

DR. JERZY MICHALSKI

Profesor Politechniki Warszawskiej

## CHARAKTERYSTYKA ORDYNACJI PODATKOWEJ

(USTAWA Z DNIA 15 MARCA 1934)

*„Słuszna — rzeczowa krytyka jest zdrowiem  
Narodu, natomiast niesłuszna — jest bezużyteczna,  
a może być nieraz i szkodliwą”.*

Z dniem 1 października 1934 wchodzi w życie na całym obszarze Państwa Polskiego nowy kodeks przepisów formalnych, proceduralnych i karnych w zakresie (art. 1) wszystkich państwowych podatków bezpośrednich<sup>1)</sup> oraz pobieranych wraz z nimi dodatków (państwowych i samorządowych) (art. 2), objęty ustawą z dnia 15 marca 1934 (Nr. 39 DZUP.), kodeks — bardzo obszerny, bo złożony aż z 212 artykułów i wprowadzający mnóstwo istotnych zmian i nowości w porównaniu z obecnym stanem, o niezmiernej wprost doniosłości dla *plebs contribuens*; niektóre postanowienia O. P. odnoszą się do opłat st, emplowych, podatku spadkowego i od darowizn (art. 209). Rząd może rozciągnąć moc obowiązującą wszystkich lub niektórych przepisów O. P. także na wszystkie lub niektóre samoistne podatki samorządowe.

Celem niniejszego artykułu jest obiektywna ocena i charakterystyka powyższej ustawy, wskazanie zarówno na jej dodatnie, jak i ujemne strony.

Ordynacja podatkowa, według enuncjacji p. Ministra Skarbu, ma spełnić dwojakie zadania: 1. usprawnić i uprościć administrację skarbową i 2. dać podatnikowi ochronę prawną, t. j. zagwarantować lojalnemu podatnikowi, że nie będzie narażony na niesprawiedliwy wymiar. Zobaczymy z dalszych wywodów, w jakim zakresie zadania powyższe O. P. realizuje.

Jasną jest rzeczą, że w tego rodzaju artykule, ze względu na jego ramy, ocena krytyczna „Ordynacji podatkowej” obejmować

<sup>1)</sup> Są to: podatek gruntowy, od nieruchomości w gminach miejskich oraz od niektórych budynków w gminach wiejskich, od lokali, od placów budowlanych, od energii elektrycznej, podatek przemysłowy, dochodowy, podatek nadzwyczajny od niektórych zajęć zawodowych, podatek od kapitałów i rent oraz podatek wojskowy, pobierany przez państwo.

może tylko jej najbardziej istotne, najważniejsze postanowienia, nie pretendując bynajmniej do ujęcia całości, i bardzo obszernej i bardzo różnolitej.

Dodać mi tu jeszcze wypada, że w wywodach moich pomijam stronę techniczną opracowania ustawy; ograniczam się do przytoczenia w tym względzie bardzo słusznej uwagi p. B., który w „Gazecie Sądowej Warszawskiej” omawia analitycznie Ord. Pod. w szeregu artykułów (Nr. 12, 13, 14, 15 i 16 z r. 1934) w sposób niezwykle trafny i mówi w pierwszym z tych artykułów tak: Z uwagi na pierwszorzędne znaczenie ustawy, należałoby przypuszczać, że będzie opracowana „bez zarzutu, a już w każdym razie, że z punktu widzenia techniki legislacyjnej wytrzyma wszelką krytykę. Tak jednak nie jest. Widocznie pod wpływem pośpiechu opracowanie techniczne wykazuje co krok niedociągnięcia, luki, dłużyzny zbyteczne zupełnie, nieściśłość wystawienia wprost nie dopuszczalną i inne tym podobne wady”. Oczywiście utrudni to wielce praktyczne zastosowanie ustawy (str. 182). —

Dwie kapitalne nowości, wprowadzone przez Ordynację Podatkową, w sposób — o ile wiem — nigdzie indziej w Europie w państwach demokratycznych i parlamentarnych nie praktykowane, zarazem dwie najwybitniejsze wady Ord. Pod. widzę przedewszystkiem 1. w zniesieniu komisji szacunkowych, jakie dotąd istnieją w dziale podatku dochodowego i przemysłowego oraz 2. w zerwaniu z zasadą czynnego współudziału płatnika w akcie wymiaru podatków bezp. wogóle, zaś podatku dochodowego w szczególności, (z jedynym wyjątkiem, o czym niżej). W przyszłości wymiar wszystkich bezp. podatków odbywać się ma z urzędu w postępowaniu tajem<sup>2</sup>).

Urząd skarbowy odtąd będzie z reguły pierwszą instancją dla wymiaru wszystkich bezp. podatków (art. 7 § 1), od tej zasady przewidziany jest jeden wyjątek, mianowicie związkom samorzą-

<sup>2</sup>) Że nie jestem odosobniony w tym moim poglądzie, wskazuję narazie na zapatrywanie Izby Przemysłowo-Handlowej w Warszawie, która w swym Biuletynie wrześniowym z r. ub. (Nr. 9), omawiając projekt O. P., którego zasady — jak wiadomo — utrzymały się i weszły do ustawy, mówi, że „zasady, na których projekt ten zbudowano, nie są naogół trafne, a mogą być szkodliwe, i że należałoby je poddać rewizji”. O. P., zdaniem I. H. P. w Warszawie, powinny się walcie przyczynić do właściwego ułożenia i ustalenia się wzajemnych stosunków władz skarbowych i podatników. Jeżeli tego nie dokona, to niewątpliwie celu swego nie osiągnie (str. 5). Organ Stowarzyszenia Kupców Polskich, Tygodnik Handlowy, w Nr. 5 z r. 1934 również krytycznie odnosi się do podstawowych założeń O. P. (artykuł wstępny).

dowym może być poruczony wymiar niektórych bezp. podatków państwowych (art. 9). Minister Skarbu w art. 20 ma sobie przyznane prawo do zmiany terytorjalnie właściwej władzy wymiarowej, co u nas, ze względu na nasze specyficzne stosunki polityczne, musi mimowoli nasuwać pewne obiekcje; uważam, że właściwość miejscowa władz wymiarowych posiada tak zasadnicze znaczenie, że powinna być, jak to ma miejsce wszędzie gdzie indziej, w obcych ustawach, ustawowo ustaloną w sposób stanowczy i bezwzględny.

