

CZY MOŻNA SKODYFIKOWAĆ PRAWO PODATKOWE? DOŚWIADCZENIA PAŃSTW EUROPY ŚRODKOWO-WSCHODNIEJ

1. Uwagi ogólne

W państwach Europy Środkowo-Wschodniej daje się zauważyć trwający od lat 90. ubiegłego wieku proces kształtowania się systemów prawa podatkowego. Rozpad Związku Radzieckiego i transformacje społeczno-gospodarcze, które były tego wynikiem, spowodowały pilną potrzebę stworzenia w trybie szybkim całości nowych, dostosowanych do realiów gospodarki wolnorynkowej przepisów regulujących opodatkowanie podmiotów gospodarczych, ale także i ludności². Analizując ten proces można zauważyć ukształtowanie się dwóch głównych modeli tworzenia i porządkowania prawa podatkowego w tej grupie państw. Pierwszy z nich to tworzenie kodeksów podatkowych obejmujących całość prawa podatkowego³. Takie kodeksy powstały m. in. u naszych wschodnich sąsiadów: w Rosji, Ukrainie i Białorusi. Drugi model, realizowany m.in. w Czechach, Słowacji i na Węgrzech, to częściowa kodyfikacja, obejmująca jedynie przepisy regulujące ogólne prawa podatkowe⁴. Kodeksy ogólnego prawa podatkowego z założenia nie obejmują przepisów regulujących poszczególne podatki składające się na system podatkowy, tzw. szczegółowej części prawa podatkowego.

1 Prof. zw. dr hab., były Rektor Uniwersytetu w Białymstoku.

2 Szerzej na ten temat M. Karasiewa, D. Szczekin, *Nałogowe prawo stran Wostocznoj Jewropy*, Moskwa 2009.

3 Proces ten jest widoczny zwłaszcza w państwach tworzących Wspólnotę Niepodległych Państw. Tam niemal powszechnie zdecydowano się na kompletną kodyfikację prawa podatkowego – zob. D. Szczekin, *Nałogowe prawo gosudarstw – uczestników SNG (obszczaja czast)*, Moskwa 2008, s. 8 i n.

4 L. Etel, M. Popławski, (red.), *Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe*, Białystok 2016, s. 109 i n.

2. Kodeksy podatkowe

Całościowe kodeksy podatkowe obejmujące prawo ogólne i szczegółowe powstały – co charakterystyczne – w państwach będących republikami byłego Związku Radzieckiego. Nie jest to przypadek. Państwa te po rozpadzie Związku Radzieckiego nie miały własnego systemu podatkowego, ani nie mogły w prosty sposób przejąć regulacji wcześniej obowiązujących, całkowicie niedostosowanych do zmienionych realiów społeczno-gospodarczych. W związku z tym musiały stworzyć całkowicie nowe systemy podatkowe i regulujące je prawo. Na początku powstały w trybie pilnym tymczasowe regulacje prawne, które jedynie w zarysie regulowały funkcjonowanie systemu podatkowego. Dobrym przykładem jest rosyjska ustawa z 27 grudnia 1991 r. określająca podstawy systemu podatkowego Federacji Rosyjskiej. Akt ten, o generalnym charakterze, zawierał podstawowe instytucje dla funkcjonowania systemu podatkowego (m.in. zasady ogólne, rodzaje podatków, organy podatkowe, pobór i kontrolę podatków)⁵. Z uwzględnieniem postanowień tego aktu w odrębnych ustawach regulowano konstrukcje poszczególnych podatków składających się na rosyjski system podatkowy. Duże znaczenie w tym czasie miały akty wewnętrzne, niwelujące niedostatki tak tworzonego prawa podatkowego. Tylko w tej formie bowiem można było reagować na pojawiające się ciągle problemy związane ze stosowaniem tworzonych w pośpiechu przepisów. Niemniej w ten sposób od początku stworzono zarys całkowicie nowego systemu podatkowego obowiązującego w Rosji, zdając sobie sprawę z jego niedoskonałości. I to właśnie zadecydowało o potrzebie podjęcia prac zmierzających do uporządkowania tak stworzonego systemu w formie całościowego kodeksu. Decyzja taka była możliwa z uwagi na to, że całkowicie od początku tworzono nowy system podatkowy, bez potrzeby i możliwości uwzględnienia już funkcjonujących regulacji prawnych. I to właśnie zadecydowało o możliwości podjęcia prac nad przygotowaniem projektu kodeksu obejmującego wszystkie przepisy prawa podatkowego. Prace nad kodeksem podatkowym zostały podjęte już w 1992 r. i zakończyły się uchwaleniem 16 czerwca 1998 r. pierwszej części (ogólnej) Kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej. Druga część, co także jest charakterystyczne dla tego typu kodeksów podatkowych, został przyjęta później – 19 czerwca 2000 r. i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r.

