

DR. TOMASZ LULEK

Profesor Uniwersytetu Jagiellońskiego.

## OPODATKOWANIE T. ZW. ZYSKÓW SANACYJNYCH JAKO DOCHODU

### I. Pojęcie zysków sanacyjnych.

Nazwą „zysków sanacyjnych” bywają określane opusty z długów, uzyskane przez niewypłacalnego dłużnika od wierzycieli w drodze ugodowej, sądowej lub pozasądowej, w celu uzdrowienia jego stosunków majątkowych, zachwianych przez poniesione straty. Także ustawowe obniżenie długów celem przyścia z pomocą pewnej grupie dłużników kosztem wierzycieli może być źródłem zysków sanacyjnych, choćby nie przynosiło całkowitego uzdrowienia finansowego każdemu dłużnikowi z osobna. Pojęcie to nie obejmuje zwyczajnych opustów i bonifikat, przyznawanych przez dostawców odbiorcom z ceny pobranych towarów lub przez wierzycieli dłużnikom pieniężnym na skutek ich reklamacji.

Bilansowym skutkiem takiej ugody z wierzycielami jest obniżenie zobowiązań dłużnika, a więc jego stanu biernego. Ponieważ zaś jego stan czynny przez to samo nie ulega zmianie, przeto powstaje rachunkowy zysk w wysokości owych opustów, który może straty przedtem przez dłużnika poniesione pokryć częściowo lub całkowicie, a nawet przewyższyć i dać jako nadwyżkę zysk bilansowy w tym roku gospodarczym.

### II. Podatkowe traktowanie zysków sanacyjnych.

#### 1. Ustawa i okólnik ministerjalny.

Ustawa o podatku dochodowym ani jej rozporządzenie wykonawcze nie zajmują się osobno kwestją opodatkowania zysków sanacyjnych, pozostawiając ją interpretacji ogólnych przepisów. Ponieważ jednak to zagadnienie ma duże praktyczne znaczenie, zwłaszcza w okresach depresji gospodarczej i częstych układów sanacyjnych między dłużnikami a wierzycielami, przeto Ministerstwo Skarbu wydało dla orjentacji władz wymiarowych okólnik z dnia 30. sierpnia 1933<sup>1)</sup> następującej treści:

<sup>1)</sup> L. Dz. 32.991/2, ogłoszony w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa Skarbu Nr. 27/248.

„Wszelkiego rodzaju opusty i bonifikaty uzyskiwane przez osoby prawne, opodatkowane na zasadzie art. 21 ustawy o państwowym podatku dochodowym, podlegają zawsze opodatkowaniu podatkiem dochodowym w myśl postanowień tegoż artykułu ustawy. Natomiast, o ile chodzi o płatników podatku dochodowego, opodatkowanych na zasadach ogólnych poza art. 21 ustawy, to u tego rodzaju płatników prowadzących księgi handlowe podlegają opodatkowaniu bonifikaty i opusty, uzyskiwane od poszczególnych dostawców w drodze obniżenia pierwotnej ceny za dostarczony na kredyt towar. Natomiast nie podlegają opodatkowaniu w myśl art. 7 ustawy bonifikaty i opusty na zobowiązaniach powstałych z transakcyj majątkowych (kupno majątku), na zobowiązaniach powstałych z transakcyj o charakterze inwestycyjnym (nabycie maszyn i urządzeń), na zobowiązaniach powstałych z tytułu zaciągnięcia długów (nie pozostających w związku z transakcjami kupna towarów, surowców, półfabrykatów i t. p.). Wkońcu u tego rodzaju płatników nie podlegają opodatkowaniu bonifikaty i opusty uzyskiwane generalnie w drodze postępowania ugodowego czy też konkursowego jako t. zw. zyski sanacyjne. W tym ostatnim bowiem przypadku nawet bonifikaty i opusty uzyskiwane między innymi również i od dostawców nie są opustem w cenie towaru, lecz obniżeniem zobowiązań płatnika, wynikającym z jego położenia majątkowego, a nie z tytułu podaży i popytu towaru.”