Wynika z powyższego, że wymiar podatków dochodowego i przemysłowego od obrotu dla osób prawnych ma być przeniesiony z izb skarbowych do urzędów skarbowych, wskutek czego instancją odwoławczą dla tej kategorii podmiotów podatkowych byłyby izby skarbowe. Mam poważne zastrzeżenia pod tym względem, czy nasze urzędy skarbowe w chwili obecnej dorosły do tej funkcji. W dalszym ciągu stwierdzę na podstawie danych, zaczerpniętych ze Sprawozdań Komisji Budżetowej Sejmu, że co drugi naczelnik urzędów skarbowych u nas posiada niższe wykształcenie, względnie, jak mówi p. poseł Hołyński<sup>3)</sup>, „wogóle wykształcenia nie posiada”. Byłem sam przez długi szereg lat naczelnikiem urzędu skarbowego, i choć miałem za sobą ukończone studia prawnicze, pamiętam, jak wielkie trudności; sprawiał mi prawie zawsze wymiar t. zw. specjalnego podatku zarobkowego dla przedsiębiorstw obowiązanych do publicznego składania rachunków. Są to rzeczy bardzo trudne i zawiłe; sztuka umiejętnego czytania bilansów spółek akcyjnych nie jest łatwa. Nie dosyć jednak na tem. Orzecznictwo w tych sprawach zawsze nader ważnych — podatkowo najważniejszych, rozprószone po izbach skarbowych, będzie wskutek tego różnolite, a nadto, — o ile znam materiały ludzki w naszych izbach — obawiam się, czy poziom jego nie ulegnie obniżeniu, ponieważ izby skarbowe, w których, według ostatniego sprawozdania p. posła Hołyńskiego o preliminarzu budżetowym Min. Skarbu na r. b., tylko 8,4% ogółu personelu posiada wykształcenie wyższe, dziś jeszcze nie dysponują siłami pod tym względem tak kwalifikowanymi, jak Ministerstwo Skarbu, które przecież o całe niebo stoi wyżej pod tym względem, dysponując w 40% ogółu pracowników ludźmi z wykształceniem uniwersyteckim. Pozwolę sobie wyrazić obawę, i to poważną, czy nasze urzędy skarbowe dzisiaj już dorastają do tak wysokiego poziomu, aby im powierzyć bez zastrzeżeń wymiary podatku dochodowego

<sup>3)</sup> W sprawozdaniu Sejmowej Komisji Budżetowej o preliminarzu budżetowym Min. Skarbu na r. 1931/32. Część 8., str. 4.

i przemysłowego dla osób prawnych; absurdalne wymiary i nieobliczalne szkody dla interesowanych mogą stąd łatwo wyniknąć. Uważam przeto za nader wskazane, aby Minister Skarbu skorzystał z upoważnienia art. 7 O. P. i wymiar tych podatków pozostawił na dłuższy okres czasu w dotychczasowych władzach (Izbach Skarbowych).

Komisje szacunkowe, jakie dzisiaj istnieją w podatku dochodowym i przemysłowym, zostaną uchylone. Dlaczego? Według motywów do projektu O. P. (druk Sejmu Nr. 845, str. 25) „większość zdań w praktyce skarbowej polskiej” oświadcza się za ich zniesieniem, ponieważ komisje te, „zwłaszcza w dzisiejszej ich formie, nie stoją na wysokości zadania i raczej utrudniają przeprowadzenie starań, zmierzających do postawienia na odpowiednim poziomie aparatu skarbowego”. „Członkowie komisji, obarczeni pracą zawodową, mogą z reguły zbyt mało poświęcać czasu zagadnieniom wymiaru, wskutek czego poziom prac jest naogół stosunkowo niski”. Pono niektóre Izby Handlowe i Przemysłowe i Związki Izb i Organizacji Rolniczych miały się oświadczyć za skasowaniem komisji szacunkowych, tak samo, jak to uczyniła Komisja Doradców Finansowych prof. E. W. Kemmerera. P. Minister Skarbu w Senacie w dniu 15 marca r. b. powiedział, że komisje szacunkowe są „kulą u nogi urzędnika skarbowego, nie dlatego, aby go hamowały w zapędach wobec płatnika, tylko dla tego, że paczą jego nastawienie do płatników”. Referent zaś projektu O. P. w Sejmie oświadczył na plenum Izby w dniu 9/3 b. r. (sten. prot. z pos. str. 7 i 8), że „były one typowym tworem wybudowanego parlamentaryzmu” i wyraził się dosłownie tak: „Uważani komisje szacunkowe w instancji wymiarowej są z będnym balastem, zabierający urzędnikom skarbowym wiele czasu (!), którego im z pewnością nie zbywa w okresie wymiarowym. Płatnikom natomiast nie dawały żadnej istotnej korzyści — przeciwnie, po powziętej mechanicznie uchwałie komisji szacunkowej, odpowiedzialność za wymiar została rozwodniona.. Władze nadzorcze nie miały w ten sposób możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności właściwego winowajcy za nieprawidłowy wymiar, to znaczy urzędnika, gdyż zastępował się uchwałą komisji”.

Istotnie — Komisja Doradców z prof. Kemmererem na czele w swoim projekcie podatku dochodowego w art. 17<sup>4)</sup> oświadczyła się za wymiarem tego podatku przez urzędy „powiatowe” (skarbowe). Prof. jednego z kalifornijskich uniwersytetów, członek Komisji

<sup>4)</sup> Ob. Sprawozdania Komisji Doradców Finansowych prof. Kemmerera. Tom I. Pol. tłumacz. 1926. Strona 207.

p. Kemmerera, p. dr. Harley D. Lutz, (z Leland Stanford University), autor tej części Sprawozdania prof. Kemmerera, odwiedził mnie nawet w domu i odbył ze mną w tej sprawie dłuższą konferencję. Starałem się go przekonać, że wymiary podatków przez władze, może właściwe i konieczne w Kalifornii, zamieszkałej, jak wiadomo, w poważnej części przez ludność kolorową, Indian i Chińczyków — nie byłyby jednakże odpowiednie w Polsce, w kraju o kulturze europejskiej, bo tutaj, zgodnie z panującą w teorii prawa państwowego doktryną, do t. zw. gwarancji konstytucyjnych należy udział ludności: 1. w ustawodawstwie (Sejm), 2. sądownictwie (sądy przysięgłych i handlowe) i 3. w administracji (samorząd i komisje obywatelskie podatkowe); niestety — nie przekonałem go; on uważał, że, co jest dobre dla Kalifornii, jest także dobre dla Polski. Mówiłem mu, że we wszystkich europejskich państwach konstytucyjnych, demokratycznych i praworządnych, obywatele są powoływani do współdziałania z władzą skarbową w akcie rozkładu ciężaru podatkowego i że byłibyśmy obok Rosji sowieckiej jedynym w Europie państwem, gdybyśmy poszli za jego radą. Niestety — z wielu mądrych rad Komisji prof. Kemmerera bardzo niewiele skorzystaliśmy — pozatem nieszczęsnym naśladownictwem Kalifornii.