Podobne uwarunkowania towarzyszyły powstawaniu kodeksów podatkowych na Białorusi i Ukrainie. Pierwsza część kodeksu białoruskiego została uchwalona w 2002 r., a druga znacznie później – w 2009 r. Kodeks ukraiński powstał w 2010 r. jako jednoczęściowy, z tym że podobnie jak rosyjski i białoruski obejmuje zarówno przepisy ogólne, jak i przepisy regulujące poszczególne podatki⁶.

5 Zob. M. Karaseva, *The Tax Code of the Russian Federation. History, Structure and Reform Problems*, [w:] L. Etel, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 109 i n.

6 G. Dzwonkowska, O. Lutska, *Kodeks podatkowy Ukrainy*, Rzeszów 2011, s. 5-17.

Biorąc pod uwagę doświadczenia tych państw, można stwierdzić, odpowiadając na tytułowe pytanie, że prawo podatkowe można skodyfikować w formie całościowych kodeksów obejmujących wszystkie przepisy prawa podatkowego. W tym miejscu trzeba jednak postawić dodatkowe pytanie o to, czy warto jest je kodyfikować? Kodeksy w tych państwach obowiązują już kilka lat, w związku z tym można już stwierdzić, czy to jest dobra forma porządkowania prawa podatkowego.

Na pewno idea całościowej kodyfikacji nie przyniosła dobrych rezultatów na Ukrainie. Ukraiński kodeks podatkowy jest w stanie ciągłej przebudowy, co w istocie rzeczy jest zaprzeczeniem idei kodyfikacji. Wskazuje się przy tym na wiele przyczyn tego stanu rzeczy, z których część ma charakter obiektywny⁷. Zasadniczą przyczyną niestabilności kodeksu ukraińskiego są, jak się wydaje, ciągle zmiany obowiązującego systemu podatkowego. Ich następstwem – co oczywiste – są kolejne nowelizacje kodeksu. Nie trzeba mocno uzasadniać, że w takiej sytuacji traci sens kodyfikacja prawa podatkowego, które dopiero się kształtuje i nie jest znany jego model docelowy.

W Rosji kodeks funkcjonuje już ponad 15 lat, co daje podstawy do twierdzenia, że jest to już ustabilizowana instytucja. Częstotliwość zmian tego kodeksu jest nieporównywalna z ukraińskim, ale też nie wygląda dobrze. Zmienił się on ok. 140 razy, co nie świadczy o jego stabilności (średnio ok. 10 razy na rok). Warto zauważyć, że znacznie częściej zmienia się część szczegółowa kodeksu regulująca podatki i opłaty stanowiące rosyjski system podatkowy. Niepokojącym zjawiskiem związanym z istnieniem w kodeksie regulacji utrudniających szybkie wprowadzaniem nowych świadczeń podatkowych jest kreowanie quasi-podatków (innych niż w kodeksie) w ustawach zwykłych. W ten sposób powstaje system opłat o podatkowym charakterze, które nie są wymienione w kodeksie, a przez to są duże wątpliwości, czy przepisy kodeksu znajdują do nich zastosowanie. Niewątpliwie jest to reakcja na rygorystyczne regulacje kodeksowe dotyczące tworzenia nowego prawa podatkowego, zabezpieczające m.in. jego stabilność. Pomimo stosunkowo częstych zmian rosyjskiego kodeksu podatkowego nie ma w zasadzie postulatów rezygnacji z kodeksowej formy normowania prawa podatkowego albo też gruntownych zmian tego kodeksu. Generalnie kodeks podatkowy jest oceniany pozytywnie, czego najlepszym dowodem jest opracowanie i aktualizowanie modelowego kodeksu podatkowego dla Wspólnoty Niepodległych Państw. Model ten, opracowany przez specjalny zespół w tym celu powołany, ma być wzorcem dla państw wchodzących w skład tej Wspólnoty w procesie tworzenia krajowego prawa podatkowego⁸. Opracowanie ta-

7 Zob. A. Mostowij, *Features of legal Regulation of Relations in Ukraine*, [w:] L. Etel, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit. s. 147 i n.