Według tego okólnika zyski sanacyjne, osiągnięte przez osoby prawne bilansujące według art. 21 ustawy, należą do podstawy opodatkowania jako część składowa zysku bilansowego. Wolne od podatku są natomiast zyski sanacyjne innych płatników t. j. osób fizycznych, spółek handlowych bez osobowości prawnej, spadków wakujących oraz osób prawnych niebilansujących, a to na podstawie art. 7 ustawy na równi z przychodami nadzwyczajnymi.

Przynależność opustów ugodowych do zysku bilansowego osób prawnych sprawia, że nie ulegają one opodatkowaniu, o ile zostały pochłonięte przez straty dłużnika, powstałe w tym samym roku gospodarczym i wykazane w tym samym bilansie. Opodatkowana zostanie wtedy tylko ewentualna nadwyżka zysków sanacyjnych ponad owe straty, jako zysk bilansowy. Jeżeli natomiast poniesione straty były już wykazane w poprzednim bilansie, a opusty ugodowe od wierzycieli przyszły dopiero później, to wtedy nie mogą one być skompensowane ze starymi stratami bilansowymi, lecz muszą być w całości opodatkowane. Wynika to niewątpliwie z art. 8 punkt 2), który nie pozwala w żadnym wypadku na potrącenie

„strat za ubiegłe lata”. Zarząd osoby prawnej nie może jednak najczęściej zwlekać z wykazaniem strat aż do zawarcia ugody z wierzycielami, a to wobec istniejących przepisów kodeksu handlowego, według których jest on obowiązany do wykazania w bilansie prawdziwego stanu majątkowego, a więc i poniesionych strat bez względu na okoliczność, kiedy i w jaki sposób spodziewa się je pokryć. Do rokowań ugodowych z wierzycielami przystępuje się najczęściej dopiero po kilku latach strat bilansowych, gdy niema już widoków pokrycia ich w inny sposób np. przez obniżenie kapitału zakładowego, przez dopłaty spółników itp. Wtedy zaś spółka musi zapłacić podatek od pełnej sumy uzyskanych opustów ugodowych, choćby nawet nie pokryła nimi wszystkich nagromadzonych strat bilansowych. W ten sposób Skarb Państwa zabiera jej do 25% uzyskanych opustów, a nieraz znacznie więcej. Ponieważ podatku nie można płacić opustami, lecz tylko gotówką, w którą taka spółka najczęściej nie obfituje, przeto musi ona spieniężyć na ten cel część swoich aktywów choćby ze znacznymi stratami, ponosi więc skutek tego nowe straty, które mogą ponownie zwichnąć osiągniętą z trudem równowagę finansową i wywołać konieczność nowej sanacji.

## 2. *Judykatura Najwyższego Trybunału Administracyjnego.*

Przytoczony wyżej okólnik ministerjalny jest zgodny z judykaturą Trybunału Administracyjnego, który w sprawie zysków sanacyjnych wydał dotąd trzy wyroki a mianowicie:

1. Wyrok z dnia 10 października 1930 L. rej. 2558/28. Według przedstawienia stanu faktycznego w Zbiorze Wyroków N. T. A. L. 363 S. spółka akcyjna wykazała w swym bilansie za rok 1927 czysty zysk w kwocie 5 138 zł., jednakże tylko dzięki ugodzie, zawartej w tym roku z wierzycielami, która przyniosła jej redukcję zobowiązań w kwocie 65 301 zł. Same obroty roku 1927 przyniosły spółce stratę 60 171 zł., którą byłaby musiała wykazać jako stratę bilansową, gdyby nie owe opusty ugodowe. Otóż władza skarbową wymierzyła spółce podatek dochodowy od zysku bilansowego, spółka zaś żądała uchylecia tego wymiaru ze względu na rzeczywisty wynik jej obrotów gospodarczych w r. 1927. Spółka powoływała się także na art. 7 ustawy, określając opusty uzyskane od wierzycieli jako „wpłaty z tytułu umarzania wierzytelności”. Było to określenie całkiem niewłaściwe, albowiem opusty ugodowe uzyskane od wierzycieli oznaczają zwolnienie dłużnika z obowiązku zapłaty, a nie jakkolwiek efektywną wpłatę względnie umorzenie.