Wszakże i jedna z najnowszych ordynacji podatkowych, na które się powołuje na stronie 24 rządowy projekt naszej Ordynacji Podatkowej, t. j. ustawa czechosłowacka z dnia 15 czerwca 1927 o bezpośrednich podatkach, nietylko w art. 233 wprowadza (względnie zachowuje) komisje obywatelskie (Steuerkommissionen) dla wymiaru podatku dochodowego i powszechnego zarobkowego, ale także w art. 312 reguluje stosunek płatnika do władzy wymiarowej w sposób wręcz przeciwny, aniżeli to czyni nasza O. P., t. j. na zasadzie czynnego współdziałania płatnika w akcie wymiaru, który tam jest nie biernym przedmiotem — ale pełnoprawnym podmiotem działania w akcie wymiaru, o czym później jeszcze będę mówił szerzej.

Wiadomo powszechnie, że teoretycznie najlepszy podatek: dochodowy spotyka się u nas w życiu z największymi narzekaniami ludności. Dlaczego? W jednym, z wybornem znawstwem przedmiotu napisanym na ten temat w ostatnim czasie u nas, artykule p. Józefa Poniatowskiego, pomieszczonym w Nr. 6 „Gospodarki Narodowej” (1933 — str. 87) zawarta jest prawdziwa odpowiedź na powyższe pytanie, która wyjaśnia istotną przyczynę tego zjawiska. „Podatek dochodowy — według słusznej Jego uwagi — wprowadzony został w Polsce (1920 r.) przedwcześnie i zamiast być terenem współpracy, zyskać zaufanie, grać rolę wychowawczą, stał się znakomi-

tym demoralizatorem społeczeństwa i pogłębił niechęć między społeczeństwem a władzą skarbową". W poprzednim zaś artykule (Nr. 4 „Gospodarki Narodowej”, r. 1933, str. 52) mówi tenże autor, że obsada stanowisk naczelników urzędów skarbowych ma dla spraw podatkowych decydujące znaczenie. „Doskonałość personelu jest koniecznym warunkiem doskonałego działania procedury. Bez znacznego ulepszenia obu powyższych dziedzin nie warto podejmować zasadniczych zmian systemu podatkowego”.

Jakże wygląda w Polsce stan wykształcenia naczelników urzędów skarbowych? Czy ono postępuje naprzód, czy się cofa? Ze sprawozdań Komisji Budżetowej Sejmu o preliminarzach budżetu Min. Skarbu na r. 1924 i 1931/32 (część 8) dowiadujemy się, że stan faktyczny w tej dziedzinie w tym czasie tak się przedstawiał:

Posiadało:	1924		1931/32	
	osób	t. j. ° / ogółem	osób	t. j. ° / ogółem
Wykształcenie wyższe . . . .	108	40 %	98	28 %
Wykształcenie średnie . . . .	41	15 %	68	19 %
Wykształcenie niższe lub nie posiadało wykształcenia . . . .	124	45 %	183	53 %
Ogólna ilość	269	100 %	349	100 %

Widzimy z tego zestawienia, że wśród naczelników obecnie przeważa liczba takich, którzy posiadają „albo niższe wykształcenie lub nawet wogóle wykształcenia nie posiadają” (dosłowny cytat ze Sprawozdania p. posła Hołyńskiego, str. 4, część 8), że dalej w ostatnim 9-leciu ta cyfra wzrosła relatywnie i absolutnie i to nawet poważnie (o 50% absolutnie a 8% relatywnie), podczas gdy ilość naczelników urzędów skarbowych, mających studia uniwersyteckie, zmalała w tym czasie o 12% relatywnie, a o 10% absolutnie. Komentarz chyba zbyteczny.

Nie można oczywiście twierdzić, że najlepszymi naczelnikami urzędów skarbowych są ci, którzy skończyli uniwersytet czy politechnikę — ale żadnej chyba nie może ulegać wątpliwości, że sposób myślenia, pogląd na trudne i zawiłe sprawy, wchodzące nieraz w zakres agendy wymiarowej i odnoszenia się do wielu problemów gospodarczych, tak bardzo dziś skomplikowanych, u tych, którzy

ukończyli tylko szkołę powszechną, są zgoła odmienne, aniżeli u tych, którzy przez szereg lat studjowali naukę ekonomji i skarbowość.

Byłem przewodniczącym komisji szacunkowej przez lat 10 przed wojną w dwóch powiatach Małopolski; jako minister skarbu i referent budżetu Ministerstwa Skarbu w Sejmie w latach 1925, 1926/7 i 1927/8 miałem dokładny wgląd w działalność komisji szacunkowych — z innego znów stanowiska; na tej podstawie wolno mi stwierdzić, że przeważna część niedomagań tych komisji miała swoje źródło bądź w niedostatecznej kwalifikacji poszczególnych członków komisji, bądź w nieumiejętnym sposobie postępowania przewodniczących — głównie zaś w tym fakcie, że powoływano do komisji, tu i ówdzie, ludzi bądź niefachowych, bądź takich, którzy nie cieszyli się zaufaniem ludności.

Według mojej obserwacji w b. zaborze austriackim i b. zaborze niemieckim, gdzie komisje szacunkowe miały swoją dobrą i długoletnią tradycję, skarg na nie nie wiele się słyszało; inaczej jest w b. zaborze rosyjskim, co jest jednak według mego zdania zupełnie zrozumiałem — dla tego, że w b. zaborze rosyjskim nie było podatku dochodowego, który w Odrodzonej Polsce został wprowadzony, zdaniem bardzo słusznem, p. J. Poniatowskiego w ca-  
-em państwie przedwcześnie, co zwłaszcza w b. zaborze rosyjskim ujemne musiało wydać skutki, a to tem bardziej, że jak dowiadujemy się ze Sprawozdania Komisji Budżetowej Sejmu z r. 1924, więcej niż połowa naczelników urzędów skarbowych w tej części Polski (63 na ogólną liczbę 124) posiadało niższe wykształcenie. Tem się według mego zdania tłumaczy fakt, że najwięcej przeciwników komisji szacunkowych spotykamy właśnie w tej dzielnicy.