8 Zob. postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z 9 grudnia 2000 r. – *Modelowy Kodeks Podatkowy dla Państw-Członków WNP*. Model ten jest ciągle doskonalony. Ostatnie modyfikacje miały miejsce 29 listopada 2013 r.

kiego modelu świadczy o chęci promowania idei kodyfikowania prawa podatkowego w tej grupie państw wg jednorodnych standardów wypracowanych przez zespół specjalistów. Idea bardzo interesująca, nawiązująca do inicjatywy Międzynarodowego Funduszu Walutowego z 2000 r.⁹ opracowania i upowszechnienia modelu kodeksu podatkowego¹⁰.

Reasumując, należy stwierdzić, że rosyjski kodeks podatkowy, podobnie jak i białoruski¹¹, są to akty, które przyjęły się w tych państwach i są podstawowym źródłem prawa podatkowego. Nie ma projektów dekodyfikacji praw podatkowego czy też gruntownych reform obowiązujących kodeksów. Zasadniczym mankamentem tych regulacji jest brak stabilności, wynikający z dużej częstotliwości zmian w prawie podatkowym. Warto jeszcze raz podkreślić, że całkowita kodyfikacja prawa podatkowego w tych państwach była możliwa z uwagi na pilną potrzebą stworzenia od początku systemu podatkowego.

3. Ordynacje podatkowe

Zupełnie odmiennie potoczyły się prace nad porządkowaniem prawa podatkowego w państwach Europy Środkowej. W żadnym z tych państw, w tym także w Polsce, nie zdecydowano się na opracowanie koncepcji kompleksowego kodeksu podatkowego obejmującego całe prawo podatkowe. Przede wszystkim w tych państwach inny był stan prawa podatkowego niż w byłych republikach Związku Radzieckiego. Na początku lat 90. ubiegłego wieku w Polsce, podobnie zresztą jak innych państwach tej części Europy, funkcjonowały już w miarę racjonalne system opodatkowania obrotu (podatek od wartości dodanej) oraz opodatkowania dochodu. W zasadzie przejęty został z poprzedniego systemu model opodatkowania majątku, którego reforma realizowana jest z dużymi oporami do dzisiaj. W każdym razie państwa te miały już przyjęte regulacje dotyczące głównych elementów systemu podatkowego, wzorowane na funkcjonujących w państwach Europy Zachodniej. W tamtym czasie, z uwagi na dążenie tych państw do wejścia do Unii Europejskiej (UE), rozpoczęty został proces harmonizacji regulacji krajowych z wymogami prawa unijnego, zwłaszcza w zakresie podatku od wartości dodanej i akcyzy. I to był główny kierunek zmian przyjętego na początku lat 90. ubiegłego wieku systemu podatkowego. Kodyfikacja prawa podatkowego nie była w tej sytuacji priorytetem, ponieważ nie wymagała tego UE. Sprawą fundamentalną

9 Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000.

10 M. Popławski, *Tax Code Models*, [w:] L. Etel, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 15 i n.

11 L. Abramchik, *Tax Code of the Republic of Belarus. Formation and reality*, [w:] L. Etel, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 29 i n.