Najwyższy Trybunał Administracyjny oddalił skargę jako niezasadzoną z powołaniem na art. 21 i jego uzupełnienia (art. 6, 8,

10 i 13) i z dodaniem następującego argumentu: „Umorzenie części należności przez wierzycieli firmy bezpośrednio wpływa na zwiększenie dochodu i jako dochód figuruje na rachunku zysków i strat, zamykającym rok operacyjny, uważane być winno zatem w myśl powołanych przepisów za dochód, ulegający opodatkowaniu.” — Powołanie skargi na art. 7 N. T. A. pominął ze względu na dawniejsze orzeczenia, według których ten artykuł ustawy nie odnosi się do osób prawnych bilansujących.

2. Wyrok z dnia 19. lutego 1932 L. rej. 7682/30<sup>3)</sup>: „W przedsiębiorstwie prowadzącym prawidłowe księgi handlowe bonifikata ceny kupna za towar, którego należność obciąża passywa, jest pozycją czynną zwiększającą zysk, natomiast t. zw. zysk sanacyjny nie podlega opodatkowaniu, gdyż nie jest dochodem w rozumieniu art. 6 (odmiennie niż art. 21) ustawy”. — Chodziło w tym wypadku o opodatkowanie firmy jednoosobowej.

3. Wyrok z dnia 6. marca 1935 L. rej. 5792/32<sup>3)</sup>: „Redukcja zobowiązań osoby prawnej, opodatkowanej na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym, dokonana w roku gospodarczym, którego wyniki są przedmiotem opodatkowania, jako pozostająca w bezpośrednim związku z miarodajnym dla wymiaru wynikiem bilansowym, nie podlega odliczeniu od podstawy wymiaru”.

Z wywodów uzasadnienia tego wyroku wynika, że strona powodowa (spółka akcyjna w likwidacji) nie kwestjonowała wcale zasady opodatkowania opustu ugodowego ze strony wierzycieli jako części zysku bilansowego. Skargę swą opierała tylko na okoliczności, że strata, która skłoniła spółkę do podjęcia prób ugodowych z wierzycielami, powstała w roku 1929 i była wykazana w bilansie za ten rok, natomiast redukcja długów została przeprowadzona dopiero w następnym roku (1930) i wykazana w bilansie za ten rok. Spółka żądała tedy kompensacji zysku sanacyjnego ze stratą bilansową poprzedniego roku, przeniesioną na rok 1930, powołując się na okoliczność, że owe długi zredukowane obecnie istniały już wówczas i że przez ich redukcję nastąpiło tylko obniżenie zeszłorocznej straty bilansowej, a nie powstał nowy zysk roku następnego (1930). Opust nie był bowiem skutkiem obrotów roku 1930, zwłaszcza że spółka znajdująca się w likwidacji nie dokonywała już w tym roku żadnych obrotów; był on jedynie rachunkowym ujawnieniem uzyskanej redukcji dawnych zobowiązań.

Takie żądanie skargi było zgóry skazane na niepowodzenie ze względu na art. 8 punkt 2), który nie dopuszcza potrącenia strat

<sup>2)</sup> Przytoczony u Hasfelda „Orzecznictwo Podatkowe 1924—1934” poz. 26, ale nie zawarty w Zbiorze Wyroków N. T. A.

