1935, s. 685.

<sup>6</sup> Ustawa z 15 III 1934 r. – *ordynacja podatkowa*, tekst jedn. z 14 II 1936 r. (Dz.U. 1936, nr 14, poz. 134).

jącego kodeksu handlowego oraz zasad księgowości i zwyczajów handlowych. Za prawidłowe uważano również (art. 81 § 2) księgi handlowe uproszczone oraz księgi gospodarcze (gospodarstw wiejskich, właścicieli nieruchomości budynkowych oraz osób wykonujących wolne zawody) prowadzone według zasad, które ustalał minister skarbu po zasięgnięciu opinii właściwych samorządów gospodarczych<sup>7</sup>. Z kolei za *rzetelne* ordynacja podatkowa uważała *księgi prowadzone zgodnie z rzeczywistością*.

Księgi handlowe posiadały moc dowodu zupełnego w postępowaniu skarbowo-administracyjnym, zaś w postępowaniu sądowym pozostawione były swobodnej ocenie sędziowskiej<sup>8</sup>. Ordynacja podatkowa stanowiła bowiem (art. 80), że księgi prowadzone prawidłowo i rzetelnie, stanowią podstawę dla wymiaru podatków, a w art. 88 czytamy, iż *Jeżeli na poparcie zeznania, złożonego w terminie, płatnik wyraził gotowość przedstawienia ksiąg, to władza wymiarowa nie może ustalić podstaw wymiaru odmiennie, aniżeli to wynika z tych ksiąg, o ile nie zostały uznane za nieprawidłowe lub nierzetelne*. Brak prawidłowych i rzetelnych ksiąg pozbawiał zatem kupca owej najsukuteczniejszej rękojmi należytego wymiaru.

W kwestii prawidłowości ksiąg handlowych – o której była mowa w art. 81 ordynacji podatkowej – zapadło ponad 100 wyroków Najwyższego Trybunału Administracyjnego<sup>9</sup>. W szczególności NTA orzekł, że: 1. *Brak ksiąg zasadniczych, jak dziennika, księgi kasowej i księgi głównej uzasadnia wnioski o niezupełności pozostałych składników rachunkowości kupieckiej*<sup>10</sup>; 2. *Płatnicy podatku dochodowego korzystają z zupełnej swobody wyboru takiego sposobu prowadzenia ksiąg handlowych, jaki z uwagi na rodzaj i rozmiar odnośnego przedsiębiorstwa uważają za wystarczający i właściwy, byleby ten sposób prowadzenia ksiąg z jednej strony był zgodny z zasadami ustalonymi w dziedzinie nauki o księgowości i obowiązującymi zwyczajami kupieckimi, z drugiej zaś strony, umożliwiało nie tylko stwierdzenie zupełności wpisów i ich rzetelności, ale także rozpoznanie istoty poszczególnych wpisów i ocenę ich znaczenia pod kątem widzenia przepisów ustawy o podatku dochodowym [...]*<sup>11</sup>; 3. *Prawidła buchalteryjne nie mogą zadowolić się ogólnikową treścią wpisu, lecz przeciwnie – wymagają należytej osnowy, a mianowicie takiej, by na podstawie treści zapisu można było sprawdzić, czy odnośne zdarzenie gospodarcze ujawniono pod każdym względem prawidłowo i zgodnie z rzeczywistością. Taką zaś kontrolę umożliwia tyl-*

<sup>7</sup> Zob. §§ 74–89 rozporządzenia ministra skarbu z 25 III 1937 r. o wykonaniu ordynacji podatkowej (Dz.U. 1937, nr 35, poz. 270).

<sup>8</sup> Zob. A. Szczygielski, *Księgi handlowe*, Warszawa 1935, s. 25.

<sup>9</sup> Zob. *Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego*, zebrał i oprac. B. Hasfeld, Warszawa 1939, poz. 870–1102, s. 367–440.

<sup>10</sup> Wyrok NTA z 21 X 1935 r. (L. Rej. 861/34), *ibidem*, s. 367.

<sup>11</sup> Wyrok NTA z 19 VI 1929 r. (L. Rej. 4360/27), *loc. cit.*

ko wpis zupełny pod względem przedmiotowym jako też podmiotowym [...]»<sup>12</sup>;  
4. Brak dokumentów, na których opierają się wpisy w księgach podatnika, uprawnia władze wymiarowe do uznania ksiąg za nieprawidłowe<sup>13</sup>.

Kilka orzeczeń NTA i Sądu Najwyższego dotyczyło rzetelności ksiąg, o której była mowa w art. 82 ordynacji podatkowej. W szczególności NTA orzekł, iż: 1. *Za rzetelne, zgodnie ze zwyczajnym znaczeniem tego wyrazu, uważane są księgi handlowe, jeżeli zawierają wszystkie fakty, będące przedmiotem wpisów do ksiąg handlowych i to w całości zgodnie z prawdą*<sup>14</sup>; 2. *Świadome niezaksięgowanie transakcji stanowi przejaw nierzetelnego prowadzenia ksiąg*<sup>15</sup>; 3. *Zarzut nierzetelności ksiąg handlowych musi być kategoriyczny, tzn. powoływać się na fakty nieodparte przez płatnika*<sup>16</sup>.

Badanie (rewizję) ksiąg przeprowadzano na mocy pisemnego upoważnienia wydanego przez władze skarbowe. Protokół z badania ksiąg podpisywał rewidujący i płatnik (lub jego przedstawiciel). Ocena mocy dowodowej ksiąg (ich prawidłowości i rzetelności) oraz materiałów zebranych w wyniku badania ksiąg należała do organów wymiarowych.

Nierzetelność ksiąg uprawniała władzę wymiarową do całkowitego ich pominięcia. Z kolei nieprawidłowość ksiąg mogła (choć nie musiała) pociągać za sobą ich dyskwalifikację<sup>17</sup>.

Najwyższy Trybunał Administracyjny wielokrotnie orzekał w kwestii konsekwencji uznania ksiąg za nieprawidłowe. Przykładowo NTA orzekł, iż: 1. *W razie zasadnego uznania ksiąg handlowych skarżącego za nieprawidłowe, okoliczność ta – według stałej judykatury Najwyższego Trybunału Administracyjnego – nie uzasadnia sama przez się całkowitego pominięcia ich jako środka dowodowego*<sup>18</sup>; 2. *Dyskwalifikacja ksiąg z powodu usterek natury formalnej nie może uzasadnić dyskwalifikacji tych ksiąg także w charakterze zapisków*<sup>19</sup>. O nieprzyjęciu ksiąg za podstawę przy wymiarze podatku należało powiadomić płatnika, jednocześnie z doręczeniem nakazu płatniczego. W owym zawiadomieniu należało wyszczególnić *materialne i formalne zarzuty* uzasadniające nieprzyjęcie ksiąg.

Przez brak prawidłowych ksiąg kupiec narażał się także na odpowiedzialność karną (przewidzianą w art. 280 i 281 k.k.). Pozbawiał się nadto wartościowego

<sup>12</sup> Wyrok NTA z 10 VI 1938 r. (L. Rej. 2269/36), *ibidem*, s. 379–380.

<sup>13</sup> Wyrok NTA z 8 III 1938 r. (L. Rej. 2630/37), *ibidem*, s. 393.

<sup>14</sup> Wyrok NTA z 9 II 1927 r. (L. Rej. 2581/25), *ibidem*, s. 440.

<sup>15</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 10 IX 1930 r. (K. 616/30), *loc. cit.*

<sup>16</sup> Wyrok NTA z 30 XI 1937 r. (L. Rej. 2412/36), *ibidem*, s. 441.

<sup>17</sup> Zob. I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, t. II: *Daniny*, Warszawa 1937, s. 21.

<sup>18</sup> Wyrok NTA z 29 I 1935 r. (L. Rej. 11041/31), *ibidem*, s. 372.

<sup>19</sup> Wyrok NTA z 12 V 1938 r. (L. Rej. 4732/35), *ibidem*, s. 372–373.

środku dowodowego na wypadek procesu, a w razie powołania się strony przeciwnej na jego księgi – narażony był na to, że sąd uzna twierdzenia przeciwnika za prawdziwe (art. 270 k.p.c.). W razie zawieszenia wypłat, brak prawidłowej księgowości stanowił przyczynę niedopuszczenia do układu upadłego z wierzycielami (art. 177 prawa upadłościowego) oraz przeszkodę w otwarciu postępowania układowego (art. 2 prawa układowego); skazanie zaś za fałszowanie księgowości mogło spowodować uchylenie zawartego układu (art. 197 prawa upadłościowego i art. 74 prawa układowego)<sup>20</sup>.

### 3

Z dniem 1 lipca 1946 r. wszedł w życie dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym<sup>21</sup>, który uchylił moc obowiązującą przepisów ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r. W rozdziale 3 Księgi handlowe, księgi uproszczone i podatkowe, dz. XI: *Dowody*, proklamowano zasadę powszechności obowiązku prowadzenia ksiąg przez podatników podatku obrotowego. Jeżeli nie mieli obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych (wynikał przede wszystkim z kodeksu handlowego), obowiązani byli prowadzić księgi uproszczone bądź księgi podatkowe. Nadto, minister skarbu został upoważniony do rozszerzania (w drodze rozporządzenia) obowiązku prowadzenia przez podatników podatku obrotowego ksiąg uproszczonych lub podatkowych, na niektóre grupy podatników podatku dochodowego<sup>22</sup>.

W szczególności do prowadzenia ksiąg handlowych zobowiązani byli kupcy rejestrowi. Przypomnijmy, że w myśl art. 4 rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 27 czerwca 1934 r. *Kodeks handlowy*, kupcem rejestrowym był kupiec, który prowadził przedsiębiorstwo zarobkowe *w większym rozmiarze*. Z kolei art. 5 k.h. stanowił, iż spółka handlowa (spółka jawna, spółka komandytowa, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółka akcyjna) jest kupcem rejestrowym. Rozporządzenie ministra przemysłu i handlu z 23 października 1936 r. (wydane na podstawie § 2 art. 4 k.h.) określiło, jakie przedsiębiorstwa uważa się za prowadzone w większym rozmiarze. Zostało ono uchylone i zastąpione przez rozporządzenie ministrów: przemysłu, aprowizacji i handlu oraz żegluga i handlu zagranicznego

<sup>20</sup> Zob. A. Szczygielski, *Księgi...*, s. 30–31; H. Ritterman, *Zarys prawa handlowego*, Warszawa 1936, s. 27. Nieprowadzenie wymaganych ksiąg handlowych powodowało, niezależnie od następstw prawnych, również ujemne skutki ekonomiczne, uniemożliwiające należytą orientację co do rentowności poszczególnych działów przedsiębiorstwa, celowości poszczególnych wydatków oraz relacji między kredytem i kapitałem, utrudniając tym samym racjonalne zarządzanie, *ibidem*, s. 26–27.

<sup>21</sup> Dz.U. 1946, nr 21, poz. 174.

<sup>22</sup> Ówczesny wiceminister skarbu podkreślał, że *O ile tezę zasadniczą ordynacji podatkowej było nałożenie na władzę obowiązku oparcia wymiaru o konkretny materiał faktyczny, podatnik zaś zwolniony był od tego obowiązku, o tyle dekret o postępowaniu podatkowym tezę tę odwraca. Podatnik ma obowiązek dostarczyć materiał faktyczny – władza zaś powołana jest do jego oceny*; T. Dietrich, *Zasady systemu podatkowego Polski powojennej*, Toruń 1947, s. 103–104.

z 11 lipca 1946 r.<sup>23</sup>, które do przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze zaliczyło: 1) wszystkie przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe oraz pozostające pod zarządem państwowym i samorządowym *z mocy przepisów szczególnych w czasie trwania tego zarządu*; 2) przedsiębiorstwa przewozowo-ekspedycyjne, przeładunkowe, usług portowych, domy składowe, biura pośrednictwa handlowego, przedsiębiorstwa komisowe, wywiadownie, przedsiębiorstwa wydawnicze i apteki; 3) przedsiębiorstwa, których obrót przewyższał kwotę 5 mln zł w stosunku rocznym. Omawiane rozporządzenie przewidywało nadto, iż bez względu na wysokość obrotu, przedsiębiorstwo zarobkowe uważa się za prowadzone w większym rozmiarze, jeżeli za takie uzna je sąd rejestrowy (właściwy według siedziby przedsiębiorstwa), po zasięgnięciu opinii izby skarbowej i izby przemysłowej. Do przedsiębiorstw zarobkowych prowadzonych w większym rozmiarze zaliczono także przedsiębiorstwa przemysłowe *uboczne*, związane z gospodarstwem rolnym, jeżeli przerabiały ponad 50% produktów *nie pochodzących z gospodarstw z nimi związanych*.

Porównując powyższe rozporządzenie z obowiązującym do 1 września 1946 r. rozporządzeniem ministra przemysłu i handlu z 23 października 1936 r. w sprawie określenia przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze, zauważmy szczególności, że: 1) zupełnie nowy był przepis zaliczający do przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze wszystkie przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe oraz przedsiębiorstwa pozostające (na mocy przepisów szczególnych) pod zarządem państwowym i samorządowym; 2) poszerzono krąg przedsiębiorstw, które bez względu na wysokość dokonywanych obrotów zawsze uznawane były za prowadzone w większym rozmiarze, o przedsiębiorstwa: przeładunkowe, usług portowych, domy składowe, wywiadownie, przedsiębiorstwa wydawnicze i apteki; 3) podwyższona została (ze 100 tys. zł do 5 mln zł) wysokość obrotu, powyżej której każde przedsiębiorstwo zarobkowe uważane było za prowadzone w większym rozmiarze.

Zauważmy też, że omawiane rozporządzenie – odmiennie niż poprzednie z 1936 r. – nie wyszczególniało w wykazie przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze, bez względu na wysokość osiąganych obrotów: 1) przedsiębiorstw bankowych; 2) spółdzielni kredytowych; 3) komunalnych kas oszczędności oraz gminnych kas wiejskich pożyczkowo-oszczędnościowych.

Należy jednak podkreślić, że z mocy art. 66 i 67 rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 17 marca 1928 r. o prawie bankowym<sup>24</sup>, wszelkie przedsiębiorstwa bankowe obowiązane były do prowadzenia ksiąg i sporządzania bilansów. Owe

<sup>23</sup> Rozporządzenie ministrów: przemysłu, aprowizacji i handlu oraz żeglugi i handlu zagranicznego z 11 VII 1946 r. wydane w porozumieniu z ministrami: sprawiedliwości, skarbu oraz rolnictwa i reform rolnych w sprawie określenia przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze; Dz.U. 1946, nr 36, poz. 223.

<sup>24</sup> Dz.U. 1928, nr 34, poz. 321.

przepisy nie dotyczyły spółdzielni kredytowych, które (podobnie jak spółdzielnie wszelkich innych typów) zobowiązane były jednak – na podstawie art. 52 ustawy z 29 października 1920 r. o spółdzielniach<sup>25</sup> – *prowadzić księgi i rachunki, tak jak handlujący, którego prawo do tego zobowiązuje*. Z kolei komunalne kasy oszczędności (objęte rozporządzeniem prezydenta Rzeczypospolitej z 24 października 1934 r. o komunalnych kasach oszczędnościowych<sup>26</sup>) oraz gminne kasy wiejskie pożyczkowo-oszczędnościowe (przewidziane w rozporządzeniu prezydenta Rzeczypospolitej z 30 grudnia 1924 r. o organizacji i ustaleniu statutów gminnych kas wiejskich pożyczkowo-oszczędnościowych<sup>27</sup>) miały obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych wynikający z przywołanych przepisów oraz z § 1 omawianego rozporządzenia z 11 lipca 1946 r., uznającego wszystkie przedsiębiorstwa samorządowe za przedsiębiorstwa zarobkowe prowadzone w większym rozmiarze.