w tamtym czasie było wprowadzenie przepisów podatkowych zgodnych z dyrektywami unijnymi, co wiązało się z negocjowaniem z Komisją Europejską rozwiązań przejściowych. W tym stanie rzeczy nie było warunków do tworzenia koncepcji całościowych kodeksów podatkowych. Tych warunków nie ma nadal z uwagi na trwający, nie tylko w Polsce, proces przebudowy systemu podatkowego. Nie ma realnych możliwości stworzenia kodeksu podatkowego w sytuacji, gdy nie zostało do końca zreformowany obowiązujący model opodatkowania dochodu, a zwłaszcza majątku. Zakończenie tych reform jest warunkiem podjęcia ewentualnych prac nad skodyfikowaniem całego prawa podatkowego. Nie ma bowiem sensu tworzenie kodeksu prawa podatkowego, który najprawdopodobniej w krótkim czasie będzie ulegał zasadniczym zmianom. Akt taki byłby w istocie rzeczy zbiorem obowiązujących w danym roku przepisów prawa podatkowego, zatytułowanym dla celów komercyjnych „kodeks podatkowy”. Takie „kodeksy” są do kupienia na początku roku w każdym z analizowanych państw. Warto podkreślić, że także wśród przedstawicieli doktryny w zasadzie nie ma postulatów uchwalenia kompleksowego kodeksu podatkowego. Tocząca się dyskusja dotyczy raczej tego, co powinno się znaleźć w skodyfikowanej części ogólnego prawa podatkowego. Nie wszystkie bowiem przepisy ogólnego prawa podatkowego mogą być, z uwagi na uwarunkowania wynikające z obowiązującego systemu prawa, ujęte w kodeksie podatkowym. W Polsce na przykład odpowiedzialność za wykroczenia i przestępstwa podatkowe uregulowana jest w kodeksie karnym skarbowym i nie ma sensu przenoszenia tych przepisów do kodeksu podatkowego, chociaż ma to miejsce w innych państwach¹². W Polsce, chcąc „na siłę” skodyfikować ogólne prawo podatkowe, trzeba byłoby zdekodfikować dobrze funkcjonujące prawo karne skarbowe. Nie miałyby to nic wspólnego z ideą kodyfikacji.

W państwach Europy Środkowej coraz bardziej odczuwalna i postulowana jest potrzeba uporządkowania zaniedbanego, z uwagi na wyłączenie z procesu harmonizacji, ogólnego prawa podatkowego. W Polsce stosunkowo wcześniej w porównaniu z innymi państwami uchwalono ustawę – Ordynacja podatkowa, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 1998 r. W akcie tym, będącym formą kodyfikacji częściowej, zawarte są przepisy ogólnego prawa podatkowego, znajdujące zastosowanie do wszystkich podatków. Zasadniczo ich przedmiotem są stosunki pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami związane z powstawaniem, wykonywaniem i wygasaniem zobowiązań podatkowych.

12 M. Radvan, J. Schweigl, Penalties in Tax Law in Light of the Principle *ne bis in idem*, [w:] L. Etel, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 399 i n.; M. Karfiková, Z. Karfik, Penalty under the Tax Procedure Code in the Context of the Case Law of the Supreme Administrative Court, [w:] L. Etel, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 297 i n.

Podobne akty zostały przyjęte nieco później na Węgrzech (2004 r.), w Czechach (2009 r.)¹³, Słowacji 2009 r.)¹⁴, na Litwie (2004 r.)¹⁵. Większość tych aktywów określa się mianem ordynacji, a nie kodeksu. Tak przyjęto nazywać kodyfikacje częściowe prawa podatkowego, chcąc je odróżnić od kodyfikacji obejmujących prawo ogólne i szczegółowe. W Polsce nazwa ta ma także podłoże historyczne. Polska miała już skodyfikowane ogólne prawo podatkowe w 1934 r. w formie aktu zatytułowanego „Ordynacja podatkowa”¹⁶. Był to jeden z najnowocześniejszych kodeksów w tamtym okresie. Nie można tego niestety powiedzieć o obowiązującej ordynacji, która w ciągu 18 lat obowiązywania była ponad 100 razy nowelizowana. Nie jest to wszakże mankament tylko polskiej ordynacji. Wszystkie ordynacje w analizowanej grupie państw są dosyć często nowelizowane. Można wskazać na przyczyny tego stanu rzeczy, które w większości są tożsame.

Prawo podatkowe rozwija się bardzo dynamicznie z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji. Ordynacja podatkowa musi za nimi nadążyć. W innym przypadku może to prowadzić do negatywnych następstw przede wszystkim dla budżetu. Najlepszym przykładem są coraz to nowsze instrumenty prawne wykorzystywane w obrocie gospodarczym nie zawsze po to, aby ten obrót usprawnić. Są one niekiedy kreowane jedynie po to, aby nie płacić podatków. Do niedawna tak rozumiana optymalizacja podatkowa nie była tak powszechnie stosowana jak obecnie. Współcześnie jest to zjawisko, które musi być zwalczane, ponieważ pozbawia budżety coraz to większych wpływów podatkowych. Bez zmian w ordynacji walka z tym negatywnym procederem nie może być skutecznie prowadzona¹⁷. Problem jest dostrzegany przez Komisję Europejską, która wydaje zalecenia i dyrektywy mające na celu ograniczenie unikania opodatkowania zwłaszcza w aspekcie międzynarodowym. Realizacja wytycznych UE w zakresie wymiany informacji podatkowych, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uszczelniania systemu podatkowego, transparentności w przyznawaniu preferencji podatkowych, pomocy publicznej itp. skutkuje tym, że ordynacje muszą być nowelizowane. Zwalczanie uchylania się i unikania opodatkowania ma obiektywny charakter i nie ma co liczyć, że w krótkim czasie problem ten zostanie rozwiązany, a przez co odpadnie jedna z głównych przyczyn niestabilności kodeksów podatkowych.