Pozwolę sobie na podstawie długoletniego doświadczenia i obserwacji skonstatować, że komisje szacunkowe są potrzebne — bo są powołane, aby być pośrednikami między płatnikami a urzędami skarbowymi, aby być piastunem — wobec częstych przeniesień naczelników urzędów skarbowych z jednego okręgu do drugiego — pewnej tradycji i ciągłości pracy, aby służyć urzędnikowi skarbowemu informacją o stosunkach gospodarczych płatników; wartość ich podnosi fakt obrad w stosunkowo licznej grupie obywateli, co stanowi bardzo pożądaną publiczną kontrolę akcji wymiarowej i dostarcza przewodniczącemu komisji, (w odróżnieniu od poufnych informacji, pochodzących od t. zw. informatorów, często ludzi spod ciemnej gwiazdy, robiących przy tej sposobności niekiedy porachunki politycznej i konkurencyjnej natury) (wiem to z mego doświadczenia), takich wiadomości, które inną drogą są nic do zdobycia. Bliski kontakt opodatkowanych z takim organem,

który składa się z urzędniczych i obywatelskich zarazem czynników, uczciwych i znających stosunki powiatu, ma znaczenie pierwszorzędne dla wymiaru i bardzo wątpię, czy komisje odwoławcze, takie zwłaszcza, jak je konstruuje 0. P., będą w możności zastąpić komisje szacunkowe w tym sensie, jak tego spodziewa się rząd; czytamy bowiem w motywach rządowego projektu, że mimo skasowania komisji szacunkowych nie zostanie „porzucona zasada współpracy czynnika obywatelskiego w sferze wymiaru podatków, gdyż zachowane zostają komisje odwoławcze, oparte prawie wyłącznie na czynniku obywatelskim, powołanym z grona płatników” (str. 25 motywów, Nr. 845 druk sejmowy). O komisjach odwoławczych pomówimy później; na tem miejscu pragnąłbym jeszcze nawiązać do przedstawionej wyżej krytyki komisji szacunkowych przez p. Ministra Skarbu, referenta sejmowego ustawy 0. P. i przez autora motywów Ordynacji Podatkowej, o ile już w tem, co powiedziałem wyżej, nie jest zawarta odpowiedź na powyższe zarzuty.

Argument, że członkowie komisji szacunkowych, obarczeni pracą zawodową, mogą zbyt mało czasu poświęcać zagadnieniom wymiaru — doprowadzić może w konsekwencji do zupełnego zlikwidowania samorządu terytorjalnego, którego jednak członkowie, pochodzący z wyboru, pracują bezpłatnie, i jak mogą stwierdzić na podstawie 7-letniego własnego doświadczenia jako Przewodniczący Budżetowo-Skarbowej Komisji Rady miasta stoi. Warszawy — nader wydatnie, podczas gdy członkowie komisji szacunkowych otrzymują zwrot kosztów podróży i wynagrodzenie za stratę czasu (art. 45 ust. o p. pod. doch. i art. 73 ust. o pod. przemysł.). Komisje szacunkowe nie są wcale tworem „wybującego parlamentaryzmu”, bo istnieją w Czechosłowacji, Austrii, państwach niemieckich, we Włoszech, na Węgrzech, w pewnym specyficznym charakterze w Wielkiej Brytanji i t. d., słowem wszędzie; nie są również żadnym balastem ani kulą u nogi urzędów skarbowych, ale są pożytecznym i koniecznym współpracownikiem władz skarbowych, które, siedząc w swych biurach i załatwiając akty, nie mogą z natury rzeczy znać faktycznych, rzeczywistych przejawów życia gospodarczego i stosunków finansowych płatników swego okręgu. Są one szczególnie mem zdaniem tam potrzebne — powiedziałbym nawet konieczne, gdzie większość szefów urzędów skarbowych posiada „albo niższe wykształcenie, albo wogóle żadnego nie posiada wykształcenia”. Niedługo zapewne przyszłość okaże, jakie pociągnie za sobą skutki zniesienie komisji szacunkowych; zobaczmy również, czy zgodnie z zapowiedzią referenta sejmowego tej ustawy p. Rudzińskiego, „będą w przyszłości winowajcy pociągani do odpowiedzialności za



nieprawidłowe wymiary'. Do jakiej odpowiedzialności? Dyscyplinarnej, materialnej czy karnej? Na jakiej podstawie prawnej? Szkoda, że p. R. bliżej tej tezy nie rozwinął!

Przy końcu tych uwag pragnę jeszcze stwierdzić, że prawie wszystkie zarzuty, jakie z różnych stron podniesiono przeciw komisjom szacunkowym, odnosiły się do stwierdzenia wadliwości ich funkcjonowania lub składu — a wcale jeszcze nie uzasadniały, ściśle biorąc, konieczności ich zniesienia ani braku racji powierzenia czynnikowi obywatelskiemu wpływu na opodatkowanie ludności. Należało dlatego m. in. w pierw podjąć próbę raczej rekonstrukcji ich składu, sposobu powoływania członków i sposobu pracy, zanim przystąpiono do tak radykalnego cięcia, jakim jest ich zniesienie.

Zatrzymałem się dłużej nad tym przedmiotem, uważam go bowiem za rzecz wielkiej wagi dla prawidłowości i sprawiedliwości wymiarów.

W bezpośrednim związku rzeczowym z omawianym obecnie przedmiotem stoi fakt utworzenia, o nowej zupełnie konstrukcji, komisji odwoławczych. „Skasowanie komisji szacunkowych — czytamy w motywach rządowego projektu — nie oznacza wszakże porzucenia zasady współpracy czynnika obywatelskiego w sferze wymiaru podatków, gdyż zachowane zostają komisje odwoławcze, oparte wyłącznie prawie na czynniku obywatelskim, powołanym z grona płatników”. Całkiem coś innego mem zdaniem jest współpraca płatnika z komisją szacunkową powiatową, lokalnie blisko niego położoną, złożoną z ludzi, których on (wszystkich lub pewną ich część) zna i którzy jego znają — a co innego organ oddalony od siedziby płatnika o kilka, kilkanaście lub kilkadziesiąt mil, złożony z ludzi całkowicie mu obcych i jego nie znających; dojazd czy dostęp łatwy i tani w pierwszym wypadku — jest trudny a może i drogi w drugim.

Bardzo trafnie i dowcipnie mówi o tem p. B. O. w swoim artykule: „Na marginesie ordynacji podatkowej”, drukowanym w Przeglądzie Gospodarczym (zeszyt 4 br., str. 122): „Udstępnienie i zagwarantowanie płatnikom należytej ochrony ich słusznych praw dopiero w postępowaniu odwoławczem często może się okazać zupełnie niedostatecznym, z uwagi na zasadniczy przepis, iż wniesienie odwołania nie wstrzymuje obowiązku zapłaty wymierzonego podatku, danym bowiem wypadku uprawnienia te będą służyły już „nieboszczykowi”.