Księgi handlowe, księgi uproszczone i podatkowe wraz z dokumentami miały stale znajdować się w lokalu przedsiębiorstwa (zakładu) lub zajęcia. W uzasadnionych przypadkach władza podatkowa mogła, na prośbę płatnika, zezwolić na prowadzenie i przechowywanie ksiąg wraz z dokumentami w innym określonym miejscu.

Dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (art. 85) za prawidłowe księgi handlowe uznawał *księgi prowadzone prawidłowo zarówno pod względem formalnym (niewadliwe), jak i materialnym (rzetelne)*.

Prawidłowe pod względem formalnym (niewadliwe) były księgi prowadzone zgodnie z przepisami kodeksu handlowego i innymi przepisami prawnymi, a także z zasadami księgowości. Poza obowiązującymi przedwojennymi przepisami prawnymi<sup>28</sup>, chodziło tu w szczególności o rozporządzenie ministra skarbu z 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> Dz.U. 1937, nr 55, poz. 495.

<sup>26</sup> Dz.U. 1934, nr 95, poz. 860.

<sup>27</sup> Dz.U. 1924, nr 118, poz. 1069.

<sup>28</sup> W szczególności chodziło tu – poza kodeksem handlowym – o: ustawę z 29 X 1920 r. o spółdzielniach (Dz.U. 1937, nr 55, poz. 495), rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 17 III 1928 r. o prawie bankowym (Dz.U. 1946, nr 2, poz. 10), rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 24 X 1934 r. o komunalnych kasach oszczędności (Dz.U. 1934, nr 95, poz. 860), rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 30 XII 1924 r. o organizacji i ustaleniu statutów gminnych kas wiejskich pożyczkowo-oszczędnościowych (Dz.U. 1924, nr 118, poz. 1069), rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 26 I 1928 r. o kontroli ubezpieczeń (Dz.U. 1928, nr 9, poz. 64), rozporządzenie ministra skarbu z 12 X 1929 r. w sprawie sporządzania zamknięć rachunkowych i sprawozdań rocznych oraz zasad szacowania pozycji bilansowych przez prywatne zakłady ubezpieczeniowe (Dz.U. 1929, nr 87, poz. 660), rozporządzenie prezydenta Rzeczypospolitej z 27 X 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz.U. 1933, nr 84, poz. 623), rozporządzenie ministrów: przemysłu i handlu oraz skarbu z 20 IV 1934 r. w sprawie wykonania rozporządzenia prezydenta Rzeczypospolitej z 27 X 1933 r. o zasadach sporządzania bilansów, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych, obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych (Dz.U. 1934, nr 37, poz. 337), ustawę z 18 III 1932 r. o tymczasowym stosowaniu wyjątkowych zasad bilansowania (Dz.U. 1932, nr 25, poz. 226), rozporządzenie ministrów: przemysłu i handlu oraz skarbu z 2 VII 1932 r. o sposobie prowadzenia rachunków przejściowych różnic kursowych (Dz.U. 1932, nr 64, poz. 604), rozporządzenie ministra skarbu z 30 IV 1932 r. o ulgach przy sporządzaniu bilansów przez zakłady ubezpieczeń podlegające nadzorowi ministra skarbu (Dz.U. 1932, nr 43, poz. 421).

<sup>29</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, wydane co do §§ 2–11 w porozumieniu z ministrami przemysłu oraz aprowizacji i handlu (Dz.U. 1946, nr 65, poz. 365).



Prawidłowe pod względem materialnym (rzetelne) były księgi prowadzone zgodnie z prawdą.

Artykuł 85 ust. 4 dekretu o postępowaniu podatkowym postawił prawidłowym księgom handlowym wymóg zawierania zgodnych z rzeczywistością imion, nazwisk (nazw firm) oraz adresów odbiorców i dostawców, w razie sprzedaży (zakupu) towaru bądź w większych ilościach, bądź celem dalszej ich odsprzedaży lub przeróbki. Ów wymóg ujawniania kontrahentów rozszerzono później na podatników prowadzących księgi uproszczone bądź podatkowe<sup>30</sup>. Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, że *zagadnienie większej ilości towaru należy ujmować na podstawie doświadczenia handlowego sprzedawców, przede wszystkim pod kątem widzenia celów bezpośredniej konsumpcji odbiorcy*. Za transakcję sprzedaży w większych ilościach należało więc uważać *sprzedaż towaru w ilościach przekraczających normalne przeciętne zapotrzebowanie konsumenta* [...]. Ministerstwo Skarbu podkreślało zarazem, że księgi, które nie odpowiadają wymogom określonym w art. 85 ust. 4, nie są księgami prawidłowymi i nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Nakazywało, aby w takich przypadkach ustalać podstawę opodatkowania w trybie art. 118 ust. 3 dekretu o postępowaniu podatkowym (w drodze oszacowania)<sup>31</sup>.

Dalej (art. 86 dekretu o postępowaniu podatkowym) ustanowiono zasadę, że prawidłowe księgi handlowe oraz prawidłowe księgi uproszczone i podatkowe stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich *zapisów należycie udokumentowanych*. U zakupujących rzeczy ruchome oraz u odbierających świadczenia usług, należycie udokumentowanymi były zapisy oparte na rachunkach, które musiały zawierać m.in.: oznaczenie podmiotów sprzedających (świadczących) i zakupujących (odbierających) towary (usługi), datę, numer kolejny rachunku, oznaczenie rodzajów towarów (świadczonych usług), ilość i cenę jednostkową każdego rodzaju towaru (sposób obliczenia sumy należności za świadczenie), ogólną sumę należności. Równocześnie na wszystkich podatników podatku obrotowego oraz wszystkie osoby wykonujące świadczenia podlegające podatkowi obrotowemu, choćby zwolnione przepisami ustawowymi od tego podatku<sup>32</sup>, nałożono obowiązek (art. 87) wydawania na żądanie rachunków stwierdzających sprzedaż rzeczy

<sup>30</sup> Zob. § 19 rozporządzenia ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, wydanego co do §§ 2–11 w porozumieniu z ministrami przemysłu oraz aprowizacji i handlu. Podobny warunek stawało początkowo rozporządzenie ministra skarbu z 19 IX 1934 r. o wykonaniu ordynacji podatkowej (Dz.U. 1934, nr 91, poz. 821), stanowiąc (§ 54 ust. 2), że *Nie uważa się za prawidłowe ksiąg, w których nie są ujawnione firmy lub nazwiska odbiorców i dostawców przy hurtowym zakupie i sprzedaży towarów*, ale przepis ten uchylono w 1936 r. (zob. rozporządzenie ministra skarbu z 14 I 1936 r. w sprawie zmiany rozporządzenia o wykonaniu ordynacji podatkowej (Dz.U. 1936, nr 3, poz. 26).

<sup>31</sup> Zob. okólnik Ministerstwa Skarbu z 9 VI 1947 r. w sprawie interpretacji przepisów art. 85 ust. 4 dekretu o postępowaniu podatkowym (Dz.Urz. MS 1947, nr 17, poz. 202).

<sup>32</sup> Z wyjątkiem jedynie rolników, sprzedających wytwory swego lub dzierzawionego gospodarstwa rolnego, nieprzeobrażone sposobem przemysłowym, bez utrzymywania w tym celu stałych miejsc sprzedaży poza obrębem gospodarstwa rolnego.

ruchowej lub świadczenie usług i zawierających wszystkie dane wymagane przepisami art. 86. Obowiązek ten istniał także wtedy, gdy sprzedaż lub wykonywanie usług nastąpiło w całości lub w części na kredyt. Wystawione rachunki miały być ponumerowane, a ich kopie przechowywane w kolejności numerów.

Z kolei art. 88 dekretu o postępowaniu podatkowym ustanowił wymóg umieszczenia w przedsiębiorstwach (zakładach) i lokalach służących do wykonywania zajęć, na widocznym miejscu, obok karty rejestracyjnej, pełnych tekstów art. 86 i 87 dekretu o postępowaniu podatkowym i przepisów prawa karnego skarbowego, określającego sankcje za odmowę wydania rachunków. Wzmiankowane sankcje karne mogły być orzekane dopiero od 1947 r., kiedy weszło w życie nowe prawo karne skarbowe<sup>33</sup>. Obowiązujące dotąd prawo karne skarbowe z 1936 r.<sup>34</sup> nie obejmowało bowiem występków i wykroczeń z zakresu podatków bezpośrednich (i opłat stemplowych). Dziedzina ta unormowana była w ordynacji podatkowej, która nie przewidywała takich sankcji. Ministerstwo Skarbu podawało z zadowoleniem (w lutym 1947 r.), że niektórzy kupcy wywiesili w swych sklepach oświadczenia: *Nie kupuję bez rachunków*. Zalecało więc urzędowi skarbowemu, by uznawały księgi prowadzone przez tych podatników za rzetelne oraz przychylnie ustosunkowywały się do ich próśb. Nakazano równocześnie zwracać uwagę, czy oświadczenia te nie są tylko pozorne<sup>35</sup>.

Zwróćmy też uwagę na art. 115 dekretu o postępowaniu podatkowym, zobowiązujący władze i urzędy państwowe oraz samorządowe, przedsiębiorstwa państwowe i samorządowe, przedsiębiorstwa pozostające pod zarządem państwowym oraz samorządowym i instytucje korzystające z gwarancji, kredytów lub subwencji państwowych, do przesyłania właściwym izdom skarbowym odpisów lub wyciągów z zawartych umów o roboty, dostawy i przewozy, jak również umów o dzierżawę, najpóźniej w ciągu tygodnia po ich zawarciu. Podkreślając znaczenie zwalczania transakcji anonimowych, prezes Rady Ministrów polecił wszystkim ministrom dopilnować, by podległe im przedsiębiorstwa przestrzegały ściśle postanowień art. 87 i 115 dekretu o postępowaniu podatkowym<sup>36</sup>.

W przypadku stwierdzenia wadliwości ksiąg handlowych, polegających *na formalnych usterkach, a nie mających w konkretnym przypadku istotnego znaczenia*, władza podatkowa powinna – w myśl art. 89. ust. 1 dekretu o postępowaniu

<sup>33</sup> Dekret z 11 IV 1947 r. *Prawo karne skarbowe* (Dz.U. 1947, nr 32, poz. 140).

<sup>34</sup> Dekret prezydenta RP z 3 XI 1936 r. *Prawo karne skarbowe* (Dz.U. 1936, nr 84, poz. 581).

<sup>35</sup> Archiwum Akt Nowych w Warszawie [dalej: ANN], Główny Inspektorat Ochrony Skarbowej 1945–1951, sygn. 3, b. p.

<sup>36</sup> Prezes Rady Ministrów podkreślił, iż owe przepisy (wraz z obowiązkiem prowadzenia ksiąg przez podatników podatku obrotowego i zasadą, że wyłącznym dowodem *na zapis w księgach*, odnoszący się do zakupu rzeczy ruchomej oraz do korzystania ze świadczenia usług, są rachunki zawierające dane określone w art. 86 dekretu o postępowaniu podatkowym) mają na celu utrudnienie zawierania *transakcji anonimowych*, nieuchwytnych z reguły dla władz podatkowych i umożliwienie im ustalania rzeczywistych obrotów i dochodów danego podatnika oraz osób pozostających z nim w stosunkach handlowych. Zob. okólnik prezesa Rady Ministrów nr 30 z 20 VIII 1946 r. (*ibidem*, sygn. 2, b. p.).

podatkowym – uznać owe księgi za dowód. Ministerstwo Skarbu podkreślało, że ów przepis dotyczy ksiąg handlowych, co do których nie nasuwają się żadne zastrzeżenia odnośnie do ich rzetelności, chociaż zawierają one usterki i braki natury formalnej (ocena ich znaczenia należała do władzy podatkowej)<sup>37</sup>. Z dniem wejścia w życie dekretu o postępowaniu podatkowym, księgi handlowe, obarczone jedynie formalnymi usterkami i brakami, korzystały ze wszystkich przywilejów przewidzianych dla ksiąg prawidłowych. Było to rozwiązanie nowe. W myśl przytaczanych już art. 80 i 81 ordynacji podatkowej z 1934 r., a zwłaszcza wykładni tych przepisów zastosowanej przez Najwyższy Trybunał Administracyjny, prawidłowe księgi handlowe stanowiły kwalifikowany dowód w postępowaniu podatkowym w każdym przypadku, zaś księgi rzetelne, lecz nieprawidłowe ze względów formalnych, nie miały takiego waloru. Uznawane były – jak pamiętamy – jako *zapiski* i w konsekwencji wynikający z nich obrót opodatkowany był według stawek przewidzianych dla podatników nieprowadzących ksiąg handlowych<sup>38</sup>, co było powodem licznych konfliktów między podatnikami i władzami podatkowymi<sup>39</sup>.

W pewnych okolicznościach księgi handlowe podatnika, mimo iż były prowadzone prawidłowo pod względem formalnym oraz nie stwierdzono w nich konkretnych przykładów nierzetelności, nie miały mocy dowodowej. Artykuł 89 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym stanowił, że *Jeżeli z ksiąg handlowych podatnika wynika obrót i dochód, bądź tylko obrót lub dochód znacznie niższy od przeciętnego obrotu lub dochodu podatników wykonujących podobną działalność gospodarczą, których obrót lub dochód ustalono w wysokości wynikającej z ich ksiąg handlowych, bądź w wysokości podanej przez nich w zeznaniach podatkowych, a władza podatkowa zarazem stwierdziła, że księgi handlowe podatnika zawierają elementy jego działalności gospodarczej, które pozostają we wzajemnej ze sobą sprzeczności, bądź też że księgi handlowe podatnika obejmujące drobną sprzedaż różnorodnych towarów prowadzone są w ten sposób, że nie ujawniają ilościowej kontroli, albo jednostkowej ceny sprzedażnej tych towarów – władza podatkowa powinna nie uznać tych ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym, chyba że podatnik wskaże okoliczności usprawiedliwiające wyniki jego działalności gospodarczej znacznie niższe od przeciętnych.* W ordynacji podatkowej nie było odpowiedniego przepisu. W okólniku z 5 lipca 1947 r., skierowanym do izb skarbowych, urzędów skarbowych i urzędów rewizyj-

<sup>37</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 5 VII 1947 r. w sprawie wykładni przepisów o postępowaniu podatkowym (Dz.Urz. MS 1947, nr 19, poz. 243).

<sup>38</sup> Zob. A. Witkowski, *Podatek obrotowy w Polsce międzywojennej*, „Zamojskie Studia i Materiały. Prawo i Administracja”, z. 3, 2005, s. 275, 280.

<sup>39</sup> Zob. T. Ładyżyński, *Uwagi do wyjątkowych przepisów postępowania podatkowego o księgach*, „Czasopismo Skarbowe”, z. 1 i 2, 1947, s. 29.

nych<sup>40</sup>, Ministerstwo Skarbu wyjaśniało, że art. 89 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym wskazuje wnioski, jakie władza podatkowa ma obowiązek wysnuć ze stanu faktycznego, ustalonego w drodze *rzeczonego i logicznego rozumowania* na podstawie ściśle określonych faktów. Chodziło w szczególności o sytuacje gdy: 1) podatnik wykazywał obrót i dochód bądź tylko obrót lub tylko dochód znacznie niższy od przeciętnego obrotu lub dochodu innych podatników, wykonujących podobną działalność gospodarczą, których obrót i dochód bądź tylko obrót lub tylko dochód ustalony został w wysokości wynikającej z ich ksiąg handlowych, bądź w wysokości podanej przez nich w zeznaniach podatkowych; 2) władza podatkowa jednocześnie stwierdziła, że księgi handlowe podatnika, co do których nie stwierdzono *istotnej wadliwości lub konkretnych faktów nierzetelności*: a) zawierały elementy jego działalności gospodarczej, pozostające we wzajemnej ze sobą sprzeczności, b) bądź też *nie ujawniały ilościowej kontroli albo jednostkowej ceny sprzedażnej przy drobnej sprzedaży różnorodnych towarów*; 3) podatnik nie usprawiedliwił osiągnięcia ze swej działalności wyników znacznie niższych wyników od przeciętnych. Ocena wskazanych przez podatnika okoliczności usprawiedliwiających osiągnięcie znacznie niższych wyników od przeciętnych należała do władzy podatkowej, która w przypadku nieuznania usprawiedliwienia podatnika, miała obowiązek pominąć jego księgi jako dowód w postępowaniu podatkowym.