13 M. Karfiková, Czech Tax Procedure Code, [w:] L. Eteł, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 121 i n., a także R. Boháč, *The Difficulties of Tax Law Codification in the Czech Republic*, [w:] L. Eteł, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 187 i n.

14 V. Babčák, *Tax Code in Slovakia*, [w:] L. Eteł, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 51 i n.

15 B. Sudavičius, M. Endrjaitis, *Law on Tax Administration. The Tax Ordinance Act of the Republic of Lithuania*, [w:] L. Eteł, M. Popławski, (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 51 i n.

16 Zob. ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.).

17 Zob. V. Babcak. A. Romanova, I. Vojnikova (red.), *Tax Law vs Tax Fraudsand Tax Evasion*, Kosice 2015.

Kolejnym zjawiskiem, także o obiektywnym charakterze, wymuszającym zmiany w ordynacjach, jest coraz szybciej postępujący proces cyfryzacji postępowań podatkowych. Wykorzystywanie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem stało się standardem i rozwija się błyskawicznie. Kto jeszcze kilka lat temu myślał o tym, że będzie to jeden z najdogodniejszych i najtańszych sposobów doręczania decyzji, wezwań, składania deklaracji czy też udzielania informacji? Jest to proces wymagający przebudowy ordynacji nastawionych na papierową formę załatwiania sprawa podatkowych. Zjawisko to ma charakter dynamiczny i w żadnym razie nie można „raz na zawsze” uregulować w ordynacji funkcjonowanie środków komunikacji elektronicznej w relacjach organ podatkowy – podatnik. Ordynacje muszą się w związku z tym zmieniać, podążając za rozwojem informatyzacji, wykorzystując jej osiągnięcia w prawie podatkowym.

Zmiany w ordynacjach są także coraz częściej wymuszane przez samych podatników domagających się ustawowego określenia ich praw oraz gwarancji ich przestrzegania. Nie wystarczają już różnorodne dokumenty, niemające normatywnego charakteru, nazywane deklaracjami prawa podatnika. Podatnicy chcą spisania ich praw podstawowych w formie otwartego katalogu zawartego w ustawie – ordynacji. Wskazuje się, że wyeksponowanie praw podatnika w jednym miejscu służy polepszeniu relacji pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. W Polsce 18 maja 2011 r. ogłoszona została Deklaracja Praw Podatnika, ale jej wpływ na polepszenie relacji pomiędzy tymi podmiotami nie jest duży.¹⁸ W związku z tym w ordynacji i innych ustawach wprowadzane są regulacje artykułujące prawa podatnika i przewidujące mechanizmy ich ochrony na etapie postępowania podatkowego i kontroli podatkowej.

Zmiany w ordynacjach są wymuszane również przez orzecznictwo sądowe. Ogromny dorobek orzecznicy musi być uwzględniony w obowiązujących przepisach. Sądy bardzo często wyjaśniały istotę poszczególnych regulacji, która była następnie akceptowana przez organy podatkowe i podatników. Można jednak wskazać na wiele kontrowersyjnych rozstrzygnięć, które potęgowały spory interpretacyjne. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na orzeczenia trybunałów konstytucyjnych funkcjonujących w tych państwach. Orzeczenia trybunałów, ale także Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wymagają reakcji ustawodawcy i zmiany zakwestionowanych w tym trybie przepisów. Niestety zdarza się to dosyć często. W Polsce Trybunał Konstytucyjny wydał ponad 20 orzeczeń dotyczących zgodności z przepisów ordynacji z Konstytucją. Połowa z nich to wyroki stwierdzające niezgodność z Konstytucją określonych przepisów ordynacji, co wymaga dostosowania tych regulacji do wymogów konstytucyjnych wskazanych przez Trybunał.

18 Kwartał po ogłoszeniu. Deklaracja Prawa Podatnika – i co dalej?, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9.