<sup>3)</sup> „Orzecznictwo Sądów Najwyższych” Nr. 1259.

za ubiegłe lata. To też N. T. A. oddalił skargę jako nieuzasadnioną, podając następujące motywy:

„Powyższe stanowisko skarżącej spółki N. T. A. uznać musiał, zgodnie z wywodami władzy pozwanej, z uwagi na postanowienia art. 21 w związku z artykułami 13, 8 i 7 za błędne. Niespornym między stronami jest, że dochód skarżącej jako osoby prawnej winien być ustalony według zasad art. 21 ustawy, czyli że opodatkowaniu podlega wykazany prawidłowo, z uwzględnieniem m. in. postanowień art. 13 ustawy, zysk bilansowy. Wykazany zaś zysk bilansowy przez osoby prawne m. in. tem właśnie różni się pod względem podatkowym od dochodu osób fizycznych, że jest on teoretycznym wynikiem ksiązkowym i nie musi być wynikiem wyłącznie obrotów ściśle handlowych przedsiębiorstwa jako takiego, lecz jest wynikiem wszelkich czynności osoby prawnej.

W konkretnym wypadku transakcja, skutkiem której nastąpiła redukcja wierzytelności, aczkolwiek początek powstania zobowiązań odnosił się do ubiegłego roku, czy też nawet do ubiegłych lat, miała miejsce w roku 1930 i w tymże roku winna była być zaksięgowana, zgodnie ze stanem faktycznym i zasadami prawidłowego księgowania, co też miało miejsce. Musiała więc ona wywrzeć wpływ na ostateczny wynik roku gospodarczego 1930. Że zaś zgodnie z postanowieniami art. 13 ustawy opodatkowaniu podlega wynik każdego roku oddzielnie, przeto jedynie w wypadku, gdyby opust był udzielony w r. 1929, mógłby on wywrzeć wpływ na pomniejszenie straty, wykazanej w roku operacyjnym 1929. Skoro więc strata zł. 94 387 z roku 1929 nie może być uwzględniona przy ustalaniu wyników roku 1930, a natomiast przychód w postaci redukcji powstał i został prawidłowo zaksięgowany właśnie w r. 1930, to udzielona redukcja, jako będąca w bezpośrednim związku z miarodajnym dla wymiaru wynikiem bilansowym roku 1930, w myśl powołanych przepisów ustawy i powyższych wyjaśnień wywrzeć wpływu na zysk bilansowy ubiegłego roku nie mogła. Zasadnie zatem władza doliczyła sporna kwotę do wyniku bilansowego roku operacyjnego 1930, a więc roku udzielenia bonifikaty.

O ile idzie o obronę skarżącej, że bonifikata jest poza-tem powiększeniem stanu majątkowego z uwagi na ugodę zawartą z wierzycielami, a nie wynikiem obrotu handlowego i w myśl przepisu art. 7 ustawy doliczeniu do dochodu nie podlega, to zgodnie ze stałą judykaturą N. T. A., że postano-

wienia art. 7 ustawy nie odnoszą się do osób prawnych, których dochód podatkowy ustala się na podstawie art. 21 ustawy, ten zarzut skargi również uznać należało za nietrafny."

W glossie, napisanej do tego wyroku<sup>4)</sup> prof. Jerzy Michalski uznaje gospodarczą anomalję tego stanu rzeczy, aby opusty z dłużów, nie stanowiące w rzeczywistości zysków lecz środek ratunkowy dla przedsiębiorstwa były opodatkowane jako zyski; zarazem uważa takie opodatkowanie za sprzeczne z intencją ustawodawstwa o zapobieganiu upadłościom, za logiczny nonsens i za przeszkodę zabiegów sanacyjnych, skoro podatek konsumuje znaczną część aktywów przedsiębiorstwa i udaremnia jego uzdrowienie finansowe na przyszłość. Następnie przytacza głosy z literatury niemieckiej, w której zdania są podzielone równie jak w judykaturze niemieckiej (pruski Trybunał Administracyjny oraz Trybunał Skarbowy Rzeszy), w której zapadły wyroki sprzeczne w podobnych sprawach. Jednakże na podstawie obowiązującej w Polsce ustawy o podatku dochodowym nie widzi innego możliwego rozstrzygnięcia i dlatego zaleca wydanie specjalnego przepisu, zwalniającego zyski sanacyjne od opodatkowania za przykładem Austrii, która wydała taką ustawę dnia 30. grudnia 1931.