Należy z naciskiem podnieść, że K. O., powoływana z reguły na 2-letnią kadencję, może być każdej chwili rozwiązana przez ministra skarbu przed upływem kadencji. O. P. nie zawiera przepisu,

z jakich powodów może to nastąpić (art. 24); ma więc minister skarbu wolną rękę pod tym względem.

Ale pomijam już to. I to również pomijam, że w odróżnieniu do art. 75 obecnie obowiązującej ustawy o podatku dochodowym Ordynacja podatkowa nie określa terminu, w ciągu którego odwołanie wniesione przeciw wymiarowi podatkowemu ma być załatwione; wieloletni obecnie okres wyczekiwania na judykant N. T. A. może być w ten sposób w przyszłości wydłużony o wieloletni okres wyczekiwania na orzeczenie Komisji Odwoławczej; dołącza się do tego jeszcze nieograniczenie czasowe dla rozstrzygnięcia sporów o zwrot nadpłaty w razie niesłusznego wymiaru, co wszystko razem wzięte nie może być uważane za należyłą ochronę praw płatnika i poprawę jego obecnej sytuacji.

Z brzmienia art. 33 ust. zdaje się wynikać, że skład Sekcji Komisji Odwoławczej zależy wyłącznie od swobodnego uznania jej przewodniczącego, który może tworzyć tyle i takie sekcje, jakie uważa za odpowiednie; ustawa niestety nie postanawia, że skład sekcji ma pozostać niezmienny w ciągu całego okresu kadencji, co w praktyce może ułatwiać różne posunięcia, nie idące zawsze po linii zdobycia prawdy materalnej i ochrony uczciwego podatnika, jak z drugiej znów strony uprawnienie przewodniczącego K. O. do przekazywania Kom. Odw. uchwał powziętych prawidłowo w sekcji, „która — jednak zasadniczo rozstrzyga — przecież — odwołania ostatecznie (art. 33 § 2)” do ponownej decyzji K. O., jeżeli jego zdaniem „powzięta przez sekcję uchwała narusza przepisy ustaw podatkowych”, przeczy zasadzie wspomnianej dopiero kompetencji sekcji, dając w ten sposób przedstawicielowi skarbu państwa władzę tworzenia jakichś nowych — specjalnych zasad orzekania i nowego jakiegoś specjalnego forum, co tem większe musi budzić zastrzeżenia, ponieważ termin użyty w ustawie: „naruszenie przez uchwałę sekcji przepisów ustaw skarbowych” jest nader ogólny i dopuszcza różnoraką interpretację. Sekcje składają się przewodniczącego i 6 członków, z czego połowa musi pochodzić z nominacji.

Nie podzielam poglądu motywów projektu ustawy, że „postawienie na czele Komisji Odwoławczej niezależnego od dyrektora izby skarbowej urzędnika I kategorii\*), mianowanego przez ministra skarbu, z pośród urzędników tego ministerstwa, posiadających przynajmniej 5 letnią służbę w dziale bezpośrednich podatków”, ma nadać mu już „charakter obiektywnego czynnika niezależnego, mającego istotny wpływ

\*) Pozwolę sobie zauważyć i wyjaśnić, że to wcale nie jest równoznaczne z ukończeniem wyższych studiów; ten bowiem, kto ich nie ukończył, może otrzymać t. zw. veniam studiorum.

na tryb postępowania odwoławczego, a pośrednio — wymiarowego". Czynniki ten — jak spodziewają się motywy — „będzie niewątpliwie dodatnio oddziaływał na ujednostajnienie praktyki wymiarowo-odwoławczej (!?) na terenie całego Państwa”.

Jestem starym praktykiem i teoretykiem skarbowym. W proście ducha wyznaję, że zupełnie nie rozumiem, w czym, na prawdę, w życiu ten wpływ i to oddziaływanie mają się i mogą wogóle ujawnić, i co ma zapewnić ten obiektywizm i nawet „niezależność” zdania tego urzędnika skarbowego, którego szef resortu skarbu posła do Izby, aby objął przewodnictwo Komisji Odwoławczej? I to ma oddziaływać wychowawczo na ujednostajnienie praktyki „wymiarowo-odwoławczej”? Nie znałem dotąd takiego terminu, bo go nie było. Nie sądzę, aby się przyjął w naukowej literaturze.

I drugiej rzeczy z tej dziedziny również nie rozumiem. Myślałem, że „Komisja Odwoławcza” będzie załatwiała tylko odwołania od wymiaru podatków: 1. od placów budowlanych, 2. przemysłowego od obrotu i 3. dochodowego. Tak mówi bowiem jasno i wyraźnie art. 23 O. P. i tak by z jej nazwy wynikało. Tymczasem tak wcale nie jest — to nie jest bowiem tylko komisja odwoławcza, albowiem według postanowienia art. 32 ust. ma ona jeszcze nadzwyczajne uprawnienia, częściowo jasno określone, częściowo bliżej nikomu nie znane jeszcze, ale mimo to — tak na to wygląda — pierwszorzędne. I tak, w myśl art. 32, K. O. „orzeka” także: 1. w przedmiocie ustalenia norm szacunkowych i orientacyjnych „dla podatków”, 2. następnie w przedmiocie tych uchwał sekcji K. O., które rozstrzygnęły pewne odwołanie od wymiaru, jeżeli przewodniczący K. O. zawiesi taką uchwałę; wtedy bowiem ostatni głos, decydujący, ma K. O., oraz 3. w innych sprawach „mających *zasadnicze* znaczenie dla wymiaru podatków”

Funkcja Komisji Odwoławczej obejmuje więc zadania — czworakie. Sądzę, że powierzenie Komisji Odwoławczej ustalenia norm szacunkowych i orientacyjnych dla wymiaru podatków, zgodne zresztą z obecną praktyką, jest uzasadnione, gdyż umożliwia uwzględnienie indywidualnych stosunków i elementów, mających wpływ na sytuację gospodarczą płatników w poszczególnych częściach Polski, wskutek czego nie podzielam zastrzeżeń, wysuniętych w tym przedmiocie przez p. B. O. w jego cytowanym kilkakrotnie artykule (str. 120 j. w.).