Coraz większego znaczenia w praktyce tworzenia i stosowania prawa podatkowego nabierają zasady ogólne prawa podatkowego. Ich brak w ordynacjach podatkowych albo jedynie częściowe ujęcie skutkuje tym, że nie tylko doktryna (od dawna), ale i podatnicy chcą ich zapisania w ustawie. Najlepszym przykładem jest zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, która była w Polsce przedmiotem ogólnonarodowego referendum. Wokół tej zasady rozgorzała publiczna dyskusja dotycząca potrzeby zapisywania zasad ogólnych w ordynacji podatkowej. Przeciwnicy tej idei wskazywali, że w zupełności wystarczy, aby te zasady funkcjonowały w orzecznictwie sądowym. Nie trzeba ich zapisywać, ponieważ może to wypaczyć ich sens. Jednak ta zasada znalazła się w ordynacji i należy sądzić, że na tym się nie skończy. W chwili obecnej można już mówić o ukształtowaniu się w orzecznictwie i doktrynie kilku podstawowych dyrektyw postępowania, określanych mianem zasad ogólnych. Powinny one być zawarte w ordynacji podatkowej, tym bardziej że są w niej od uchwalenia ordynacji zasady ogólne postępowania podatkowego przeniesione z kodeksu postępowania administracyjnego. Formułowane w orzecznictwie sądowym i literaturze zasady ogólne prawa podatkowego nie stanowią zamkniętego katalogu, ale niektóre z nich są już powszechnie akceptowane i te powinny znaleźć się w części ogólnej prawa podatkowego.

Zmiany ordynacji podatkowych są także związane z tym, że nie ma w nich konsensualnych metod załatwiania spraw podatkowych. Mam tu na myśli umowy, konsultacje i mediacje jako instrumenty, które w określonych przypadkach mogą skutecznie zastąpić decyzję administracyjną. Dopiero niedawno zauważono, że te niewładcze formy działania administracji podatkowej mogą być skutecznie stosowane w relacjach fiskus – podatnik i mają szereg zalet¹⁹. W „starych” ordynacjach podatkowych brakuje tych form, co wymaga interwencji ustawodawcy. A to z kolei pociąga za sobą kolejne nowelizacje kodeksów podatkowych.

Kolejną przyczyną ciągłych zmian ordynacji podatkowych są także zmiany w ustawach regulujących podatki składające się na system podatkowy. Wprowadzenie nowego podatku lub też znacząca modyfikacja np. podatku od wartości dodanej wymusza wprowadzenie zmian do przepisów ogólnych dotyczących nadpłat podatku czy też zasad naliczania odsetek albo kar porządkowych. Specyfika poszczególnych świadczeń podatkowych, a zwłaszcza wspomnianego już podatku od wartości dodanej i akcyzy, przy jednoczesnej dużej częstotliwości zmian w tych podatkach, skutkuje potrzebą dostosowania do nich przepisów ordynacji. W tym kontekście należy także zwrócić uwagę na potrzebę korelacji ordynacji podatkowej z innymi przepisami prawa nie tylko podatkowego. W Polsce np. niezbędne jest jasne i precyzyjne określenie stosunku ordynacji do kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy

19 W Polsce wyniki badań empirycznych w tym zakresie zaprezentował P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa-Białystok 2013.

o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i jeszcze wielu powiązanych z prawem podatkowym ustaw. W przypadku ich zmian, niekiedy zasadniczych, ordynacja musi także być do tych zmian dostosowana. Z całą pewnością można stwierdzić, że ustabilizowanie systemu prawa w danym państwie przyczynia się do radykalnego zmniejszenia nowelizacji ordynacji podatkowych. Zmiany ordynacji są w większości przypadków następstwem zmian ustaw z nią powiązanych.