Powyższe uwagi glossy nasuwają jedno zasadnicze pytanie, czy mianowicie ów „logiczny nonsens” zawarty jest w samej ustawie o podatku dochodowym, czy dopiero w jej interpretacji. Odpowiedź na to pytanie stanowi właściwy przedmiot niniejszej rozprawy.

### III. Interpretacja art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

Panująca interpretacja art. 21 ustawy o podatku dochodowym opiera się na poglądzie, że zysk bilansowy jest zasadniczo identyczny z dochodem osoby prawnej bilansującej i że jego obliczenie nie różni się istotnie od obliczenia dochodu. Jeżeli zatem wynik bilansowy jest obliczony prawidłowo, to w myśl art. 21 wystarczy przeprowadzenie niektórych nieistotnych poprawek, aby uczynić zadość wymaganiom art. 6, 8, 10 i 13 i przerobić zysk bilansowy na dochód podatkowy. Pogląd ten nie odpowiada jednak rzeczywistości. Zasadnicza identyczność zysku bilansowego z dochodem osoby prawnej bilansującej jest tylko pozorem. Zysk bilansowy ma wprawdzie wiele, a nawet większość elementów wspólnych z dochodem, ale posiada także elementy jemu tylko właściwe, które nie należą wcale do dochodu.

<sup>4)</sup> Orzecznictwo Sądów Najwyższych Nr. 1259.

### J. *Dochód i jego elementy.*

Pojęcie dochodu, określone w art. 6 ustawy, zawiera dwie grupy elementów a mianowicie:

a) elementy pozytywne t. j. przychody w pieniądzach lub wartościach pieniężnych, otrzymane z poszczególnych źródeł wymienionych w art. 3 ustawy;

b) elementy negatywne t. j. potrącenia a mianowicie: 1. koszta osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów; 2. odpisy amortyzacyjne; 3. straty w przedmiotach zużywalnych, służących do osiągnięcia dochodu. Art. 10 dodaje jeszcze czwarty element negatywny, określony jako „odliczenia”, a obejmujący ciężary publiczne i prywatne.

Wszystkie te elementy mają jedną wspólną właściwość, a mianowicie **ch a r a k t e r e f e k t y w n y**. Przychody pieniężne i rzeczowe muszą być „otrzymane” (art. 6) t. j. musiały wpłynąć do majątku podatnika i powiększyć jego zasoby majątkowe, a więc zapasy gotówki, towarów, weksli, walorów, wierzytelności lub innych praw majątkowych, mających wartość pieniężną. Także inne miejsca ustawy zaznaczają wyraźnie ten efektywny charakter przychodów. I tak:

Art. 15: „Za dochód z gruntów, pozostających we własnym zarządzie, uważa się *rzeczywiście osiągnięty czysty przychód* z całego rolnego i leśnego gospodarstwa... łącznie z wartością pieniężną produktów użytych w gospodarstwie domowym podatnika. Przy wydzierżawionych posiadłościach gruntowych... za dochód uważa się *rzeczywiście otrzymany czynsz dzierżawny* wraz z wartością pieniężną wszelkich świadczeń ze strony dzierżawcy”.

„Za dochód z lasu uważa się *czysty przychód uzyskany* z wyrębów i wszelkich użytków leśnych oraz *wynagrodzenia otrzymane* za odstąpienie osobom trzecim prawa użytkowania lasu”.