Ministerstwo Skarbu podkreślało, iż najbardziej ważkim argumentem do dyskwalifikacji ksiąg handlowych, na podstawie art. 89 ust. 2, jest stwierdzenie przez władzę podatkową sprzeczności wynikającej z porównania poszczególnych elementów działalności gospodarczej podatnika, ujawnionych w jego księgach.

W przypadku stwierdzenia przez władzę podatkową nieprawidłowości ksiąg handlowych, mogła ona (na podstawie art. 90 dekretu o postępowaniu podatkowym) w uzasadnionych przypadkach oprzeć ustalenie podstawy opodatkowania na wynikach „książkowych”, uzupełnionych danymi zebranymi w toku postępowania podatkowego. Przepis ten czynił wyjątek od zasady, że tylko księgi prowadzone prawidłowo (w rozumieniu art. 85 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym) stanowiły dowód tego, co wynikało z zawartych w nich zapisów (poza przypadkami, o których była mowa w omówionym art. 89 ust. 1). Ustawodawca umożliwił zatem władzy podatkowej, w pewnych uzasadnionych przypadkach, choćby częściowe wykorzystanie dla swych ustaleń ksiąg handlowych uznanych za nieprawidłowe. Ustalenie podstawy opodatkowania w trybie art. 90 nie przywracało księgom handlowym waloru prawidłowości<sup>41</sup>.

<sup>40</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 5 VII 1947 r. w sprawie wykładni przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym (Dz.Urz. MS 1947, nr 19, poz. 243).

<sup>41</sup> Zob. *Biblioteka prawa podatkowego. Teksty i komentarze*, t. VII: *Postępowanie podatkowe wraz z rozporządzeniem o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych*, cz. 1: *Postępowanie podatkowe*, oprac. R. Galster, Z. Rostkowski, A. Wojnarowski, Warszawa 1948, s. 239–240.

Szczegółowe zasady prowadzenia ksiąg handlowych unormowało rozporządzenie ministra skarbu z 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych<sup>42</sup>. W szczególności określiło ono (dz. I: *Księgi handlowe*) zasady: 1) prowadzenia i przechowywania brudnopisów stanowiących podstawę do obliczenia ilości poszczególnych składników inwentarza; 2) wyceny przedmiotów majątkowych uwidoczniionych w inwentarzu; 3) prowadzenia kontroli ilościowej: a) towarów nabytych w celu dalszej odsprzedaży i towarów sprzedanych, b) surowców, półwyrobów i materiałów pomocniczych nabytych i zużytych do produkcji, c) wyrobów i półwyrobów wytworzonych i sprzedanych<sup>43</sup>; 4) sporządzania dziennego raportu kasowego; 5) dokonywania odpisów amortyzacyjnych; 6) dokumentowania dowodami „wewnętrznyymi” zapisów w księgach handlowych u odbierających świadczenia usług. Nadto wyraźnie podkreślono, że księgowość podatnika powinna ujawniać *bieżąco codziennie* wszystkie dokonane transakcje. Należało je zaksięgować na odpowiednich kontach najpóźniej w ciągu dwóch tygodni od dnia zawarcia transakcji, bądź od dnia otrzymania dokumentu, o ile go otrzymano po dniu jej zawarcia. Rozporządzenie dobitnie akcentowało, iż księgi handlowe powinny być prowadzone w ten sposób, aby na ich podstawie można było dokładnie ustalić poszczególne składniki kosztów nabycia zakupionych towarów gotowych i półgotowych (określiło zarazem szczegółowe wymogi w tym zakresie). Postanowiło także, że załatwianie próśb podatników o zezwolenia na prowadzenie i przechowywanie ksiąg handlowych wraz z dokumentami poza lokalem przedsiębiorstwa (zakładu) lub zajęcia należy do zakresu działania władzy podatkowej pierwszej instancji, właściwej do ustalenia obrotu.

Dział II omawianego rozporządzenia normował zasady prowadzenia ksiąg uproszczonych i ksiąg podatkowych. W rozdziale 1 tego działu: *Przepisy ogólne*

<sup>42</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, wydane co do §§ 2–11 w porozumieniu z ministrami przemysłu oraz aprowizacji i handlu (Dz.U. 1946, nr 65, poz. 365), rozporządzenie ministra skarbu z 24 XI 1947 r. w sprawie zmiany rozporządzenia ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz.U. 1947, nr 73, poz. 466). Księgi szczególnego typu przewidziano dla podatników zawodu aptekarskiego (rozporządzenie ministra skarbu z 17 XII 1947 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg szczególnego typu przez podatników zawodu aptekarskiego, wydane co do §§ 16–22 w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu (Dz.U. 1947, nr 75, poz. 486). Zob. też okólniki Ministerstwa Skarbu w sprawie stosowania przepisów rozporządzenia ministra skarbu o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych z 12 VI 1947 r. (Dz.Urz. MS 1947, nr 18, poz. 226) oraz z 2 XII 1947 r. (Dz.Urz. MS 1947, nr 57, poz. 401), okólnik Ministerstwa Skarbu z 2 VII 1947 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez młyny (Dz.Urz. MS 1947, nr 19, poz. 242), okólnik Ministerstwa Skarbu z 18 XII 1947 r. w sprawie spisów remanentów w księgarniach (Dz.Urz. MS 1947, nr 63, poz. 427), okólnik Ministerstwa Skarbu z 18 XII 1948 r. w sprawie spisów remanentowych w księgarniach (Dz.Urz. MS 1948, nr 101, poz. 472), zarządzenie ministra skarbu z 23 XII 1947 r. o ustaleniu wzorów ksiąg szczególnego typu dla podatników zawodu aptekarskiego (Dz.Urz. MS 1947, nr 66, poz. 435), okólnik Ministerstwa Skarbu z 24 XII 1947 r. w sprawie zwolnienia od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej podatników wykonujących rzemiosło cukiernicze (Dz.Urz. MS 1948, nr 1, poz. 2), okólnik Ministerstwa Skarbu z 28 I 1948 r. w sprawie prowadzenia ksiąg podatkowych przez notariuszów (Dz.Urz. MS 1948, nr 10, poz. 42) okólnik Ministerstwa Skarbu z 10 V 1948 r. w sprawie stosowania przepisów rozporządzenia ministra skarbu z 17 XII 1947 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg szczególnego typu przez podatników zawodu aptekarskiego (Dz.Urz. MS 1948, nr 55, poz. 223).

<sup>43</sup> Wyjaśnienia w tej sprawie Ministerstwo Skarbu podało w okólniku z 19 V 1948 r. w sprawie stosowania przepisu § 5 ust. 1 lit. c) rozporządzenia ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych [...], zmienionego rozporządzeniem ministra skarbu z 24 XI 1947 r. [...] (Dz.Urz. MS nr 57, poz. 236).

przyjęto – na podobieństwo postanowień dekretu o postępowaniu podatkowym o księgach handlowych – że za prawidłowe uważa się księgi uproszczone i księgi podatkowe prowadzone prawidłowo zarówno pod względem formalnym (niewadliwe), jak i materialnym (rzetelnie). Prawidłowe pod względem formalnym (niewadliwe) były księgi prowadzone zgodnie z przepisami omawianego rozporządzenia i załączonymi doń objaśnieniami do wzorów poszczególnych ksiąg. Prawidłowe pod względem materialnym (rzetelne) były księgi prowadzone zgodnie z prawdą.

W przypadku stwierdzenia przez władzę podatkową wadliwości ksiąg uproszczonych lub ksiąg podatkowych, polegających na formalnych usterkach i brakach, a niemających w konkretnym przypadku istotnego znaczenia, władza podatkowa powinna uznać księgi za dowód. Minister skarbu postanowił też o odpowiednim stosowaniu omówionego wyżej przepisu art. 89 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym (dotyczącego ksiąg handlowych) przy ocenie ksiąg uproszczonych i ksiąg podatkowych.

Rozporządzenie określiło szczegółowe zasady i wymogi prowadzenia ksiąg uproszczonych i ksiąg podatkowych. Podkreślono, iż strony ksiąg powinny być kolejno ponumerowane. Zapisów w księgach należało dokonywać starannie i czytelnie. Nie wolno było pozostawiać odstępów w miejscach, które powinny być wypełnione. Omyłki miały być prostowane przez przekreślenie błędnego zapisu i wpisanie właściwego tekstu lub sumy w ten sposób, aby treść poprzedniego zapisu była czytelna.

Księgi uproszczone powinny zawierać zgodne z rzeczywistością imiona i nazwiska (nazwy firm) oraz adresy odbiorców i dostawców przy sprzedaży (zakupie) towaru bądź w większych ilościach, bądź w celu dalszej odsprzedaży lub przeróbki.

Księgi podatkowe powinny zawierać zgodne z rzeczywistością imiona, nazwiska (nazwy firm) oraz adresy dostawców, a także (w przypadku wskazanych rodzajów ksiąg) imiona i nazwiska (nazwy firm) oraz adresy osób, dla których podatnik świadczył usługi lub usługi połączone ze świadczeniem rzeczy.

Rozporządzenie określiło też szczegółowe zasady księgowania transakcji w księgach uproszczonych i podatkowych, ustanawiając dla niektórych z nich wymogi surowsze od tych, które dotyczyły podatników zobowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych.

Księgi uproszczone wraz z dokumentami oraz dokumenty do ksiąg podatkowych podatnik zobowiązany był przechowywać przez sześć lat. Księgi uproszczone oraz księgi podatkowe należało przedstawić (przed rozpoczęciem okresu rachunkowego, na który były założone) urzędowi skarbowemu (rewizyjnemu) *do zaświadczenia*.

Kolejne przepisy działu II rozporządzenia dotyczyły ksiąg uproszczonych (rozdz. 2) oraz ksiąg podatkowych (rozdz. 3).

Do prowadzenia ksiąg uproszczonych obowiązani byli podatnicy, którzy nie mieli obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, jeżeli *wykonywali* określone (w § 24) przedsiębiorstwa. Ustalono szczegółowe zasady sporządzania *inwentarza z natury* (na dzień założenia ksiąg uproszczonych oraz na koniec każdego roku rachunkowego) oraz prowadzenia dziennego raportu obrotów. Określono też dokładnie rygory co do księgowania wszelkich transakcji dokonanych przez przedsiębiorstwo, akcentując w szczególności, aby były *bieżąco codziennie* ujawniane w księgach<sup>44</sup>.

Z końcem każdego okresu rachunkowego księgi uproszczone należało *zamknąć i wyprowadzić* wyniki działalności przedsiębiorstwa (zakładu).

Księgi podatkowe przewidziano dla: 1) podatników podatku obrotowego niemających obowiązku prowadzenia ani ksiąg handlowych, ani uproszczonych, prowadzących przedsiębiorstwa przemysłowe lub zakłady rzemieślnicze określone w §§ 37–40 rozporządzenia, oraz wykonujących zajęcia zawodowe, o których była w art. 10 pkt 5 i 6 dekretu z 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym<sup>45</sup>; 2) podatników podatku dochodowego, pobierających dochody z określonych budynków, położonych w miastach będących siedzibą urzędów skarbowych, lub w innych, z liczbą mieszkańców przekraczającą 5 tys. Rozporządzenie przyporządkowywało im dany rodzaj ksiąg podatkowych, które zobowiązani byli prowadzić.

Zwolnieni od obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych byli w szczególności podatnicy opłacający zryczałtowany podatek obrotowy oraz podatnicy prowadzący zakład rzemieślniczy zatrudniający jednego członka rodziny lub jednego ucznia (z wyjątkiem zegarmistrzów i jubilerów). Rozporządzenie upoważniło dyrektorów izb skarbowych do zwalniania podatników, w poszczególnych latach, od obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych, w przypadkach *zasługujących na szczególne uwzględnienie*. Mogli również zwalniać z urzędu (na wniosek władzy podatkowej I instancji właściwej do ustalenia obrotów) od obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych w poszczególnych latach, podatników podatku obrotowego, którzy prowadzili przedsiębiorstwa poza granicami miast będących siedzibą urzędów skarbowych oraz poza granicami miast z liczbą mieszkańców ponad 5 tys. Ministerstwo Skarbu zachęcało dyrektorów izb skarbowych do udzielania owych zwolnień, mając w szczególności na uwadze ograniczone możliwości urzędów skarbowych ścisłego kontrolowania ksiąg.

<sup>44</sup> Zob. też okólnik Ministerstwa Skarbu z 17 V 1947 r. w sprawie techniki księgowania niektórych transakcji w księgach uproszczonych (Dz.Urz. MS 1947, nr 15, poz. 180).

<sup>45</sup> Dz.U. 1946, nr 3, poz. 23.

Przed zaprowadzeniem po raz pierwszy księgi podatkowej (nr 1) oraz na koniec każdego okresu rachunkowego powinien być sporządzony remanent towarów, surowców i półfabrykatów według podanych zasad.

Dekret o postępowaniu podatkowym wymagał, aby badanie (rewizję) ksiąg przeprowadzać na mocy pisemnego upoważnienia, wydanego rewidującemu urzędnikowi przez właściwą władzę podatkową. Miało ono być dokonywane w zasadzie w godzinach pracy, w czasie najodpowiedniejszym dla strony, w jej obecności (lub zastępującej ją osoby). Sporządzony w wyniku badania ksiąg protokół podpisywał urzędnik rewidujący i strona (lub zastępująca ją osoba). Artykuł 93 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym przewidywał, że strona, która nie zgadzała się z ustaleniami zawartymi w protokole, *powinna złożyć umotywowane wyjaśnienie* – bądź niezwłocznie w protokole, bądź u władzy podatkowej, w terminie dwutygodniowym od doręczenia jej odpisu tego protokołu. Owe wyjaśnienie winno wskazywać także środki dowodowe, które dawały władzy podatkowej możliwość stwierdzenia jego zasadności. Zauważmy, że przytoczony przepis nakładał obowiązek złożenia wyjaśnienia przez stronę, która nie godziła się z ustaleniami protokołu. Według art. 86 ust. 2 ordynacji podatkowej z 1934 r., podatnik w takiej sytuacji mógł złożyć swe „oświadczenie” (w terminie 7-dniowym), lecz nie było to jego obowiązkiem. Ministerstwo Skarbu wyjaśniło, że choć przepis art. 93 ust. 2 nie podawał konsekwencji wynikających dla strony, która nie złożyła we właściwym terminie umotywowanych wyjaśnień (ze wskazaniem odpowiednich środków dowodowych), to jednak *z sensu przepisu i z jego logicznej wykładni wynika, że niedopełnienie przez podatnika owego obowiązku upoważnia władzę podatkową do zasadnego domniemania, że ustalenia protokołu zgodne są ze stanem faktycznym, i do zaniechania prowadzenia w stosunku do podatnika dalszego postępowania wyjaśniającego w kwestiach objętych protokołem. Ministerstwo Skarbu podkreśliło zarazem, że obowiązek wynikający z art. 93 ust. 2 nie ogranicza się jedynie do podatników prowadzących księgi handlowe, lecz dotyczy również podatników prowadzących księgi uproszczone lub księgi podatkowe*<sup>46</sup>.