Co znaczy, że K. O. ma orzekać „o innych sprawach, mających „zasadnicze znaczenie dla wymiaru podatków” (jakich? których?), tego dociec nie mogłem. Boję się jednak, co z tego może wynikać, gdy z 15 czy 20 komisji odwoławczych, zacznie orzekać, każda

oczywiście samodzielnie, o takich „zasadniczych” sprawach, a to tembardziej, że pojęcie „sprawy, mające zasadnicze znaczenie dla wymiaru podatków” jest ogromnie obszerne i bardzo rozciągliwe. Następnym tego prawdopodobnym może być tylko chaos orzeczeń w sprawach „zasadniczego znaczenia dla wymiaru podatków”, chyba — przez nikogo nie pożądanym i nikomu — niepotrzebnym. —

Najistotniejsze przepisy, o zasadniczym znaczeniu, bo dotyczące sytuacji prawnej płatnika — jego praw i obowiązków wobec władzy skarbowej w postępowaniu wymiarowym, jego ochrony — unormowane są w II Dziale O. P. (Art. 74—107). Przepisy tej kategorii są o wiele jeszcze ważniejsze aniżeli te, które znoszą dotychczasowe komisje szacunkowe. Uważam je za najważniejsze z wszystkich, zawartych w O. P.

Zdaje mi się, że wolno w tym kierunku stwierdzić, że O. P. ogranicza i to znaczenie dotychczasowe uprawnienia płatnika, zwłaszcza, o ile chodzi o podatek dochodowy, z wyjątkiem wymiarów opartych na księgach.

Kto ma obowiązek składania zeznań do wymiaru podatku przemysłowego od obrotu i dochodowego? Niewiadomo narazie. Według art. 74 ust. ma to dopiero ustalić rozp. ministra skarbu. Rzecz ta wszędzie jest ustawowo regulowana.

W motywach O. P. czytamy zapowiedź, że rozporządzenie wykonawcze ścieśni koło osób obowiązanych do składania zeznań (str. 26). Ponieważ w O. P. obowiązek władzy, żądania od płatników wyjaśnień lub uzupełnień, złożonego przez nich zeznania, w art. 77 został zwięziony do tych wypadków, w których bądź zeznanie oparte jest na księgach handlowych lub gospodarczych, bądź gdy wymiar ma objąć nie wskazane w zeznaniu źródło, wobec tego, mimowoli nasuwa się pytanie: Po co wogóle mają istnieć zeznania, komu one są potrzebne, dlaczego wprowadzać przymus składania zeznania dla podatników, którzy nie prowadzą ksiąg? Czyż nie byłoby może prościej i konsekwentniej—wogóle i zeznania skasować?

Dotychczasowa wszakże zasada czynnego współdziałania płatnika przy akcie wymiaru podatków — zwłaszcza dochodowego — została uchylona; O. P. bowiem przewiduje w zasadzie wymiar wszystkich podatków z urzędu w postępowaniu tajnym: Wymiary mają się opierać na materiale faktycznym, „znajdującym odbicie w aktach wymiarowych” (str. 26 motywów, art. 76 § 2 ustawy). Wyjątkiem od tej zasady jest wymiar podatku przemysłowego od obrotu i podatku dochodowego dla tych podmiotów podatku, które prowadzą księgi; o ile te księgi prowadzone są prawidłowo i rzetelnie, stanowią w myśl art. 86 ust. „podstawę dla wymiaru podat-

ków". Uproszczone księgi handlowe i gospodarcze będą uznane wtedy za prawidłowe, o ile będą prowadzone według zasad ustalonych przez ministerstwo skarbu (art. 87 ust.).

Znany i przez niektórych tak niesłusznie krytykowany t. zw. dekret wątpliwości t. j. pismo, które, według obecnie obowiązującego przepisu art. 58 ustawy o podatku dochodowym, władza skarbową miała obowiązek wystosować do płatnika, jeżeli powzięła jakieś wątpliwości co do prawdziwości i dokładności jego zeznania — z żądaniem wyjaśnień, został w 0. P. uchylony, a raczej bardzo ścieśniony, w myśl art. 77 0. P., do 2 wyjątkowych wypadków t. j. 1. o ile płatnicy prowadzą księgi handlowe i gospodarcze i złożyli w terminie zeznanie i 2. jeżeli wymiar ma objąć niewykazane w zeznaniu źródła, podlegające opodatkowaniu. Według motywów ustawy: „skutkiem takiego ujęcia (str. 26 j. w.) sama czynność zyska na znaczeniu (?) i nadto odciąża zarówno administrację skarbową (to — napewno), jak i płatników, nie uszczuplając jednakże naogół istotnych praw tych ostatnich”?). Co do ostatniego zdania, to śmiem twierdzić, że 0. P. bardzo wybitnie pogarsza dotychczasowe stanowisko i uprawnienia płatnika, zwłaszcza w zakresie podatku dochodowego. Płatnik polski z dotychczas pełnouprawnionej strony stanie się ogromnej większości biernym przedmiotem aktu wymiaru — zwłaszcza, o ile chodzi o podatek dochodowy. To też słusznie moim zdaniem zauważa p. B. 0. w wyżej cytowanym artykule z Przegl. Gosp., że „intencją ustawodawcy było stworzenie formalno - prawnej podstawy dla nieograniczonej prawie swobody „działania władz” (str. 122, zeszyt 4/1934). Równocześnie zaś z takim ujęciem sytuacji prawnej płatnika w postępowaniu wymiarowym, 0. P. — jak również słusznie konstatuje cytowany autor — „zwiększa niesłychanie obowiązki podatników i osób trzecich oraz wszelkiego rodzaju urzędów, instytucyj, przedsiębiorstw i osób prywatnych w zakresie udzielania informacji oraz udzielania do wglądu ksiąg i dokumentów, i to w takim nieograniczonym stopniu i rozmiarze, że wywołać to musi nie tylko zastrzeżenia zasadniczej natury, ale i wątpliwości, czy wogóle spełnienie tych obowiązków będzie możliwe” (str. 122 j. w.). Na to niezwykle uprawnienie władz skarbowych wskazał w „Kurjerze Warszawskim” (20/5 br.) i prof. skarbowości Uniwersytetu Warszawskiego p. Rybarski. Tę całą część przepisów 0. P. uważam za najbardziej chybioną, teoretycznie za zupełnie błędną, a jakie praktyczne spowoduje skutki, zapewne niedaleka przyszłość już okaże; życie jest bowiem większą i o wiele silniejszą potęgą od indywidualnych intencyj, wyobrażeń i ułud, nawet wyrażonych w ustawach; ono uczy,

że bez wzajemnego lojalnego współdziałania obu stron: władzy skarbowej i obywatela, bez wzajemnego zaufania, należyty, zdrowy rozwój podatku dochodowego, który jest słusznie uważany za ideał podatków bezpośrednich — ale zarazem za najtrudniejszy pod względem techniki wymiarowej, jest wogóle nie do pomyślenia, zwłaszcza w takim kraju, jak w Polsce, gdzie poziom administracji skarbowej w pierwszych latach naszej młodej państwowości nie może być z natury rzeczy zbyt jeszcze wysoki.