Art. 16: „Za dochód z budynków wynajętych uważa się *rzeczywiście osiągnięty całoroczny czynsz* za domy, lokale itd.”

Jak dalece ustawodawca zważa na efektywność przychodów, świadczy fakt, że art. 15 nie zalicza do nich naturalnego przyrostu masy drzewnej u właściciela lasu. Nie stało się to przez zapomnienie, bo ustępy czwarty i piąty tego artykułu wspominają o nim wyraźnie, regulując opodatkowanie dochodu z lasu w sposób, który wymaga nawet ustalenia ilości tego przyrostu<sup>5)</sup>. Przyczynę pominięcia należy upatrywać w tern, że na-

<sup>5)</sup> „Jeżeli wyręby skutecznie się w ilości, przewyższającej plan prawidłowego gospodarstwa lub naturalny przyrost lasu, to do ogólnego dochodu podatnika dolicza się tylko sumę osiągniętą z wyrębu tej części lasu, która była przeznaczona do wyrębu według planu lub odpowiada naturalnemu przyrostowi”.

turalny przyrost masy drzewnej nie ma charakteru efektywnego przychodu o tyle, że nie posiada on odrębnej wartości pieniężnej i że może być zrealizowany t. j. ścięty i sprzedany albo zużyty tylko razem ze starą masą drzewną.

Efektywny charakter wydatków podkreśla przedostatni ustęp art. 10: „Wszystkie odliczenia mogą być dokonane o tyle, o ile wydatki na nie faktycznie poniesione zostały”.

Postulat efektywności przychodów jest konieczny dlatego, że z nich mają być pokrywane wydatki płatnika, a w szczególności także opłacony podatek dochodowy, którego uiścić nie można inaczej niż w pieniądzu. Nadwyżka przychodów ponad sumę wydatków i strat, stanowiąca dochód, ma wreszcie służyć na pokrycie potrzeb podatnika i jego rodziny, co można osiągnąć tylko przez użycie otrzymanych efektywnie przedmiotów majątkowych czyto wprost czy przez zamianę ich na inne, do tego celu stosowne.

## 2. *Dochód a zysk bilansowy.*

Nadmieniono wyżej, że zysk bilansowy zawiera wszystkie elementy dochodu, ale oprócz nich także elementy inne jemu tylko właściwe, a nie mające charakteru przychodów. Do takich należą:

1) przyrosty wartości pieniężnej przedmiotów majątkowych wskutek podwyższenia cen rynkowych towarów, walorów, dewiz, nieruchomości itp., które to przedmioty nie zostały jeszcze po tych cenach sprzedane, lecz pozostają nadal w posiadaniu właściciela. Są to t. zw. zyski niezrealizowane, które dopiero po sprzedaży owych przedmiotów staną się przychodami i powiększą zasoby pieniędzy lub innych aktywów właściciela. Do takich zysków należy także naturalny przyrost masy drzewnej w lesie osoby bilansującej.

2) opusty długów, uzyskane ugodowo od wierzycieli. Nie mają one wogóle charakteru przychodów, albowiem zapas przedmiotów majątkowych nie zwiększa się przez nie wcale, suma aktywów dłużnika pozostaje bez zmian; obniża się tylko suma Jego długów, przez to zaś podnosi się suma majątku czystego, co oznacza zubożenie dłużnika.

3) podobny charakter a zarazem podobny skutek ekonomiczny ma także dewaluacyjne obniżenie zobowiązań osoby bilansującej, powstałe przez zniżkę kursową obcych walut, na które owe zobowiązania opiewają.

4) zyski amortyzacyjne t. j. osiągnięte przez wykupno własnych obligacji (osoby bilansującej) poniżej wartości imiennej. I tutaj wynikiem jest zubożenie dłużnika bez efektywnego przychodu wartości pieniężnych do jego majątku, a jedynie przez większy ubytek zobowiązań niż aktywów.