Zgodnie z art. 94 dekretu o postępowaniu podatkowym, o uznaniu ksiąg za nieprawidłowe władza podatkowa powinna zawiadomić podatnika, jednocześnie z doręczeniem mu decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. W zawiadomieniu należało wyszczególnić materialne i formalne zarzuty stawiane księgom. Ministerstwo Skarbu podkreślało, że wydanie decyzji o uznaniu ksiąg za nieprawidłowe może nastąpić nie tylko na skutek kontroli przeprowadzonej po zamknięciu ksiąg, w związku z ustaleniem wysokości zobowiązania podatkowego za okres miniony, lecz także w ciągu okresu rachunkowego, np. przy ustalaniu obrotów i dochodów za

<sup>46</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 5 VII 1947 r. w sprawie wykładni przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym.



poszczególne miesiące, dla celów sprawdzenia prawidłowości deklarowanych przez podatnika zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy. Wskazywało jednocześnie, że w przypadku uznania w ciągu roku ksiąg za nieprawidłowe, przy równoczesnym doręczeniu podatnikowi decyzji w trybie art. 94, skutki uznania ksiąg za nieprawidłowe dotyczyły nie tylko miesiąca, w którym stwierdzona nieprawidłowość miała miejsce, lecz także wszystkich ubiegłych miesięcy bieżącego okresu rachunkowego, jak również miesięcy następnych tegoż okresu, jeżeli podatnik nie założył nowych ksiąg, sporządzając prawidłowy bilans otwarcia<sup>47</sup>.

Zauważmy też, że art. 62 dekretu o postępowaniu podatkowym nakładał na podatników prowadzących księgi handlowe lub uproszczone obowiązek zaznaczenia w składanych zeznaniach podatkowych faktu prowadzenia owych ksiąg oraz dołączenia doń *zamknięcia rocznego*<sup>48</sup>. Natomiast podatnicy prowadzący księgi podatkowe, obowiązani byli w składanych zeznaniach podatkowych zaznaczyć ów fakt, a nadto dołączyć je do zeznań do wymiaru podatku obrotowego. Ministerstwo Skarbu wyjaśniało, że celem tego przepisu jest: 1) zabezpieczenie ksiąg podatkowych prowadzonych przeważnie przez drobne przedsiębiorstwa, których właściciele *nie są wdrożeni* albo nie mają odpowiednich warunków do należytego ich przechowywania, a w razie likwidacji owych przedsiębiorstw nie gwarantują w ogóle żadnej pewności otoczenia tych dokumentów właściwą pieczęcią przez okres kilku lat; 2) umożliwienie władzom podatkowym bezpośredniego wglądu do tych ksiąg w każdym czasie, nawet po dokonaniu wymiaru podatku; 3) oddziaływanie na *moralność podatkową* podatników. Władzy podatkowej służyło bowiem prawo wznowienia postępowania podatkowego i ewentualnego podwyższenia ustalonej pierwotnie kwoty podatku, przez okres lat sześciu, licząc od końca roku, w którym podatnik dokonał zakupu towaru albo osiągnął przychód za świadczone usługi, jeżeli w księdze podatkowej wykazał on daną pozycję w kwocie niższej od rzeczywistej, bądź pominął ją całkowicie<sup>49</sup>.

#### 4

Konsekwencjami uznania przez władzę podatkową ksiąg handlowych za nieprawidłowe (bądź nieprowadzenia ich wbrew przepisom) były: 1) pozbawienie podatnika korzyści przewidzianych w dekreście z 21 grudnia 1945 r. o podatku ob-

<sup>47</sup> *Ibidem*.

<sup>48</sup> Osoby prawne były zobowiązane nadto do dołączenia do zeznań podatkowych odpisu protokołu walnego zgromadzenia, zawierającego zamknięcie roczne, oraz odpisu *aktu organu rewizyjnego*.

<sup>49</sup> Zob. okólnik Ministerstwa Skarbu z 8 III 1947 r. w sprawie dołączenia do zeznań do wymiaru podatku obrotowego (Dz.Urz. MS 1947, nr 8, poz. 85).

rotowym<sup>50</sup>; 2) podwyższenie o 50% stawek podatku obrotowego od obrotów osiągniętych ze wskazanych rodzajów działalności; 3) ustalenie wysokości podstawy opodatkowania w drodze oszacowania lub przez obywatelską komisję podatkową; 4) odpowiedzialność karna podatnika.

W szczególności dekret z 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym: 1) zwalniał od podatku sprzedaż eksportową, dokonywaną na rachunek własny lub na rachunek krajowych przedsiębiorstw eksportowych, oraz świadczenia dla firm zagranicznych, wynikające z *obrotu uszlachetniającego czynnego*, pod warunkiem udowodnienia tych obrotów prawidłowo prowadzonymi księgami handlowymi; 2) wyłączał z obrotu (który stanowił podstawę opodatkowania) – po udowodnieniu prawidłowo prowadzonymi księgami handlowymi – koszty przewozu i ubezpieczenia towarów wyłożone za nabywcę, wartość zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont oraz sumę odsetek prolongacyjnych pobranych przy świadczeniach rzeczy, jeżeli zwrot towaru, udzielenie bonifikaty lub skonta albo pobranie odsetek prolongacyjnych dotyczyło świadczeń dokonanych w tym samym roku podatkowym, w którym powstał obrót, lub w roku poprzedzającym rok podatkowy<sup>51</sup>; 3) przewidywał, że u komisanta, przy czynnościach komisowej sprzedaży, obrotem była suma należnej prowizji oraz innych wynagrodzeń za wykonane usługi, jeżeli komisant m.in. prowadził prawidłowe księgi handlowe. Przy czynnościach komisju nieodpowiadających wszystkim określonym w dekreście wymogom – w tym prowadzenia prawidłowych ksiąg handlowych – za obrót uważano całkowitą sumę odpłaty, jaka przypadłaby komisantowi, gdyby działał na rachunek własny.

Dekret z 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym zakładał też, że dla podatników, którzy wbrew obowiązujących ich przepisom nie prowadzą w ogóle ksiąg handlowych, uproszczonych lub podatkowych, podwyższa się o 50% stawki podatku od obrotów osiągniętych ze wskazanych (większości) rodzajów działalności<sup>52</sup>.

Z kolei dekret o postępowaniu podatkowym (art. 118) stanowił, że w razie braku danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania, władza podatkowa może ustalić ją w drodze oszacowania, biorąc pod uwagę *wszystkie istotne okoliczności, mające znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania*. Mogła też posiłkować się w tym celu normami szacunkowymi,

<sup>50</sup> Dz.U. 1946, nr 3, poz. 23.

<sup>51</sup> W 1947 r. Ministerstwo Skarbu zezwoliło pomijać przy obliczaniu wysokości podstawy opodatkowania owych elementów obrotu, które nie stanowiły odpłaty za świadczenie będące przedmiotem podatku, także w przypadku udowodnienia obrotów prawidłowo prowadzonymi księgami uproszczonymi względnie prawidłowo prowadzoną księgą podatkową Nr 2 (księga zamówień). Zob. okólnik Ministerstwa Skarbu z 31 III 1947 r. w sprawie uznawania wyłączeń przewidzianych w art. 16 ust. 6 dekretu o podatku obrotowym w przypadku prowadzenia ksiąg uproszczonych oraz księgi podatkowej Nr 2 (Dz.Urz. MS 1947, nr 11, poz. 119).

<sup>52</sup> Chodziło tu w szczególności o stawki od obrotów osiągniętych: 1) z wykonywania przedsiębiorstw wydawnictw książek, dzienników oraz czasopism, drukowanych na obszarze Rzeczypospolitej; 2) ze sprzedaży lub wymiany nabytych w tym celu i nieprzeobrobionych towarów (z pewnymi wyjątkami); 3) ze sprzedaży lub wymiany surowców, półwyrobów lub wyrobów gotowych.

które zatwierdzał minister skarbu, po wysłuchaniu opinii komisji odwoławczych przy izbach skarbowych lub samorządu gospodarczego bądź zawodowego.

Ustalenie wysokości podstawy opodatkowania w drodze oszacowania następowało w szczególności, gdy: 1) podatnik obowiązany do prowadzenia ksiąg (handlowych, uproszczonych lub podatkowych) nie powołał tych ksiąg (zgodnie z przepisami dekretu) jako dowodu w postępowaniu podatkowym; 2) władza podatkowa zbadała powołane przez podatnika księgi i na podstawie przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym nie uznała ich za dowód. Regulacje te umożliwiały władzom wymiarowym ustalanie podstaw opodatkowania w drodze oszacowania, w stopniu znacznie szerszym od wyznaczonego literą ustawodawstwa przedwojennego. Przypomnijmy, że art. 70 ordynacji podatkowej wymagał w takich przypadkach oparcia wymiarów *na materiale faktycznym*, nakładając na władze podatkowe obowiązek zebrania materiału wymiarowego zgodnego z prawdą materialną<sup>53</sup>. Ministerstwo Skarbu, podkreślając, iż pod rządami przepisów ordynacji podatkowej z 1934 r., w takich sytuacjach wysokość podstawy opodatkowania określano na podstawie opinii biegłych, pouczało władze podatkowe, że dla ustalenia podstawy opodatkowania w trybie art. 118, w drodze oszacowania, *nie należy zasięgać opinii biegłych*. Wskazywało, iż art. 101 dekretu o postępowaniu podatkowym ograniczył rolę biegłych do wydawania opinii, w przypadku potrzeby ustalenia w toku postępowania podatkowego pewnych okoliczności wymagających specjalnych wiadomości fachowych (np. określenia zdolności produkcyjnej maszyny, ustalenia stopnia zużycia maszyn i budynków, ustalenia zasad księgowania)<sup>54</sup>. Wydaje się, że Ministerstwo Skarbu nie dość precyzyjnie wyraziło swe stanowisko w tej kwestii. Chodziło zapewne o wykluczenie przypadku ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania wyłącznie na podstawie opinii biegłych. Ich opinie, pozwalające zbadać lub ustalić pewne, określone okoliczności, były niewątpliwie niezbędne, by pozostawać w zgodzie z wyraźnie określonym (w art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym) obowiązkiem władz podatkowych, nakazującym *brać pod uwagę wszystkie istotne okoliczności, mające znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania*.

Z przepisów art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym wynikało nadto, że podstawę opodatkowania władze podatkowe ustalają samodzielnie, ponosząc wyłączną odpowiedzialność za wybór właściwego dla danej sprawy sposobu

<sup>53</sup> Przypomnijmy, że za materiał faktyczny uważano m.in. dane uzyskane za pomocą norm szacunkowych, które ustanawiano według szczegółowo określonej procedury. Normy szacunkowe wiązały w zasadzie władzę wymiarową i odwoławczą. Odstępnie od nich było dopuszczalne tylko w przypadkach uzasadnionych *specjalnymi okolicznościami* i musiało być uzasadnione w akcie wymiarowym lub odwoławczym. Zmiana owych norm na niekorzyść płatnika mogła nastąpić tylko na podstawie opinii przynajmniej dwóch biegłych.

<sup>54</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 9 V 1947 r. w sprawie wykładni art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym (Dz.Urz. MS 1947, nr 15, poz. 15).

oszacowania. Artykuł 118 przewidywał też, że władza podatkowa może stosować w szczególności opracowane przezeń normy szacunkowe, podlegające zatwierdzeniu przez *władzę podatkową naczelną*, po wysłuchaniu opinii komisji odwoławczych przy izbach skarbowych bądź samorządu gospodarczego lub zawodowego. Ministerstwo Skarbu podkreślało zatem nieodzowność dokładnej znajomości sytuacji gospodarczej poszczególnych podatników, którą odzwierciedlały dane zebrane podczas szczegółowej lustracji przedsiębiorstw, bądź kontroli ksiąg połączonej z oględzinami przedsiębiorstwa.

Ministerstwo Skarbu było przekonane, że „odpowiednie” stosowanie art. 118 dekretu o postępowaniu podatkowym skłoni opornych podatników do zaprowadzenia wymaganych ksiąg<sup>55</sup>. Podkreślało, że dla utrwalenia powszechności obowiązku prowadzenia ksiąg i ich rzetelności zasadą polityki wymiarowej powinien być *rzeczowo uzasadniony, lecz wysoki szacunek, a w wielu wypadkach do tego stopnia bezwzględny, że może spowodować likwidację przedsiębiorstwa*<sup>56</sup>.

Z kolei art. 167 dekretu o postępowaniu podatkowym przewidywał, że władza podatkowa może – po wyczerpaniu środków przymuszenia przewidzianych w rozporządzeniu prezydenta Rzeczypospolitej z 22 III 1928 r. o postępowaniu przymusowym w administracji<sup>57</sup> – zarządzić zamknięcie przedsiębiorstwa, jeżeli podatnik – wbrew ciążącemu na nim obowiązkowi – nie nabył karty rejestracyjnej, albo jeżeli nie prowadził ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych. Zastosowanie środka przymuszającego w postaci zamknięcia przedsiębiorstwa miało być poprzedzone zagrożeniem jego użycia, na dwa tygodnie przed jego zastosowaniem. Zamknięcie przedsiębiorstwa pociągało za sobą „odjęcie” podatnikowi zarządu przedsiębiorstwa. Władza podatkowa była zobowiązana umożliwić podatnikowi zaprowadzenie ksiąg w zamkniętym przedsiębiorstwie i zarządzić niezwłocznie cofnięcie zastosowanego środka przymuszającego, gdy podatnik zaprowadził wymagane księgi.

Przypomnijmy, że w art. 4 rozporządzenia o postępowaniu przymusowym w administracji przewidziano: karę pieniężną celem przymuszenia, egzekucję na majątku, wykonanie zastępcze oraz przymus bezpośredni, a art. 5 stanowił, że w administracyjnym postępowaniu przymusowym należy stosować zawsze najłagodniejszy środek przymusowy, który według oceny władzy prowadzi do celu. Dla wymuszenia prowadzenia ksiąg mogła mieć zastosowanie – zdaniem Ministerstwa Skarbu – tylko kara pieniężna celem przymuszenia, która mogła być nakładana kilkakrotnie, w tym samym lub coraz wyższym wymiarze, z tym, że każdorazowy

<sup>55</sup> AAN, Ministerstwo Skarbu 1944–1950 [dalej: MS], sygn. 745, s. 221.

<sup>56</sup> Archiwum Państwowe w Rzeszowie [dalej: AP Rz], Izba Skarbowa 1945–1950 [dalej: IS], sygn. 87, s. 178.

<sup>57</sup> Dz.U. 1928, nr 36, poz. 342.

wymiar nie mógł przekraczać 1 tys. zł<sup>58</sup>. Uruchomienie środków przymusowych musiało być zawsze poprzedzone zagrożeniem wskazującym termin, po upływie którego określony środek przymusowy będzie zastosowany. Kara pieniężna w celu przymuszenia stawała się wykonalna z chwilą, kiedy nastąpiły okoliczności określone w zagrożeniu (w omawianym przypadku – w razie niezaprowadzenia ksiąg w wyznaczonym terminie).

Ministerstwo Skarbu opracowało wzór decyzji urzędu skarbowego (rewizyjnego) w sprawie stosowania środków przymuszenia z powodu nieprowadzenia ksiąg. Zamknięcie przedsiębiorstwa miało być dokonane na podstawie pisemnego polecenia naczelnika urzędu skarbowego (rewizyjnego), przez poborcę skarbowego, przy współudziale referenta wymiarowego, poprzez nałożenie pieczęci urzędowych na wejściu do zakładu lub w inny sposób, jaki uznano za najodpowiedniejszy do wstrzymania handlu lub przemysłu w danym zakładzie. Zarządzone zamknięcie przedsiębiorstwa należało cofnąć niezwłocznie, gdy podatnik zaprowadził odpowiednie księgi<sup>59</sup>.