Mniemam dalej, że każdy płatnik, który w terminie złożył zeznanie i popiera je jakimkolwiek środkiem dowodowym, winien mieć i nadal ustawowo zagwarantowane — jak je dziś ma — prawo czynnego współdziałania przy ustalaniu tych okoliczności natury faktycznej, które decydują o wysokości jego ciężaru podatkowego. Czy odebranie mu tego prawa i zniesienie komisji szacunkowych poprawi obecny stan rzeczy, śmiem w to wątpić. I za zupełnie też niesłuszne — niczem nieuzasadnione uważam twierdzenie p. pośta Rudzińskiego, zawarte w jego referacie w plenum Sejmu (prot. sten. z dnia 9. 3. 1934 str. 9), że „t. zw. dekret wątpliwości obarczył urzędy skarbowe szeregiem usztywnionych przepisów, formalnościami i pisaniną, nie dając płatnikom w zamian żadnych realnych korzyści i, że z tego punktu widzenia Ordynacja stanowi znaczny krok w kierunku poprawy, usuwając życiowo niczem niesprawiedliwiony balast i skrępowanie urzędników w pierwszej instancji”. Tak jest — niezawodnie, ten „dekret wątpliwości” niewątpliwie krępował i krępuje jeszcze, nawet w wysokim stopniu, urzędników skarbowych w akcji wymiarowej. Ale normy proceduralne nie są na to, aby ich nie krępowały, ale na to, żeby w sposób najlepszy ułatwiały zdobycie prawdy materialnej. Jej szafarzami czy monopolistycznymi piastunami nie są urzędnicy skarbowi i tego od nich nie można wymagać, aby nimi byli. Jeszcze raz powtórzę za p. Józefem Poniatowskim, że należyty wymiar podatków wogóle, zwłaszcza dochodowego może się opierać tylko i jedynie na lojalnej współpracy władzy i obywatela, na zaufaniu państwa do swego obywatela, gdyż „bez tego zaufania — istnienie tego podatku jest — nonsensem” (str. 87 Gosp. Nar. Nr. 6 ex 1933). A nadto, dodam od siebie, w wielu wypadkach stać się może powodem krzywdy i niesprawiedliwości.

Z zarzutem, że dotychczasowe postępowanie t. zw. wyjaśniające było s z a b l o n o w e i miało na celu jedynie zadośćuczynienie częściej formalności, rozprawia się doskonale, z wielkim widocznym znanstwem, p. B. O. w Przegl. Gosp. (j. w. zeszyt 4/1934 str. 121). Zarzut ten — jego zdaniem — godzi w dotychczasowe postępowanie władz skarbowych, które redagowały wezwania do usunięcia

omawianych wątpliwości „w sposób możliwie najbardziej ogólnikowy, co, oczywiście, przeczyło wyraźnemu przepisowi ustawy, jak to niejednokrotnie stwierdził w swem orzecznictwie N. T. A.", kasując odnośne orzeczenia władz (komisyj) skarbowych. Gdyby władze skarbowe należycie, w myśl ustawy, redagowały te t. zw. dekrety wątpliwości, wtedy „postępowanie wyjaśniające nie tylko nie byłoby czczą formalnością, ale wpływałoby również dodatnio na podniesienie się poziomu moralności podatkowej. Wylimitowanie — w zasadzie — postępowania wyjaśniającego, jak to mieć będzie miejsce po wprowadzeniu w życie O. P., ma jedynie na celu zmianę sytuacji prawnej, wytworzonej na skutek judykatury N. T. A. z zakresu przepisów o postępowaniu wymiarowym w kierunku rozszerzenia swobody postępowania władz — a w konsekwencji uchylenia z pod kontroli legalności tego postępowania” (j. w.).

Jeżeli tu o tem nieco obszerniej piszę, to nie dla samej tylko krytyki ustawy, ale w przekonaniu, że może głos ten dojdzie do czynników miarodajnych, które w rozporządzeniu wykonawczym do O. P., jakie niedługo ma się pojawić, w części przynajmniej skoregują błędy ustawy, względnie uzupełnią odpowiednio przepisy Działu II O. P.

Mówiąc o sytuacji prawnej płatnika wobec władzy skarbowej, na dwie rzeczy pragnę w tym związku zwrócić jeszcze uwagę. Wydaje mi się, że w ustroju praworządnym możnaby żądać, aby w tych wypadkach, w których wymiar podatku został dokonany wbrew złożonemu zeznaniu i wyjaśnieniom, udzielonym przez płatnika w przepisany terminie, nakaz płatniczy zawierał prawne i faktyczne uzasadnienia wymiaru, coby ułatwiło w znacznej mierze rzeczowe sformułowanie odwołania, a co leży, tak mi się zdaje w interesie płatnika i władzy skarbowej. Następnie mam pewne wątpliwości co do słuszności inowacyi O. P. zawartej w art. 115 ustawy, w myśl którego płatnik, który zamierza złożyć ustne wyjaśnienia na Komisji Odwoławczej w celu uzasadnienia podniesionych w odwołaniu zarzutów, ma uiścić przy wniesieniu odwołania opłatę 2 zł do 50 zł, która podlega zwrotowi w razie częściowego lub całkowitego uwzględnienia odwołania. Zdaje mi się, że w żadnym ustawodawstwie zagranicznym nie ma takiego przepisu, którego głębszego uzasadnienia nie widzę. —

Dotychczas mówiłem o tych postanowieniach O. P., które według mego przeświadczenia podlegają krytyce. Obiektywizm każe jednak przyznać, że O. P. ma także wiele dodatnich cech. Pod względem formalnym należy z uznaniem podnieść usystematyzowanie i ujednoczenie wielu różnorodnych, luźnych, czasem sprzecznych z sobą i niepowiązanych organicznie, porozrzuca-

nych po różnych ustawach i dekretach, przepisów formalnych i kar-no-podatkowych, co może niewątpliwie wpłynąć na usprawnienie administracji skarbowej i ułatwiać płatnikom dochodzenie ich słusznych roszczeń.