Wszystkie te składniki zysku bilansowego wywołują powiększenie majątku czystego osoby bilansującej, ale nie stanowią przychodów, t. j. ilościowego przyrostu aktywów poza jedynym wyjątkiem naturalnego przyrostu masy drzewnej, który jednak pozbawiony jest samoistnej wartości jako nieodłączny od starego zapasu. Ani niezrealizowane przyrosty wartości ani ugodowe czy dewaluacyjne obniżki długów nie mogą być użyte na zaspokojenie potrzeb ani na zapłatę podatków, a u osób prawnych na wypłatę dywidendy lub tantiemy.

Ustawodawstwo handlowe stara się zapobiec temu, aby zysk bilansowy zawierał w sobie niezrealizowane przyrosty wartości przedmiotów majątkowych. Do tego celu zmierzają przepisy art. 248—250 i art. 423—425 kodeksu handlowego (dla spółek z ograniczoną odpowiedzialnością względnie spółek akcyjnych), oraz art. 54 ustawy o spółdzielniach, zakazujące przyjmowania wyższej wartości przedmiotów majątkowych niż cena nabycia lub wytworzenia, choćby wartość rzeczywista według cen rynkowych lub otrzymanych ofert była wyższa. Od tego zakazu kodeks handlowy (art. 248 i 423) pozwala odstąpić tylko w razie ustalenia nowego szacunku przedmiotów inwestycyjnych przez specjalną komisję szacunkową. W takim razie można w bilansie wykazać legalnie zysk niezrealizowany na tych przedmiotach majątkowych. Jeżeli do tych przedmiotów należy las, to szacunek obejmie także naturalny przyrost masy drzewnej, który powstał od czasu nabycia lasu lub od ostatniego, później przeprowadzonego szacunku.

Motywy tych ograniczeń bilansowych jest dążenie ustawodawcy do tego, aby bilanse wykazywały tylko zyski zrealizowane, które są zarazem efektywnymi przychodami, ażeby zatem zysk bilansowy zbliżał się jaknajbardziej do dochodu. Suma zysku bilansowego staje się bowiem podstawą wypłat konsumpcyjnych, jak dywidendy, tantiemy, remuneracje, gratyfikacje itp. oraz podatku dochodowego. Jednakże te niewątpliwie uzasadnione zakazy i ograniczenia nie obejmują zysków, powstałych przez ugodowe czy dewaluacyjne obniżenie zobowiązań.

Ażeby teraz określić wzajemny stosunek dochodu i zysku bilansowego, trzeba powiedzieć, że zysk bilansowy, zwłaszcza obliczony bez przytoczonych wyżej ograniczeń, obejmuje całe zubożenie osoby bilansującej w ciągu roku gospodarczego, powstałe tak przez osiągnięcie dochodu, jak przez niezrealizowane przyrosty wartości przedmiotów majątkowych, jak wreszcie przez ugodowe lub dewaluacyjne obniżenie zobowiązań lub zyski amortyzacyjne. Zubożenie objawia się przez podwyższenie majątku czystego, spo-

wodowane w pierwszym i drugim wypadku przez podwyższenie majątku surowego (aktywów), w drugim tylko przez obniżenie długów.

### 3. Podstawa opodatkowania według art. 21 i stanowisko zysków sanacyjnych.

Podstawą opodatkowania osoby prawnej bilansującej ma być jej dochód, jak to postanawiają art. 1 i 21 ustawy. Za jej dochód nie może jednak być wzięty jej zysk bilansowy, choćby był całkiem prawidłowo obliczony według zasad rachunkowości kupieckiej, lecz tylko zysk bilansowy uzgodniony z przepisami art. 6, 8, 10 i 13 ustawy. To uzgodnienie polega z natury rzeczy:

a) na wyłączeniu z zysku bilansowego tych elementów pozytywnych czyli zysków surowych, które nie stanowią przychodów, otrzymanych w roku gospodarczym według art. 6;

b) na doliczeniu do zysku bilansowego tych elementów negatywnych, które nie mają charakteru kosztów, odpisów amortyzacyjnych, strat ani ciężarów potrącalnych według artykułów 6, 8, 10 i 13, a które zostały z niego potrącone.