Prowadzenie prawidłowych ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych nie zawsze gwarantowało podatnikowi, że jego zobowiązanie podatkowe zostanie ustalone na ich podstawie. Ustawa z 2 czerwca 1947 r.<sup>60</sup> utworzyła obywatelskie komisje podatkowe. Składały się z przewodniczącego, zastępcy przewodniczącego, 12 ławników i tyluż zastępców powołanych przez właściwe terytorialnie powiatowe (miejskie) rady narodowe. Orzekały o wysokości podstawy opodatkowania w zakresie podatków bezpośrednich i danin pobieranych na rzecz Skarbu Państwa, w sprawach przekazanych im przez urzędy skarbowe (rewizyjne), według swobodnego uznania, na podstawie posiadanego materiału wymiarowego. Nie przysługiwało im natomiast prawo rozstrzygnięcia o wysokości należnego podatku.

Urząd skarbowy (rewizyjny) przekazywał sprawy obywatelskiej komisji podatkowej, gdy zachodziły jednocześnie następujące warunki: 1) księgi handlowe, uproszczone lub podatkowe, zeznania podatnika, wykazy, deklaracje bądź inne materiały służące do ustalenia podstawy opodatkowania nie obejmowały – według *uzasadnionego* przekonania urzędu – całości obrotu lub dochodu podatnika; 2) urząd nie rozporządzał konkretnymi danymi do pominięcia tych materiałów; 3) podatnik, mimo wezwania, nie skorygował zeznania podatkowego do wysokości uznanej przez urząd za słuszną. Sytuacja taka miała miejsce w szczególności, gdy urząd, przeprowadziwszy kontrolę (badanie) ksiąg podatnika, nie stwierdził

<sup>58</sup> Rozporządzenie o postępowaniu przymusowym w administracji mówiło o kwocie 100 zł. Zauważmy, że dekret z 16 XI 1945 r. o podwyższeniu grzywnien, kar pieniężnych, kar porządkowych oraz nawiązek (Dz.U. 1945, nr 56, poz. 312) podwyższył je 10-krotnie.

<sup>59</sup> AAN MS, sygn. 745, s. 219–221.

<sup>60</sup> Ustawa z 2 VI 1947 r. o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych (Dz.U. 1947, nr 43, poz. 219).

przyczyn, które mogłyby uzasadnić ich pominięcie (wadliwe lub nierzetelne), zaś uzasadnione przekonanie urzędu o nieujawnieniu przez podatnika całości obrotu lub dochodu opierało się *na znajomości ogólnej sytuacji gospodarczej okręgu, na znajomości stopy życiowej poszczególnych podatników i innych okoliczności, świadczących o obrotach i dochodach poszczególnych podatników*<sup>61</sup>. Podatnik wezwany do skorygowania zeznania miał dwa tygodnie na udzielenie odpowiedzi. Gdy nie skorzystał z tego prawa bądź w odpowiedzi nie skorygował zeznania do wysokości uznanej przez urząd za słuszną, albo nie uzasadnił w *sposób dostateczny* prawidłowości pierwotnego zeznania, sprawa trafiała do obywatelskiej komisji podatkowej. Przekazując sprawę do obywatelskiej komisji podatkowej, urząd skarbowy (rewizyjny) zgłaszał równocześnie wniosek co do ustalenia przez komisję wysokości podstawy opodatkowania, zawierający przesłanki wskazujące na słusność proponowanej kwoty.

Obywatelska komisja podatkowa winna była wydać orzeczenie w terminie dwóch tygodni od otrzymania sprawy. Orzekając według swobodnego uznania, nie była związana *w zakresie ustalenia wysokości zobowiązań podatkowych* przepisami dekretu o postępowaniu podatkowym, a w szczególności odnoszącymi się do postępowania wyjaśniającego i dowodowego.

Przed wydaniem decyzji urząd skarbowy (rewizyjny) mógł *umotywowanym wnioskiem* ponownie przekazać sprawę obywatelskiej komisji podatkowej, jeżeli jej orzeczenie było jego zdaniem niezgodne z materiałem dostarczonym przez urząd lub ujawnionym w związku z postępowaniem przed komisją i przynosiło szkodę Skarbowi Państwa.

Bezpośrednio po zwrocie sprawy załatwionej przez obywatelską komisję podatkową urząd skarbowy (rewizyjny) zobowiązany był dokonać obliczenia podatku i doręczyć decyzję podatnikowi. Musiała odpowiadać jedynie warunkom określonym w art. 134 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym<sup>62</sup> oraz powoływać się na orzeczenie obywatelskiej komisji podatkowej ustalające wysokość podstawy opodatkowania. Podatnikowi służyło prawo wniesienia odwołania do komisji odwoławczej przy izbie skarbowej w ciągu miesiąca od otrzymania decyzji. Wniesienie odwołania nie wstrzymywało wykonania decyzji<sup>63</sup>.

Naruszenie przepisów o obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych pociągało za sobą surowe sankcje karne.

<sup>61</sup> § 32 regulaminu współdziałania obywatelskich komisji podatkowych i lustratorów społecznych z urzędami skarbowymi (rewizyjnymi) oraz organami ochrony skarbowej, z 5 VII 1947 r. (Dz.Urz. MS 1947, nr 16, poz. 188).

<sup>62</sup> Art. 134 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym stanowił, że *Każda decyzja powinna zawierać powołanie się na podstawę prawną, osnowę decyzji, oznaczenie jej rodzaju, datę, podpis lub pieczęć władzy podatkowej oraz pouczenie co do terminu i trybu odwołania lub zażalenia.*

<sup>63</sup> Zob. szerzej: A. Witkowski, *Czynnik społeczny przy urzędach skarbowych, urzędach rewizyjnych i izbach skarbowych w Polsce w latach 1944–1950*, Rzeszów 2001, s. 65–88.

Artykuł 280 k.k. stanowił, iż kto będąc obowiązany do prowadzenia księgowości kupieckiej, wcale jej nie prowadził lub prowadził ją wadliwie, podlegał karze aresztu do sześciu miesięcy lub grzywny. Z kolei art. 281 k.k. głosił, iż kto prowadzi księgowość kupiecką w sposób niezgodny z prawdą, albo księgi lub dokumenty handlowe uszkadza, ukrywa, przerabia lub podrabia, podlega karze więzienia do lat pięciu. Sprawcą owych przestępstw mógł być kupiec rejestrowy<sup>64</sup>. Surowe sankcje karne dla osób wykraczających przeciwko przepisom o obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, w postaci wysokich grzywnien lub kary pozbawienia wolności, przewidziane były także w przepisach szczególnych (np. art. 306, 490 k.h.; art. 121, 122 i 126 ustawy o spółdzielniach).

Obowiązujące do 1947 r. prawo karne skarbowe z 1936 r.<sup>65</sup> nie zawierało przepisów odnoszących się do państwowych podatków bezpośrednich. Znajdowały się one w różnych ustawach, a przede wszystkim w ordynacji podatkowej<sup>66</sup>. W szczególności art. 177 ordynacji podatkowej przewidywał, że kto świadomie prowadzi nierzetelne księgi handlowe lub gospodarcze, podlega karze grzywny (w wysokości od jedno- do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku) lub aresztu (do sześciu miesięcy), albo obu tym karom łącznie. W myśl postanowień art. 180 ordynacji podatkowej, każdy, kto, będąc płatnikiem nadzwyczajnego podatku od niektórych zajęć zawodowych, *uskuteczniał* nierzetelne zapisy *do księgi przychodów i rozchodów*, podlegał karze grzywny (w wysokości od jedno- do dwudziestokrotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku), niezależnie od obowiązku zapłaty należności podatkowej. Z kolei art. 182 przewidywał, że kto, prowadząc księgi handlowe lub gospodarcze, odmówił okazania ich, podlegał karze grzywny do 3 tys. zł. Nieprowadzenie ksiąg nosiło znamiona przestępstwa podatkowego, określonego w art. 185 ordynacji podatkowej, z racji nieuczynienia zadość, w wyznaczonym terminie, nakazowi wynikającemu z przepisów ustaw podatkowych, zagrożonego karą grzywny do 5 tys. zł.

W dekrete z 11 kwietnia 1947 r. – *Prawo karne skarbowe z 1947 r.*<sup>67</sup> (rozdz. II: *Naruszenie przepisów o podatkach bezpośrednich pobieranych na rzecz Skarbu Państwa*) czytamy (art. 131), iż kto, będąc podatnikiem, naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku w postępowaniu podatkowym lub wobec płatnika

<sup>64</sup> Zauważmy, że z treści art. 281 k.k. nie wynikało, czy chodzi tu jedynie o kupca rejestrowego (jak w art. 280), czy też o inne kategorie handlujących. Zob. A. Szczygielski, *Księgi...*, s. 29–30.

<sup>65</sup> Dekret z 3 XI 1936 r. – *Prawo karne skarbowe* (Dz.U. 1936, nr 84, poz. 581).

<sup>66</sup> Ustawa z 15 III 1934 r. – *Ordynacja podatkowa*, tekst jedn. z 14 II 1936 r. (Dz.U. 1936, nr 14, poz. 134). Zgodnie z art. 155 ordynacji podatkowej *przestępstwami podatkowymi [...] były wszelkie czyny i zaniechania, zagrożone karą w czasie ich popełnienia, a związane z wymiarem podatków i polegające na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie podatków skarbowych lub na obejściu, albo niewykonaniu przepisów ordynacji lub nakazów i zarządzeń władz podatkowych*. Ordynacja podatkowa wyróżniała dwa rodzaje kar za przestępstwa podatkowe: areszt i grzywnę. Kara aresztu mogła być wymierzona tylko w postępowaniu sądowym.

<sup>67</sup> Dekret z 11 IV 1947 r. – *Prawo karne skarbowe* (Dz.U. 1947, nr 32, poz. 140).

dokonującego obliczenia i poboru podatku: 1) przez zatajenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości; 2) przez podanie takich danych niezgodnie z rzeczywistością, podlegał karze grzywny w wysokości od 1- do 10-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie. Natomiast sprawca, który dopuścił się tego występku w związku z ukryciem albo nierzetelnym prowadzeniem ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych, podlegał karze od 2- do 20-krotnej kwoty podatku uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie.

Z kolei art. 132 prawa karnego skarbowego przewidywał, iż kto naraża Skarb Państwa na uszczuplenie podatku przez ukrycie lub nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych, podlega karze grzywny w wysokości od 1 tys. do 1 mln zł. Tej samej karze podlegał, kto bezpośrednio nadzorując prowadzenie tych ksiąg, dopuszczał do ich ukrycia lub nierzetelnego prowadzenia. Dodano zarazem (art. 133), że w przypadkach określonych w art. 131 i 132 sprawca nie podlega odpowiedzialności z art. 281 k.k., jeżeli działał *wyłącznie w celu narażania Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku*. Przypomnijmy, że art. 281 k.k. przewidywał karę pozbawienia wolności do lat pięciu. Przywołany art. 133 prawa karnego skarbowego miał zatem charakter przepisu szczególnego, uchylającego odpowiedzialność karną określoną w art. 281 k.k. Ministerstwo Skarbu podkreślało, iż o stwierdzeniu *nierzetelnego prowadzenia księgowości kupieckiej* (o którym była mowa w art. 281 k.k.) władza skarbową ma obowiązek zawiadomić prokuratora, Milicję Obywatelską, wójta lub sołtysa, tylko w tych przypadkach, gdy natknęła się na dowody, z których wynikało, że owa nierzetelność *wykracza poza ramy określone w art. 133* (w tym przypadku orzecznictwo należało do sądu okręgowego)<sup>68</sup>.

Nadto, w myśl art. 138 § 1 prawa karnego skarbowego karze grzywny w wysokości od 1 tys. zł do 100 tys. zł podlegał ten, kto wbrew przepisom o postępowaniu podatkowym nie prowadził ksiąg handlowych, ksiąg uproszczonych lub podatkowych, albo prowadząc te księgi odmawiał okazania ich uprawnionemu organowi. Natomiast § 2 art. 138 stanowił, że kto pomimo nieuznania ksiąg z powodu ich wadliwości za dowód w postępowaniu podatkowym prowadził je nadal wadliwie, podlegał karze grzywny w wysokości od 500 do 50 tys. zł.

<sup>68</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 6 II 1948 r. w sprawie wyjaśnień do niektórych przepisów prawa karnego skarbowego (Dz.Urz. MS 1948, nr 15, poz. 65).



## 5

Rozporządzenie o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych zostało opublikowane w dniu 30 listopada 1946 r., a więc ledwie miesiąc wcześniej od wejścia w życie. Dyrektorzy izb skarbowych otrzymali zatem polecenie rozpowszechnienia wśród podatników (z pomocą prasy, organizacji zawodowych i gospodarczych) obowiązku zaprowadzenia właściwych ksiąg z dniem 1 stycznia 1947 r. i sporządzenia *na ten dzień* inwentarza z natury, wykazującego wszystkie składniki majątku stałego i obrotowego oraz należności i zobowiązania (w przypadku zakładania ksiąg handlowych i uproszczonych), bądź remanentu towarów, surowców i półwyrobów oraz zestawienia niewykonanych zamówień (przed zaprowadzeniem ksiąg podatkowych).

Ministerstwo Skarbu było przeświadczone, że przestrzeganie ustanowionej zasady powszechności prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych lub podatkowych zależy w znacznym stopniu od przekonania podatników, już na początku, że władze skarbowe skrupulatnie interesują się prawidłowością i rzetelnością sporządzenia inwentarzy i remanentów. Zarządziło więc szeroko zakrojoną akcję kontroli, poczynając od 2 stycznia 1947 r., z użyciem *całego rozporządzalnego personelu*. Do 15 stycznia należało skontrolować *możliwie największą* liczbę przedsiębiorstw w okręgu. Nie trzeba było kontrolować przedsiębiorstw państwowych i samorządowych, przedsiębiorstw pozostających pod zarządem państwowym i samorządowym, i tych spółdzielczych, których sumiennosc i dokładność w zakresie prowadzenia ksiąg nie nasuwała wątpliwości. Ministerstwo Skarbu zalecało, aby kontrolą objąć równomiernie podatników obowiązanych do prowadzenia poszczególnych rodzajów ksiąg, a przede wszystkim tych, których lojalność w wypełnianiu powinności podatkowych nasuwała zastrzeżenia. Kontrolę należało prowadzić w ciągu całego dnia, nie ograniczając się do godzin urzędowych, w dwuosobowych zespołach, z tym że jeden z urzędników miał być *siłą fachową*<sup>69</sup>.

Akcja ta – nastawiona na *pobudzenie* ogółu podatników do sporządzenia bez zwłoki spisów inwentarzowych i remanentów, wdrożenie ich do założenia i bieżącego prowadzenia ksiąg oraz do należytego przechowywania dowodów – kładła nacisk przede wszystkim na jak największe *ilościowe* wyniki prac kontrolnych. Ministerstwo Skarbu oceniło ją jako *celową* i stwierdziło, że zasada powszechności prowadzenia ksiąg *na ogół została w znacznym stopniu zrealizowana*<sup>70</sup>. Pod koniec lutego 1947 r. przekazało izbom skarbowym oraz urzędom skarbowym i rewizyjnym bardzo szczegółowe *Wskazówki przy kontroli ksiąg handlowych, uprosz-*

<sup>69</sup> AP Rz, IS, sygn. 85, s. 909–910.