Ze stanowiska zaś materialnego należy wymienić następujące ważniejsze dodatnie nowości: Płatnik może w przyszłości wnosić odwołanie, chociaż nie przedłożył zeznania, co może mieć duże materialne dla niego znaczenie i jest poza tem rzeczą o wiele sprawniejszą.

Sumy wpłacone przez płatnika nienależnie i przypadające mu do zwrotu (*n. p.* z powodu uwzględnienia jego odwołania) lub podlegające zaliczeniu na poczet innych płatności, będą obecnie oprocentowane w stosunku 4% rocznie; nie wydaje mi się jednak słusznym, że dopiero władza skarbową II instancji może zarządzić zwrot w gotówce — na prośbę podatnika; powinno to m. zd. leżeć w zakresie działania władz I instancji, co by realizację zwrotu z pewnością przyspieszyło.

Instytucja dalej wznowienia postępowania wymiarowego, nieznaną obecnie w polskiej skarbowości, została w Dz. IV O. P. (ari. 126—128) wprowadzona, (prawdopodobnie pod wpływem judykatury Najw. Trybunału Adm., który uznał wznowienie postępowania za dopuszczalne, w wypadkach, gdy po uprawomocnieniu decyzji wyjdą nowe okoliczności faktyczne lub środki dowodowe, których strona nie mogła podnieść w toku postępowania). Ordynacja podatkowa postanawia, że wznowienie postępowania może nastąpić na prośbę płatnika w razie ustalenia, iż prawomocne orzeczenie wymiarowe oparte było na sfałszowanych dokumentach, fałszywym świadectwie, przekupstwie lub też innym czynie karalnym. W tych wypadkach „może” nastąpić sprostowanie wymiaru również z urzędu. Wydaje mi się jednak, że niesłusznym jest ograniczenie możliwości wznowienia postępowania wymiarowego tylko i wyłącznie do tych wypadków, gdy pewne orzeczenie wymiarowe zostało spowodowane czynem przestępnym; powinno ono m. zd. wogóle mieć miejsce w tych wszystkich wypadkach, gdy *ex post*, po uprawomocnieniu się wymiaru, wyjdą na jaw jakiegokolwiek nowe fakty lub środki dowodowe, których płatnik w toku postępowania nie mógł podnieść i władzy przedstawić. Tembardziej niesłusznym się wydaje powyższe ograniczenie O. P. w tym przedmiocie, ponieważ przepisy o postępowaniu administracyjnym (ogólnym) przewidują wznowienie postępowania wogóle z powodu wyjścia na jaw nowych faktów.

Zaletą jest dalej O. P., że jednolicie reguluje niejasną dzisiaj w wielu wypadkach sprawę przedawnienia prawa do wymiaru, różniąc przedawnienie względne, przy którym prawo do wy-



miaru przedawnia się w okresie 5 letnim, oraz przedawnienie bez względu na to, które następuje, jeżeli przed upływem 10 lat władza nie doręczyła płatnikowi nakazu płatniczego (art. 105—107).

Wreszcie do ważniejszych zalet O. P. można zaliczyć także komasację wymiaru podatków i centralizację odwołań w jednej Komisji Odwoławczej. Komisje bowiem odwoławcze będą orzekały w sprawach podatku dochodowego i przemysłowego, co pozwoli na bliższe powiązanie z sobą obu wymiarów, które dotąd szły odmiennymi torami, wywołując szereg niekonsekwencji.

Część IV ustawy zawierająca w 48 artykułach (od art. 159—207), materialne i formalne przepisy w sprawach karno-podatkowych, jest, jak słusznie mówią motywy (str. 28), jak gdyby „małym kodeksem karnym i kodeksem postępowania karnego”, który ujmuje w sposób jednolity zagadnienia, jakie powstają na tle przestępstw podatkowych.

Na tem kończę ocenę krytyczną ważniejszych postanowień Ordynacji podatkowej, którą starałem się ująć w sposób jak najbardziej obiektywny, sine ira et studio, tak, jak mi to wskazała moja długoletnia praktyka skarbowa i znajomość teorii skarbowości. Byłbym szczęśliwym, gdyby życie wykazało, że w moich poglądach na te postanowienia O. P., które wydają mi się wadliwe i na błędnych oparte założeniach, zbłądziłem\*).

\*) Z uwagi na to, że Ordynacja podatkowa ogłoszona została w Dzienniku Ustaw dopiero dnia 12 maja br., nic dziwnego, że niewiele dotąd pojawiło się w druku prac, poświęconych jej ocenie. Artykuły, jakie dotąd się okazały, mają przeważnie charakter sprawozdawczy, są b. krótkie i bądź niewiele rzucają światła krytycznego na jej przepisy (np. art. p. Jerzego Lubowickiego w Nr. 4 Gospod. Naród, z r. 1934), bądź też rozpatrują O. P. ze stanowiska tylko pewnych zawodów gosp. (czy rolnictwa, art. p. Wł. Englichta w *Rolniku Ekonomiście* Nr. 4/1934, czy też kupiectwa, *Tygodnik Handlowy* Nr. 5/1934). Głębszy niezawodnie i ogólny charakter mają już artykuły, jakie ukazały się w *Przeglądzie Gospodarczym*, p. t. „Na marginesie projektu ordynacji gospodarczej” przez p. B. O. Zeszyt 4/1934, oraz artykuł p. W. Runcewicza p. t. „Nowa ordynacja podatkowa”, ogłoszony w *Zesz. 5 w r. b. w Polsce Gospodarczej*, usiłujący uzasadnić skasowanie komisyj szacunkowych i wprowadzenie postępowania wymiarowego z urzędu i tajnego. Należy również wymienić tutaj zawartą w *Biuletynie Izby Przemysłowo-Handlowej w Warszawie* (Nr. 9 z r. 1933), we wstępnym artykule, ocenę projektu O. P., który w międzyczasie uległ wielu wprawdzie zmianom, mimo to jednak, w wielu kierunkach, pomieszczone tam uwagi, w pewnej części uzasadnione, zachowały swą aktualność i nie powinny być pominięte przy ocenie przepisów O. P. Wreszcie, aby ten obraz skompletować, zaznaczam, że w „*Gazecie Sądowej Warszawskiej*” pojawiły się dwie, uwagi godne, prace, a to p. B. p. t. „Ordynacja podatkowa” (numery 12 do 16 ex 1934), o charakterze sprawozdawczo-komentatorskim, świadcząca o doskonałym znawstwie przedmiotu, i dr. Rudolfa Langroda (Nr. 17 i 18), krytyczna, zwięzła, lecz zawierająca wiele bardzo cennych i słusznych spostrzeżeń.