Panująca interpretacja art. 21, widoczna także w przytoczonym okólniku ministerjalnym z 30 sierpnia 1933 i we wszystkich wyrokach Najwyższego Trybunału Administracyjnego, nie bierze pod uwagę żadnych wyłączeń z zysku bilansowego poza ewentualną resztą dawniejszych zysków bilansowych, lecz uznaje wszystkie zyski surowe, wykazane w rachunku wyników (strat i zysków) za przychody, nie pytając wcale czy one odpowiadają wymaganiom art. 6. Wskutek tego uzgodnienie zysku bilansowego z artykułami 6, 8, 10 i 13 polega w praktyce wymiarowej jedynie na doliczeniu, niepotrącalnych składników negatywnych. Tymczasem przeprowadzona wyżej analiza zysku bilansowego wykazała, że niektóre jego składniki pozytywne nie mają charakteru efektywnych przychodów, jak tego wymaga art. 6, i że dlatego powinny być z niego wyłączone. W szczególności należą do takich niezrealizowane przyrosty wartości, opusty ugodowe wierzycieli czyli t. zw. zyski sanacyjne, obniżki dewaluacyjne zobowiązań obcowałutowych i zyski kursowe na wykupnie własnych obligacji poniżej wartości imiennej (zyski amortyzacyjne).

Dla ułatwienia praktyki wymiarowej mogłoby ewentualne rozporządzenie ograniczyć te wypadki do większych z pominięciem drobnych. Ale zasadnicze pomijanie wszelkich pozycji tego rodzaju i doliczanie ich do podstawy opodatkowania sprzeciwia się tak literze jak duchowi ustawy, która nie wprowadziła podatku od z b o g a c e n i a lecz tylko p o d a t e k od d o c h o d u n a-

wet dla osób prawnych bilansujących. Różnica między ich opodatkowaniem a opodatkowaniem innych osób polega tylko na tym, że ich dochód podatkowy obejmuje także przychody nadzwyczajne, które art. 7 ustawy wyłącza z dochodu osób fizycznych, spadków wakujących i osób prawnych niebilansujących. Ale efektywność przychodów jest istotną właściwością dochodu podatkowego dla obu grup podatników według art. 6, który dla wszystkich jest wspólny.

Zyski sanacyjne, pozbawione charakteru efektywnych przychodów, posiadają tedy wystarczający tytuł do wyłączenia z zysku bilansowego na podstawie art. 6, na który art. 21 wyraźnie się powołuje, i niema wcale potrzeby wydawania dla nich specjalnych przepisów uwalniających. Ich faktyczne opodatkowanie wynika tylko z błędnej interpretacji art. 21, a w szczególności z przeoczenia, że powołany tam art. 6 reguluje także kwestję przychodów, a nie samych tylko potrąceń.

Natomiast niemiecka ustawa o podatku dochodowym z dnia 10. sierpnia 1925 (§ 13) określa pojęcie dochodu podatkowego osób bilansujących w sposób, który obejmuje cały zysk bilansowy, a zastrzega tylko jego uzgodnienie z przepisami o podjęciach prywatnych (§ 12), o potrącalnych wydatkach (§§ 15 — 18) i o szacowaniu przedmiotów majątkowych (§§ 19—21). Powołania na przepisy o przychodach i ich efektywności niema tam żadnego. Ustawa o podatku korporacyjnym z tej samej daty (§ 13) przejmując te zasady bez żadnej zmiany dla korporacji bilansujących. Tam więc potrzeba przepisu wyłączającego zyski sanacyjne jest niewątpliwa.