<sup>70</sup> AAN MS, sygn. 745, s. 197.

czonych i podatkowych, połączonej z oględzinami przedsiębiorstw<sup>71</sup>. Oznaczało to przesunięcie środka ciężkości akcji kontrolnej na zagadnienie prawidłowości ksiąg będących od tej pory zasadniczym źródłem danych, niezbędnych dla ustalenia podstawy opodatkowania.

Równocześnie Ministerstwo Skarbu proklamowało akcję zwalczania omijania obowiązku prowadzenia ksiąg przez część podatników. We wszystkich bowiem okręgach odnotowano w *mniejszym lub większym nasileniu* podatników zajmujących *stanowisko wyczekujące*. Ministerstwo Skarbu podkreślało, że objaw ten nie może być tolerowany. Przypominało więc urzędowi skarbowym i rewizyjnym, że ciąży na nich obowiązek natychmiastowego przeciwdziałania tego rodzaju naruszeniom ustawodawstwa podatkowego, przez stosowanie w szczególności: grzywnien przewidzianych w art. 185 ordynacji podatkowej, środków przymuszenia określonych w art. 167 dekretu o postępowaniu podatkowym oraz szacunkowej metody ustalania podstawy opodatkowania<sup>72</sup>. Nakładanie grzywnien z art. 185 ordynacji podatkowej miało być niezależne od wykorzystywania uprawnień określonych w art. 167 dekretu o postępowaniu podatkowym (zamknięcie przedsiębiorstwa).

Podatnikom, którzy bez własnej winy nie mogli zadośćuczynić w styczniu, lutym i marcu obowiązkowi prowadzenia ksiąg, gdyż władze skarbowe nie przygotowały na czas wystarczającej liczby egzemplarzy, Ministerstwo Skarbu umorzyło tę część podatku, jaka przypadła z zastosowania (zgodnie z art. 17 ust. 4 dekretu z 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym) podwyższonych o 50% stawek podatku obrotowego. Ulga ta objęła jednak jedynie tych podatników, którzy wypełnili inne powinności przewidziane w dekrecie o postępowaniu podatkowym i rozporządzeniu o księgach, a w szczególności: sporządzili na dzień 1 stycznia 1947 r. wymagany inwentarz bądź remanent; posiadali i przechowywali (we właściwym porządku, umożliwiającym kontrolę, a następnie wciągnięcie do ksiąg) rachunki na zakup towarów i usług, i kopie rachunków na sprzedane towary i świadczone usługi oraz inne transakcje; uzupełnili zapisy w nabytych księgach za ten okres<sup>73</sup>.

Analiza wyników przeprowadzonej w całym kraju, w I kwartale 1947 r., akcji kontroli ksiąg połączonej z oględzinami przedsiębiorstw, dorywczej kontroli ksiąg bez oględzin przedsiębiorstw, oraz lustracji przedsiębiorstw nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg dowodzi, że:

1) 15% z ogółu podatników zobowiązanych do prowadzenia ksiąg nie wywiązywała się z tego obowiązku, a odsetek ten wahał się od 9% w okręgu Izby Skarbowej

<sup>71</sup> *Ibidem*, s. 197–203.

<sup>72</sup> *Ibidem*, s. 219–221.

<sup>73</sup> AP Rz, sygn. 88, s. 312, AAN MS, sygn. 783, s. 211, sygn. 789, s. 157.

w Poznaniu do 39% w okręgu Izby Skarbowej w Białymstoku. Warto podkreślić, że tylko w okręgu Izby Skarbowej w Łodzi (10%) stosowano środek przymuszenia w postaci zamknięcia przedsiębiorstwa za nieprowadzenie ksiąg;

2) przeprowadzono 13 829 kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw, co stanowiło 7% liczby przedsiębiorstw prowadzących księgi (najmniej w okręgu Izby Skarbowej w Płocku – 2%, a najwięcej w okręgu Izby Skarbowej w Olsztynie – 27%);

3) liczba dorywczych kontroli ksiąg bez oględzin przedsiębiorstw w stosunku do liczby podatników prowadzących księgi wyniosła przeciętnie 18%: od 6% w okręgu Izby Skarbowej w Katowicach do 46% w Płocku;

4) liczba superkontroli<sup>74</sup>, dokonanych przez naczelników urzędów skarbowych, ukształtowała się przeciętnie na poziomie 10% ilości kontroli ksiąg połączonej z oględzinami przedsiębiorstw. Jeszcze mniej superkontroli dokonywały wydziały II podatków izb skarbowych – 1,8%. Sześć Izb Skarbowych (w: Białymstoku, Kielcach, Lublinie, Łodzi, Płocku i Poznaniu) nie przeprowadziło ani jednej superkontroli, wbrew wyraźnemu zarządzeniu Ministerstwa Skarbu z 10 lutego 1946 r.;

5) podatnicy nieobowiązani do prowadzenia ksiąg stanowili przeciętnie 32% ogólnej liczby podatników (od 17% w okręgu Izby Skarbowej w Warszawie do 54% w okręgu Izby Skarbowej w Lublinie);

6) lustracją objęto przeciętnie 7% przedsiębiorstw należących do podatników nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg (od 2% w okręgu Izby Skarbowej w Poznaniu do 29% w okręgu Izby Skarbowej we Wrocławiu).

Powyższe dane dotyczyły podatników objętych właściwością urzędów skarbowych. Gdy chodzi natomiast o 11 912 podatników podlegających urzędowi rewizyjnym, to u 752 (6%) dokonano kontroli ksiąg połączonej z oględzinami przedsiębiorstwa, a u 449 (4%) – dorywczych kontroli ksiąg, bez oględzin przedsiębiorstwa. Urzędy Rewizyjne w Poznaniu, Kielcach i Lublinie nie przeprowadziły wcale kontroli ksiąg połączonej z oględzinami; Urząd Rewizyjny w Bydgoszczy przeprowadził tylko dwie, a w Płocku – trzy kontrole. Dorywczych kontroli ksiąg nie przeprowadziły Urzędy Rewizyjne w Katowicach, Łodzi, Poznaniu, Szczecinie, Warszawie i Wrocławiu. Zarządzone superkontrole miały miejsce tylko w siedmiu przypadkach.

Ministerstwo Skarbu oceniło ogólną liczbę kontroli przeprowadzonych przez urzędy skarbowe i rewizyjne jako „niedostateczną”, napiętnowało też ich niechęć w sięganiu po środki przymuszenia wobec podatników niepoddających się obowiązki prowadzenia ksiąg<sup>75</sup>.

<sup>74</sup> Tzw. superkontrole polegały na weryfikacji ustaleń kontroli ksiąg, w drodze powtórnej ich kontroli.

<sup>75</sup> AP Rz IS, sygn. 88, s. 336–337.

W połowie kwietnia 1947 r. Komisja Specjalna do Walki z Nadużyciami i Szkodnictwem Gospodarczym, która – jak podkreśla A. Lityński – miała odegrać i odegrała podstawową rolę w tzw. bitwie o handel<sup>76</sup>, uznała fałszowanie ksiąg za szkodnictwo gospodarcze, co pozwoliło jej przejmować od organów skarbowych, do swego rozpoznawania, sprawy o przestępstwa podatkowe tego rodzaju. Wybierając je, delegatury Komisji Specjalnej miały kierować się kryterium uzyskania *jak największej przewencji ogólnej*. Orzeczenia organów Komisji Specjalnej miały dotyczyć wyłącznie represji karnej (wymiar czy domiar podatku, jak również ściąganie zaległych podatków należało do władz skarbowych). Sprawie trzeba było nadać rozgłos prasowy, a prowadzący nierzetelne księgi podatkowe mieli nadto trafiać na *czarne listy* i spotykać się z odmową zaopatrzenia w towary w hurtowniach uspołecznionych<sup>77</sup>. W sprawach o przestępstwa ścigane przez Komisję Specjalną do Walki z Nadużyciami i Szkodnictwem Gospodarczym orzekały sądy. Komisja Specjalna, nie kierując sprawy na drogę postępowania sądowego, mogła jednak, po przeprowadzeniu dochodzenia, nakazać umieszczenie sprawcy w obozie pracy, jeżeli jego działanie pozostawało w związku ze *wstrętem do pracy* albo stwarzało *niebezpieczeństwo popełniania nadużyć lub dopuszczania się szkodnictwa gospodarczego*<sup>78</sup>.

Na jeździe krajowym dyrektorów izb skarbowych (w maju 1947 r.) przedstawiciel Ministerstwa Skarbu oznajmił, że 70% podatników prowadzi księgi nierzetelnie, a aparat skarbowy nie przejawia żadnego wysiłku, by przeciwstawić się temu zjawisku. Nakazywał wręcz zwolnić ze służby w skarbowości odpowiedzialnych za ten stan rzeczy, nawet gdyby miało to spowodować czasowe zmniejszenie wpływów podatkowych. Podkreślał, że trzeba *wyłowić najbardziej złośliwych* podatników i przekazać te sprawy Komisji Specjalnej, co miało wpłynąć na pozostałych i *nawrócić ich na drogę uczciwości*. Jego zdaniem, dotychczasowy liberalizm urzędów skarbowych w tym zakresie uniemożliwiał podatnikom uczciwym zeznawanie rzeczywistych obrotów, gdyż nie wytrzymałoby konkurencji z *masą kupiectwa operującego bezkarnie olbrzymim kapitałem, od którego dają Państwu nie należny podatek, lecz jałmużnę*<sup>79</sup>.

W połowie sierpnia 1947 r. Ministerstwo Skarbu, w następstwie analizy liczby i poziomu wnikliwości kontroli ksiąg handlowych, połączonej z oględzinami przedsiębiorstw przeprowadzonymi w poszczególnych okręgach, przekazało izbom skarbowym, urzędom skarbowym i rewizyjnym bardzo krytyczne uwagi.

<sup>76</sup> A. Lityński, *O prawie i sądach początków Polski Ludowej*, Białystok 1999, s. 206.

<sup>77</sup> AAN MS, sygn. 735, s. 17.

<sup>78</sup> Zob. A. Lityński, *O prawie...*, s. 200–202, P. Fiedorczyk, *Komisja Specjalna do Walki z Nadużyciami i Szkodnictwem Gospodarczym*, Białystok 2002, s. 155–158.

<sup>79</sup> AAN MS, sygn. 791, s. 603.

Księgi handlowe prowadzili podatnicy najsilniejsi ekonomicznie: kupcy rejestrowi i właściciele przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze. Przedwojenny system kontroli ksiąg handlowych, zaofiarowanych przez podatników w postępowaniu podatkowym, polegał na badaniu ich po zakończeniu okresu rachunkowego, na podstawie zamknięć rachunkowych. Przedsiębiorstwo pozostawało zatem przez cały rok bez żadnej kontroli. Przeprowadzana, po upływie roku, przez władze skarbowe kontrola ksiąg handlowych była siłą faktów kontrolą raczej formalną, sprowadzającą się do porównania zapisów z dokumentami i sprawdzenia prawidłowości sporządzonego zamknięcia rachunkowego, w sensie jego zgodności z obowiązującymi przepisami prawa, zasadami buchalterii i materiałem cyfrowym wynikającym z ksiąg. W tych warunkach stwierdzenie nierzetelności ksiąg handlowych mogło mieć miejsce tylko w sporadycznych przypadkach. Ministerstwo Skarbu zarządziło więc, w styczniu 1947 r., bieżącą kontrolę ksiąg handlowych, która w połączeniu z oględzinami przedsiębiorstwa dawała możliwość skonfrontowania zapisów w księgach z rzeczywistością. Kontrola przeprowadzana w ciągu okresu rachunkowego, z natury rzeczy niespodziewana i powtarzana – w miarę potrzeby – kilkakrotnie, miała lepiej chronić interes Skarbu Państwa. Sygnalizowałem już, że Ministerstwo Skarbu przekazało w lutym 1947 r. szczegółowe wskazówki w zakresie kontroli ksiąg połączonej z oględzinami przedsiębiorstw. Pół roku później stwierdziło, że nie znalazły one *należytego oddźwięku i zrozumienia*. Podkreślało, iż zamiast rzeczowej kontroli zgodności stanu faktycznego z księgami, poprzez wnikliwe i wszechstronne zapoznanie się rewidentów z istotnymi elementami działalności przedsiębiorstw (warunkami pracy, sposobem produkcji, zużywanymi surowcami, magazynami, techniką wystawiania dokumentów itp.) i porównania ich z zapisami w księgach, najczęściej miało miejsce jedynie powierzchowne ustalenie danych, niezbędnych dla wypełnienia formularzy protokołów. W tej sytuacji przypadki nieuznania ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym były bardzo nieliczne i sprowadzały się do ujawnienia błędów formalnych. Stwierdzono również, że naczelnicy niektórych urzędów skarbowych, wychodząc z założenia, iż nie dysponują dostatecznie przygotowanymi siłami fachowymi z zakresu księgowości, zaniechali zupełnie kontroli ksiąg handlowych w przedsiębiorstwach, które w tej sytuacji uiszczaly zaliczki miesięczne na podatki w wysokościach, jakie uznały za stosowne<sup>80</sup>.

Ministerstwo Skarbu zdawało sobie sprawę, że realia rynku nie pozwolą wielu podatnikom zadośćuczynić warunkom stawianym przez art. 86 dekretu o postępowaniu podatkowym, według którego prawidłowe księgi handlowe, uproszczone i podatkowe stanowiły dowód tego, co wynikało z zawartych w nich zapisów, na-

<sup>80</sup> AP Rz IS, sygn. 90, s. 1077–1078.

leżycie udokumentowanych. W szczególności chodziło tu o rachunki spełniające wszystkie wymogi określone przez dekret. W czerwcu 1947 r. Ministerstwo Skarbu poleciło izbom skarbowym, urzędom skarbowym i rewizyjnym<sup>81</sup>, w *drodze wyjątku*, by nie kwestionowały prowadzonych przez podatników w latach 1946–1947 ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, w których zapisy dotyczące zakupu rzeczy ruchomych oparte były nie na rachunkach wystawionych przez dostawców, lecz na dowodach wewnętrznych. Uznanie takich ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym uzależniło jednak od spełnienia przez podatnika innych warunków, możliwych ówczas do zrealizowania. Dowody wewnętrzne musiały bowiem zawierać wszystkie elementy, jakich dekret o postępowaniu podatkowym wymagał od rachunków. Nadto należało prowadzić odrębną, specjalną ewidencję zakupów, księgowanych na podstawie dowodów wewnętrznych, oraz wykazywać w deklaracjach miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy kwoty i liczbę transakcji księgowanych na podstawie dowodów wewnętrznych. Ów wyjątkowy tryb uznawania ksiąg za dowód w postępowaniu podatkowym nie dotyczył przypadków, gdy ponad połowa zapisów oparta była na dowodach wewnętrznych<sup>82</sup> lub gdy zapisy dotyczyły artykułów znajdujących się na rynku w dostatecznej ilości i podatnik nie był zmuszony zaopatrywać się u przygodnych dostawców. W żadnym zaś razie nie mogło być tolerowane udokumentowanie dowodami wewnętrznymi zapisów dotyczących zakupu artykułów produkowanych i rozprowadzanych (lub tylko rozprowadzanych) przez przedsiębiorstwa sektora państwowego, samorządowego bądź spółdzielczego, jak również zakupów u hurtowników prywatnych. Ministerstwo Skarbu podkreśliło zarazem, że księgi handlowe i przedsiębiorstwa podatników, u których stwierdzone zostanie (przy badaniu deklaracji miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy), iż odsetek zapisów udokumentowanych dowodami wewnętrznymi jest wysoki, powinny być w pierwszym rzędzie poddane kontroli połączonej z oględzinami.

Sporo podatników, zwłaszcza prowadzących działalność gospodarczą w mniejszym rozmiarze, nie chciało podporządkować się obowiązkowi przewidzianemu w art. 84 ust. 6 dekretu o postępowaniu podatkowym, nakazującym przechowywać księgi handlowe, uproszczone i podatkowe wraz z dokumentami w lokalu przedsiębiorstwa (zakładu) lub zajęcia. Dekret upoważnił władze podatkowe do zezwalania, na prośbę podatnika, w *uzasadnionych przypadkach*, na przechowywanie ksiąg wraz z dokumentami w określonym miejscu. Naczelna Rada Zrzeszeń

<sup>81</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 9 VI 1947 r. w sprawie ustosunkowania się do ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, udokumentowanych dowodami wewnętrznymi (Dz.Urz. MS 1947, nr 17, poz. 204).

<sup>82</sup> Należało brać pod uwagę *stosunek wartości transakcji zakupu opartych na dowodach wewnętrznych do ogólnej sumy zakupu*. Okólnik Ministerstwa Skarbu z 15 XII 1947 r. w sprawie udokumentowania dowodami wewnętrznymi niektórych transakcji zakupu (Dz.Urz. MS 1947, nr 61, poz. 418). Zob. też okólnik Ministerstwa Skarbu z 27 II 1948 r. w sprawie dowodów wewnętrznych na zakup rzeczy ruchomych (Dz.Urz. MS 1948, nr 23, poz. 90).

Kupieckich RP próbowała nakłonić Ministerstwo Skarbu do liberalnego traktowania owego zakazu. Przypominała swe stanowisko w tej kwestii, w trakcie dyskusji nad projektem dekretu o postępowaniu podatkowym, zakładające, że podatnik, jeśli nie przechowywał ksiąg w lokalu przedsiębiorstwa, to miał obowiązek zawiadomić o tym władze podatkowe, wskazując, gdzie się one znajdują. Słuszność tej propozycji miało uzasadniać niedostosowanie lokali handlowych do przechowywania ksiąg oraz powszechne powierzanie prowadzenia ksiąg dorywczo dochodzącym buchalterom bądź specjalnym biurom. Ministerstwo Skarbu wyjaśniało, że celem owego nakazu jest zapewnienie władzom podatkowym możliwości kontroli ksiąg w każdym czasie i porównania zapisów ze stanem faktycznym. Trwało na stanowisku udzielania zezwoleń na prowadzenie ksiąg poza lokalem przedsiębiorstwa *jedynie w sporadycznych przypadkach, uzasadnionych wyjątkowymi okolicznościami*. Organy kontrolne Ministerstwa Skarbu stwierdziły jednak, że urzędy skarbowe udzielają *masowych* zezwoleń na przechowywanie i prowadzenie ksiąg wraz z dokumentami, zarówno w lokalach biur buchalteryjnych, jak i w lokalach mieszkalnych właścicieli przedsiębiorstw. Ministerstwo Skarbu poleciło więc (29 listopada 1947 r.) odwołać z dniem 31 grudnia 1947 r. wszystkie udzielone zezwolenia na prowadzenie ksiąg poza lokalem przedsiębiorstwa. Zezwolenia na 1948 r. miały dotyczyć tylko wyjątkowych przypadków i wyłącznie tych podatników, co do których nie było wątpliwości, że prowadzą księgi rzetelnie. Nadto musiały zawierać zastrzeżenie o możliwości ich odwołania w każdym czasie, bez podania motywów<sup>83</sup>.

Analiza dokonanych w IV kwartale 1947 r. kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw, dorywczych kontroli bez oględzin przedsiębiorstw oraz lustracji przedsiębiorstw nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg pokazuje, że izby skarbowe, urzędy skarbowe i rewizyjne zwiększyły swą aktywność w tym zakresie, w porównaniu z I kwartałem 1947 r. Liczba podatników nieprowadzących, choć zobowiązanych do prowadzenia ksiąg zmniejszyła się z 15% do 6%. Najwięcej było ich w okręgach Izb Skarbowych w Białymstoku (20%) i Warszawie (14%). Ministerstwo Skarbu niepokoiło się, że jest to ilość *znaczna*, a urzędy skarbowe w *minimalnym* zakresie stosowały rygory przewidziane w art. 167 dekretu o postępowaniu podatkowym. Wskazywało w szczególności, że w IV kwartale zamknięto z tego powodu zaledwie cztery przedsiębiorstwa, a od początku roku – 28. Urzędy skarbowe przeprowadziły 30 860 kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw, obejmując 14% podatników zobowiązanych do prowadzenia ksiąg (w I kwartale 7%). Z kolei liczba dorywczych kontroli ksiąg bez oględzin przedsiębiorstw zmniejszyła się w porównaniu z I kwartałem – z 18% do 7%.

<sup>83</sup> AP Rz IS, sygn. 90, s. 1186.

Ogółem w ciągu 1947 r. urzędy skarbowe przeprowadziły 192 019 kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw i dorywczych kontroli ksiąg, którymi objęły 85% podatników prowadzących księgi (najmniej w okręgu Izby Skarbowej w Łodzi). Liczba superkontroli z ramienia urzędów skarbowych ukształtowała się na poziomie 21% normy minimalnej wyznaczonej przez Ministerstwo Skarbu, zaś liczba superkontroli przeprowadzanych przez wydziały II izb skarbowych (poza Izbą Skarbową w Płocku) przewyższyła obowiązujące minimum. Wzrosła liczba podatników nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg z 32% do 35%, wahając się od 23% w okręgu Izby Skarbowej w Katowicach do 61% w okręgu Izby Skarbowej we Wrocławiu. W IV kwartale objęto lustracją 12% ich przedsiębiorstw, a w ciągu całego 1947 r. – 44%.

Zmniejszyła się nieco liczba podatników prowadzących księgi i podlegających właściwości urzędów rewizyjnych: z 11 912 w I kwartale do 11 582 w IV kwartale. Urzędy rewizyjne dokonały w IV kwartale 2 480 kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw. Objęto nimi zatem 21% podatników, zaś tylko u 3% podatników dokonano dorywczej kontroli ksiąg. Natomiast zaledwie w 35% urzędy rewizyjne wywiązały się z obowiązującego minimum superkontroli.

Analizując dane ilustrujące akcję kontroli ksiąg połączonej z oględzinami przedsiębiorstw przeprowadzonych w IV kwartale, jak i w całym 1947 r., Ministerstwo Skarbu podkreśliło, że było ich dużo i wysunęło przypuszczenie, iż nie wszystkie przeprowadzono starannie i dokładnie. Natomiast za niewystarczającą uznano liczbę dorywczych kontroli ksiąg oraz lustracji przedsiębiorstw nieobowiązanych do prowadzenia ksiąg<sup>84</sup>.

## 6

W dniu 26 stycznia 1948 r. Ministerstwo Skarbu poleciło urzędom skarbowym i rewizyjnym nie kwestionować ksiąg handlowych prowadzonych przez apteki w 1947 r. i uznać je za prawidłowe w rozumieniu art. 85 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, jeżeli wyłącznym powodem uznania tych ksiąg za nieprawidłowe byłoby *nieprrowadzenie kontroli ilościowej*, określonej w (omówionym wyżej) § 5 rozporządzenia ministra skarbu z 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych. Owe zarządzenie nie pozbawiało jednak władz podatkowych prawa stosowania przepisu art. 89 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym (omówionego wyżej) w stosunku do podatników prowadzących apteki, co do których stwierdzono, iż ich obroty i dochody,

<sup>84</sup> AP Rz IS, sygn. 91, s. 46–48.



albo tylko obroty lub tylko dochody, były znacznie niższe od zeznanego lub wynikającego z ksiąg handlowych przeciętnego obrotu lub dochodu innych podatników prowadzących apteki<sup>85</sup>.

Przypomnijmy, że w 1947 r. Ministerstwo Skarbu wyjaśniało, iż określony w dekreście o postępowaniu podatkowym wymóg, aby księgi wraz z dokumentami zawsze znajdowały się w lokalu przedsiębiorstwa, ma na celu umożliwić władzy podatkowej porównanie, w każdym czasie, stanu zapisów w księgach ze stanem faktycznym. W połowie 1948 r. Ministerstwo Skarbu informowało o wnioskach podatników, którzy nie posiadając kas ogniotrwałych w lokalu przedsiębiorstwa i nie mogąc w związku z tym zabezpieczyć ksiąg i dokumentów przed ogniem i kradzieżą, zwracali się o zezwolenie im na przenoszenie ksiąg i dokumentów, po godzinach pracy przedsiębiorstwa, do mieszkań prywatnych. Owe prośby pochodziły w szczególności od podatników, którzy zamierzali ubezpieczyć się od kradzieży z włamaniem w Powszechnym Zakładzie Ubezpieczeń Wzajemnych. Przepisy ogólnych warunków ubezpieczenia od kradzieży z włamaniem uzależniały bowiem wypłatę odszkodowania od przechowywania ksiąg i dowodów (zwłaszcza w nocy) w schowkach zabezpieczonych przed ogniem i włamaniem. Ministerstwo Skarbu instruowało podległe władze, by z *reguły* udzielały zgody na wnioski podatników w tej sprawie<sup>86</sup>.

W dniu 17 czerwca 1948 r. nastąpiła nowelizacja rozporządzenia ministra skarbu z 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych<sup>87</sup>. Zmiany (obowiązujące od 1 lipca 1948 r.) poszły w kierunku pogłębienia wymogów, od spełnienia których uzależnione było uznanie ksiąg za prawidłowe. W szczególności wyraźnie podkreślono, iż kontrola ilościowa, którą zobowiązani byli dokonywać podatnicy prowadzący księgi handlowe, *powinna ujawniać codziennie, w miarę zachodzących zmian, ilościowo i wartościowo bądź tylko ilościowo przychód, rozchód i stan, odrębnie dla każdej grupy rodzajowej: a) towarów nabytych w celu dalszej odsprzedaży, b) surowców, półwyrobów i materiałów pomocniczych, nabytych do produkcji, c) wytworzonych wyrobów, półwyrobów i produktów ubocznych*. Dyrektorów izb skarbowych upoważniono do udzielania podatnikom również częściowych zwolnień od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej (do tej pory była możliwość udzielania tylko całkowi-

<sup>85</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 26 I 1948 r. w sprawie prowadzenia przez apteki w 1947 r. kontroli ilościowej (Dz.Urz. MS 1948, nr 9, poz. 37).

<sup>86</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 19 VI 1948 r. w prawie wykładni przepisów art. 84 ust. 6 postępowania podatkowego (Dz.Urz. MS 1948, nr 69, poz. 279).

<sup>87</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 17 VI 1948 r. w sprawie zmiany rozporządzenia ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych, wydane co do § 1 pkt 1)–5) w porozumieniu z ministrem przemysłu i handlu (Dz.Urz. 1948, nr 31, poz. 208).

tych zwolnień<sup>88</sup>). Nowym obowiązkiem podatników prowadzących księgi handlowe był wymóg udowodnienia sprzedaży towarów także *dziennymi zestawieniami sprzedaży*, sporządzanymi przez każdą z osób dokonujących sprzedaży w ramach danego przedsiębiorstwa. Ministerstwo Skarbu zdawało sobie sprawę, że podatnicy mogą mieć trudności z terminowym zaopatrzeniem się w odpowiednie księgi dziennych zestawień sprzedaży. Polecilo zatem, by nie kwestionować ksiąg handlowych podatników, którzy dzienne zestawienia sprzedaży zaczęli prowadzić nie później niż z dniem 1 sierpnia 1948 r.<sup>89</sup>

Ministerstwo Skarbu przez cały rok monitorowało akcję kontroli ksiąg i lustracji przedsiębiorstw. Przykładowo, analiza danych za III kwartał 1948 r. pozwala stwierdzić, że:

1. Zobowiązanych do prowadzenia ksiąg było 246 051 przedsiębiorstw;

2. 2,8% przedsiębiorstw zobowiązanych do prowadzenia ksiąg nie wywiązywało się z owego ustawowego obowiązku. Wskaźnik ten był najwyższy w okręgach Izb Skarbowych w Kielcach (6,8%), Białymstoku (5,6%), Lublinie (5,5%) i Łodzi (4,5%). Natomiast z możliwości zamknięcia przedsiębiorstwa za nieprowadzenie ksiąg skorzystano w sześciu przypadkach;

3. Urzędy skarbowe i rewizyjne przeprowadziły 39 407 kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw, obejmując 17% podatników prowadzących księgi. Najniższe wyniki odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Kielcach (8%), Katowicach (10%) i Krakowie (11%). Z wyjątkiem okręgów Izb Skarbowych w Łodzi, Warszawie, Gdańsku i Płocku, wszędzie nastąpił, w porównaniu z II kwartałem 1948 r., spadek liczby kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw;

4. 11% przedsiębiorstw prowadzących księgi objęto dorywczą kontrolą ksiąg, bez oględzin przedsiębiorstwa; najmniej w okręgach Izb Skarbowych w Łodzi (3%), Katowicach (5%), Krakowie i Wrocławiu po (6%);

5. Przeprowadzono 23 108 lustracji, które objęły 16% przedsiębiorstw niepodlegających obowiązkowi prowadzenia ksiąg; najniższe wyniki odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Bydgoszczy i Kielcach po (9%);

6. Liczba dokonanych superkontroli ksiąg (7 543) stanowiła 29% normy wyznaczonej przez Ministerstwo Skarbu, a 21% z nich zakończyło się wynikiem pozytywnym, podważając ustalenia wcześniejszych kontroli;

<sup>88</sup> Decyzje dyrektorów izb skarbowych w tej sprawie były przedstawiane do aprobaty Ministerstwu Skarbu. Ten wymóg utrzymano w mocy po nowelizacji w dniu 17 VI 1948 r. rozporządzenia ministra skarbu z 31 X 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych. Zob. okólnik Ministerstwa Skarbu z 25 VI 1948 r. w sprawie stosowania rozporządzenia ministra skarbu o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz.Urz. MS 1948, nr 70, poz. 288).

<sup>89</sup> *Ibidem*. Podatnicy prowadzący przedsiębiorstwa cukiernicze byli zwolnieni z obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej do końca 1948 r. Zob. okólnik z 13 XII 1948 r. w sprawie zwolnienia od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej podatników prowadzących przedsiębiorstwa cukiernicze (Dz.Urz. MS 1948, nr 100, poz. 468).

7. 21% przeprowadzonych kontroli ksiąg i lustracji przedsiębiorstw przeprowadzono w godzinach pozaurzędowych. W piśmie z 23 kwietnia 1948 r. Ministerstwo Skarbu poleciło bowiem dyrektorom izb skarbowych, by podległe im urzędy skarbowe i rewizyjne przeprowadziły w godzinach pozaurzędowych co najmniej 50% kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw, dorywczych kontroli ksiąg oraz lustracji przedsiębiorstw<sup>90</sup>.

Kontrola ksiąg, oględziny i lustracje przedsiębiorstw były podstawowym źródłem informacji na potrzeby wymiaru podatków. Wytyczne, jakie na początku 1948 r. izby skarbowe przekazywały działom wymiarowym podległych urzędów skarbowych i rewizyjnych, akcentowały kategorycznie niedopuszczalność praktykowania metody ustalania podstaw opodatkowania *przy biurku w drodze dogadywania się z podatnikami*<sup>91</sup>.

Analiza wymiaru podatku obrotowego za 1948 r. od gospodarki nieuspołecznionej i uspołecznionej, według stanu na 31 grudnia 1949 r., pozwala na następujące spostrzeżenia:

1. Wymiaru podatku dokonano dla 43 620 podatników, czyli dla 95% podlegających opodatkowaniu (459 709); najmniej w okręgach Izb Skarbowych w Gdańsku (85%), Warszawie (88%) i Kielcach (89%);

2. 36 429 wymiarów dokonano dla podatników prowadzących księgi handlowe. U 12 232 (33%) nie uznano ich za dowód w postępowaniu podatkowym<sup>92</sup>. Najwyższy odsetek odrzuconych ksiąg handlowych odnotowano w okręgach Izb Skarbowych w Gdańsku (53%), Rzeszowie (52%), Szczecinie (51%) i Łodzi (48%), a najniższy w okręgach Izb Skarbowych w Białymstoku (11%), Olsztynie (12%) i Kielcach (16%);

3. Nie uznano za dowód w postępowaniu podatkowym 61% prowadzonych ksiąg uproszczonych; odsetek ten wahał się od 39% w okręgu Izby Skarbowej w Krakowie do 83% w okręgu Izby Skarbowej w Lublinie;

4. 184 997 wymiarów dotyczyło podatników prowadzących księgi podatkowe. U 119 379 (64%) nie uznano ich za dowód w postępowaniu podatkowym. W okręgu Izby Skarbowej w Łodzi księgi podatkowe odrzucono u 88% podatników;

5. 15 915 wymiarów (4% wszystkich wymiarów) dokonano na podstawie art. 133 dekretu o postępowaniu podatkowym, który upoważniał władze podatkowe do wydania decyzji tymczasowej w przypadku, gdy prowadzone przez podatnika

<sup>90</sup> AAN MS, sygn. 759, s. 103.

<sup>91</sup> AAN MS, sygn. 791, s. 518.

<sup>92</sup> W takich przypadkach, zgodnie z art. 17 ust. 4 dekretu z 21 XII 1945 r. o podatku obrotowym, w brzmieniu nadanym ustawą z 25 II 1948 r., należało zastosować stawki podatku obrotowego podwyższone o 50%. W związku z wątpliwościami w tym zakresie, podnoszonymi przez izby skarbowe, Ministerstwo Skarbu wydało 28 VI 1948 r. okólnik w sprawie wyjaśnień do art. 17 ust. 4 dekretu z 21 XII 1945 r. o podatku obrotowym (Dz.Urz. MS 1948, nr 70, s. 291).

księgi w ogóle nie były badane w postępowaniu podatkowym bądź też, gdy były badane, *lecz tylko na pewne określone okoliczności*.

Podatek dochodowy wymierzono 455 805 podatnikom, czyli 94% podlegających opodatkowaniu (483 392). Władze skarbowe odrzuciły, jako dowód w postępowaniu podatkowym, 37% ksiąg handlowych, 58% ksiąg uproszczonych i 64% ksiąg podatkowych. Wymiary dokonane na podstawie art. 133 dekretu o postępowaniu podatkowym stanowiły 4% ogólnej ilości dokonanych wymiarów.

## 7

W 1949 r. obowiązek prowadzenia ksiąg rozszerzono na duchownych<sup>93</sup>, a podatników prowadzących przedsiębiorstwa cukiernicze i cukierniczo-kawiarniane<sup>94</sup> oraz gastronomiczne<sup>95</sup> zobowiązano do prowadzenia ksiąg *szczególnego typu*. Wydano też szereg dalszych przepisów rozwijających i wyjaśniających przepisy rozporządzenia z 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych<sup>96</sup>. Pogłębiały one wymogi i rygory co do obowiązku prowadzenia ksiąg, określone w kodeksie postępowania podatkowego i rozporządzeniu ministra skarbu z 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych.

Analiza dokumentów z akcji kontroli ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych w I półroczu pozwala stwierdzić, że:

1. Księgi prowadziło 195 440 przedsiębiorstw, co stanowiło 59% ogółu czynnych (najmniej – 34% wszystkich przedsiębiorstw – w okręgu Izby Skarbowej

<sup>93</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 5 VII 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych przez duchownych (Dz.U. 1949, nr 40, poz. 292). Zob. też zarządzenie ministra skarbu z 12 VII 1949 r. u ustaleniu wzoru ksiąg podatkowych dla duchownych (Dz.Urz. MS 1949, nr 24, poz. 152).

<sup>94</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 7 V 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg szczególnego typu przez podatników prowadzących przedsiębiorstwa cukiernicze i cukierniczo-kawiarniane (Dz.U. 1949, nr 34, poz. 250). Zob. też zarządzenie ministra skarbu z 14 VI 1949 r. u ustaleniu wzoru ksiąg szczególnego typu dla podatników prowadzących przedsiębiorstwa cukiernicze i cukierniczo-kawiarniane (Dz.Urz. MS 1949, nr 22, poz. 143).

<sup>95</sup> Rozporządzenie ministra skarbu z 6 XII 1949 r. o obowiązku prowadzenia ksiąg szczególnego typu przez podatników prowadzących przedsiębiorstwa gastronomiczne (Dz.U. 1949, nr 62, poz. 488). Zob. też zarządzenie ministra skarbu z 23 XII 1949 r. o ustaleniu wzorów ksiąg szczególnego typu dla podatników prowadzących przedsiębiorstwa gastronomiczne (Dz.Urz. MS 1949, nr 41, poz. 285).

<sup>96</sup> Okólnik Ministerstwa Skarbu z 7 V 1949 r. w sprawie prowadzenia ksiąg przez młyny, wiatraki, kaszarnie i śrutowniki oraz w sprawie obowiązku podatkowego w podatku obrotowym i dochodowym podatników prowadzących rzemieślnicze przedsiębiorstwa przemiałowe (Dz.Urz. MS 1949, nr 17, poz. 114), okólnik Ministerstwa Skarbu z 16 VII 1949 r. w sprawie zwolnienia od obowiązku prowadzenia w roku 1949 kontroli ilościowej podatników prowadzących przedsiębiorstwa cukiernicze i cukierniczo-kawiarniane (Dz.Urz. MS 1949, nr 26, nr 173), okólnik Ministerstwa Skarbu z 19 VII 1949 r. w sprawie prowadzenia ksiąg szczególnego typu przez podatników zawodu aptekarskiego (Dz.Urz. MS 1949, nr 28, poz. 183), okólnik Ministerstwa Skarbu z 26 VII 1949 r. w sprawie zwolnienia od obowiązku prowadzenia w 1949 r. kontroli ilościowej przez księgarnie sortymentowe oraz w sprawie darowania podatnikom prowadzącym księgarnie skutków spóźnionego założenia ksiąg handlowych w 1949 r. (Dz.Urz. MS 1949, nr 27, poz. 181).

w Płocku). Natomiast 5 987 (3%) przedsiębiorstw zobowiązanych do prowadzenia ksiąg nie wypełniało tego obowiązku;

2. 34 964 przedsiębiorstwa prowadziło księgi handlowe, 16 605 – księgi uproszczone, a 143 871 – księgi podatkowe, zaś 130 654 przedsiębiorstwa nie były zobowiązane do prowadzenia ksiąg;

3. Kontrole ksiąg połączone z oględzinami przedsiębiorstw objęły 15 021 przedsiębiorstw prowadzących księgi handlowe (najwięcej w okręgach Izb Skarbowych w Warszawie – 77%, Rzeszowie – 60% i Bydgoszczy – 58%) i 54 847 prowadzących księgi uproszczone i podatkowe (najwięcej w okręgach Izb Skarbowych w Płocku – 58%, Olsztynie – 57% i Białymstoku – 53%);

4. Dorywczych kontroli ksiąg, bez oględzin przedsiębiorstw, przeprowadzono u 79 614 podatników (41% zobowiązanych do prowadzenia tego rodzaju ksiąg);

5. Rewizje ksiąg (przeprowadzane po dokonaniu zamknięcia rachunkowego, tj. po sporządzeniu bilansu oraz zestawienia zysków i strat) przeprowadzono u 13 538 podatników;

6. 57 019 lustracji objęło 42% przedsiębiorstw, które nie były zobowiązane do prowadzenia ksiąg (najmniej w okręgach Izb Skarbowych w Krakowie – 24%, Katowicach – 34% i Gdańsku – 35%).

Okólnik Ministerstwa Skarbu z 10 lutego 1949 r. zobowiązywał naczelników i kierowników działów wymiarowych w urzędach skarbowych i rewizyjnych do przeprowadzania superkontroli ksiąg. Wyznaczone normy zakładały przeprowadzenie (w I półroczu 1949 r., w okręgach wszystkich urzędów skarbowych i rewizyjnych) 51 840 superkontroli, a faktycznie miały one miejsce w 14 258 przypadkach.

Urzędy skarbowe i rewizyjne nie wykonały w pełni także zarządzenia Ministerstwa Skarbu, nakazującego przeprowadzić co najmniej 50% kontroli ksiąg i lustracji w godzinach pozaurzędowych, co miało dawać rękojmię *właściwszego uchwycenia podstaw wymiarowych*.

W I półroczu 1949 r. tylko w dwóch przypadkach zarządzono zamknięcie przedsiębiorstwa za nieprowadzenie wymaganych ksiąg<sup>97</sup>.

W II półroczu 1949 r. księgi prowadziło 183 150 przedsiębiorstw (32 345 – księgi handlowe, 15 123 – uproszczone i 135 682 – podatkowe), a 4 251 spośród zobowiązanych nie prowadziło ksiąg. Z kolei 127 613 przedsiębiorstw było zwolnionych od obowiązku prowadzenia ksiąg. Akcją kontroli ksiąg połączoną z oględzinami przedsiębiorstw objęto 44% podatników prowadzących księgi handlowe, oraz 39% prowadzących księgi uproszczone i podatkowe. Dorywcze kontrole ksiąg

<sup>97</sup> AP Rz IS, sygn. 93, s. 527–529.

bez oględzin przedsiębiorstw miały miejsce u 32% podatników prowadzących księgi. Rewizji poddano natomiast księgi 23 519 podatników.

W II półroczu 1949 r. lustracją objęto 49% przedsiębiorstw nieprowadzących ksiąg. Liczba superkontroli ukształtowała się na poziomie 26%, a kontrole ksiąg i lustracje przeprowadzone w godzinach pozaurzędowych stanowiły 23% wszystkich.

W całym 1949 r. dokonano więc 283 009 kontroli ksiąg połączonych z oględzinami przedsiębiorstw i kontroli dorywczych bez oględzin przedsiębiorstw oraz 121 953 lustracji, którymi objęto 92% przedsiębiorstw nieprowadzących ksiąg. Ministerstwo Skarbu nie było usatysfakcjonowane tymi wynikami. Za niedostateczną uznawało w szczególności liczbę superkontroli oraz kontroli ksiąg i lustracji przeprowadzanych poza godzinami pozaurzędowymi<sup>98</sup>.

Izba Skarbowa w Rzeszowie wspomagała urzędy skarbowe w akcji *urealniania* wysokości zaliczek miesięcznych na podatki, przeprowadzając kontrole i rewizje ksiąg w większych przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych przez specjalne ekipy, złożone z jej przedstawicieli. Ministerstwo Skarbu dostrzegało *pozytywne* rezultaty ich działalności, ale sugerowało, aby wykorzystywać je tylko w sytuacjach *szczególnych* i szkoleniowych. Uważało bowiem, że dająca się zauważyć mniejsza aktywność urzędów skarbowych wynikała z ich przeświadczenia o przejęciu owych czynności kontrolnych przez Izbę Skarbową<sup>99</sup>.

Z dniem 1 stycznia 1950 r. zaczęło obowiązywać rozporządzenie ministra skarbu z 17 grudnia 1949 r. o księgach handlowych i podatkowych, które zastąpiło dotychczasowe regulacje o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych. Nowe unormowania ustanowiły jeszcze bardziej rygorystyczne i uciążliwe wymogi na rzecz realizacji powszechności obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych lub podatkowych. W tych warunkach bardzo łatwo było narazić się na zarzut nieprawidłowości ksiąg, skutkujący odrzuceniem ich jako dowodu w postępowaniu podatkowym. Podstawę opodatkowania dla wymiaru podatków obrotowego i dochodowego ustalano wtedy szacunkowo, co w praktyce dawało władzom skarbowym dużą dowolność<sup>100</sup>.

## 8

Przepisy normujące obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych były częścią składową ustawodawstwa określającego system podatków państwowych i pełniły rolę ważnego narzędzia realizacji polityki podatkowej.

<sup>98</sup> AAN MS, sygn. 846, s. 84–87.

<sup>99</sup> AAN MS, sygn. 793, s. 151–152.

<sup>100</sup> Zob. I. Bolkowiak, *Polityka finansowa w stosunku do gospodarki nieuspoleczonej i ludności w okresie wstępnego uprzedmiotowienia w Polsce*, Warszawa 1978, s. 339–341.

W ewolucji systemu podatków państwowych w Polsce, w badanym czasie, wyodrębniają się wyraźnie trzy okresy. Pierwszy – do końca 1945 r. – charakteryzuje wykorzystanie ustawodawstwa przedwojennego (doraźne zmiany miały niemal wyłącznie charakter fiskalny) i jednolita dla wszystkich podmiotów gospodarczych wysokość obciążenia. Drugi okres obejmuje lata 1946–1947. W miejsce uchylonych przedwojennych ustaw podatkowych przyjęto nowe, które zarysowują już wielosektorowość gospodarki. Widoczne są bowiem pierwsze objawy odrębnych zasad opodatkowania gospodarki uspołecznionej i prywatnej. Wysokość obciążenia sektora prywatnego kształtowała się na poziomie *nie odbiegającym od przeciętnego*<sup>101</sup>, a różnice w potraktowaniu podatników słabszych i silniejszych gospodarczo opierały się wyłącznie na ich fiskalnej zdolności płatniczej. Jak pisał J. Lubowicki, *System ten ani w całości nie utrudniał istnienia sektora prywatnego, ani w poszczególnych przepisach nie traktował podatników różnie, zależnie od ich przynależności do różnych grup tego samego odcinka. Dlatego system podatkowy obowiązujący do r. 1948 nie był systemem klasowym i nie zakładał, że ma służyć przebudowie struktury społeczno-gospodarczej w kierunku socjalizmu*<sup>102</sup>. Trzeci okres zaczyna się od 1948 r. Przyjęty wtedy i rozwijany w następnych latach system podatkowy eksponował już silnie podwójną rolę podatków: fiskalną i społeczną. Zakładał wykorzystanie podatków jako instrumentu ograniczania i likwidowania działalności gospodarczej sektora nieuspołecznionego, na rzecz kolektywnych form gospodarowania, bez względu na następstwa dla gospodarki kraju<sup>103</sup>.

Stopień szczegółowości i uciążliwości oraz bezwzględność egzekwowania przestrzegania przepisów określających obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych wzrastały wraz z coraz silniejszym wdrażaniem owej polityki podatkowej. Działo się to w sytuacji, gdy nie restytuowano przedwojennego sądownictwa administracyjnego i nie zrealizowano zapowiedzi Małej Konstytucji z 1947 r., że osobna ustawa ustali tryb i zakres działania organów właściwych do orzekania o legalności aktów administracyjnych w zakresie administracji publicznej<sup>104</sup>.

<sup>101</sup> J. Lubowicki, *Polityka podatkowa w Polsce Ludowej*, „Zeszyty Naukowe UE”, nr 26, 1962, s. 17.

<sup>102</sup> *Loc. cit.*

<sup>103</sup> Od 1957 r. wysokość obciążenia i praktyka wymiarowa realizowały już politykę podatkową wspierającą produkcję rolną niezależnie od wielkości gospodarstw oraz wytwórczość i usługi rzemieślnicze; *ibidem*, s. 23, 34–35. Zob. też R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 5–7.

<sup>104</sup> Zob. W. Witkowski, *Historia administracji w Polsce 1764–1989*, Warszawa 2007, s. 442.