Wyżej wskazane zostały przyczyny skutkujące zmianami ordynacji podatkowych są niemal identyczne we wszystkich państwach Europy Środkowej²⁰. Większość z nich ma obiektywny charakter i trudno zakładać, że zostaną wyeliminowane w krótkim czasie. Ich efektem jest widoczny proces ciągłych nowelizacji przepisów ogólnych prawa podatkowego. W tym miejscu pojawia się pytanie o to czy można bez przerwy dokonywać nowelizacji ordynacji bez szkody dla tych aktów? Oczywiście jest to pytanie retoryczne. Polska ordynacja podatkowa w wyniku wprowadzonych w niej zmian stała się aktem mało czytelnym, a jej pierwotna struktura została „zdemolowana”. Nie ma w niej miejsca na wprowadzanie nowych regulacji, co powoduje, że są one zamieszczane w przypadkowych działach i rozdziałach, co w efekcie zakłóca proces prawidłowej wykładni tych przepisów. Jako przykład można wskazać wspomnianą już zasadę ogólną rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika stanowiącą treść art. 2a ordynacji działu I – Przepisy ogólne, w sytuacji gdy zasada legalizmu jest zamieszczona jest w art. 120 w dziale IV – Postępowanie podatkowe. Nikogo nie trzeba przekonywać, że zasady ogólne prawa podatkowego muszą być w jednym miejscu w pierwszej części ordynacji podatkowej. Jednak „stary” układ ordynacji na to nie pozwala, przez co tworzy się tego typu prowizoryczne regulacje, bo inaczej nie można. I to jest zasadniczy powód tego, że w analizowanych państwach podjęto działania zmierzające do przygotowania projektów całkowicie nowych kodeksów ogólnego prawa podatkowego. Najbardziej zaawansowane w tym zakresie są prace w Polsce, gdzie w tym celu powołana została Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego²¹. Jej celem jest przygotowanie projektu nowej ordynacji podatkowej do października 2017 r.²² Zainteresowanie efektami prac tej komisji w innych państwach jest dość duże z uwagi na zbliżony cel i przedmiot przygotowywanego projektu²³.

20 J. Fehér, G. Hulkó, L. Pardavi, Hungarian Tax Code, [w:] L. Etel, M. Popławski (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 87 i n.

21 Komisja o zbliżonych kompetencjach została powołana w lutym 2015 r. na Węgrzech. Jej zadaniem jest przygotowanie założeń reformy procedur postępowania administracyjnego, w tym postępowania podatkowego zob. J. Fehér, G. Hulkó, L. Pardavi, Hungarian Tax Code, [w:] L. Etel, M. Popławski (red.), *Tax Codes...*, op. cit., s. 87 i n.

22 Zob. L. Etel et al., *Ordynacja podatkowa – kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.

23 Zob. recenzję polskich założeń nowej ordynacji podatkowej – D. Czudek, *Tax Ordinance – Direction on Constituting a New Regulation*, „Public Governance Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe” 2016, nr 1.

Wnioski

Państwom-członkom Wspólnoty Niepodległych Państw „udało się” uchwalić kodeksy całościowe obejmujące całe prawo podatkowe. Stało się tak tylko dlatego, że w wyniku rozpadu Związku Radzieckiego musiały całkowicie od początku stworzyć cały system prawa podatkowego. Kodeksy podatkowe stają się w tych państwach trwałym elementem katalogu źródeł prawa podatkowego. Ich funkcjonowanie generalnie potwierdza możliwość skodyfikowania całego prawa podatkowego. W większości z tych państw jest to skuteczna forma porządkowania prawa podatkowego.

Całościowe kodyfikacje prawa podatkowego nie były i w dalszym ciągu nie są możliwe w państwach Europy Środkowo-Wschodniej. Inne realia geopolityczne zadecydowały o tym, że nie podjęto prób tworzenia całościowych kodeksów podatkowych. W tych państwach proces porządkowania prawa podatkowego przybrał postać kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego. Kodyfikacje te, co jest niezgodne z istotą tego typu aktów, charakteryzują się niestabilnością. Wymogi wynikające z prawa UE, rozwój nowych technologii informatycznych, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego są obiektywną przyczyną dezaktualizacji rozwiązań przyjętych w ordynacjach podatkowych, które mają kilka lub kilkanaście lat. Trzeba stwierdzić, że ustawodawca musi dostosowywać regulacje ordynacyjne do zmieniającego się otoczenia. Nowelizacje są reakcją ustawodawcy na „starzenie się” kodeksów podatkowych. Jest to proces naturalny, charakterystyczny nie tylko dla prawa podatkowego. Ogólna charakterystyka zmian dokonywanych w ordynacjach podatkowych pozwala stwierdzić, że większość z nich ma charakter obiektywny, niezawiniony przez ustawodawcę. A zatem niestabilność ordynacji podatkowych nie jest przede wszystkim wynikiem niskiego poziomu legislacyjnego kodeksów podatkowych, ale wynika z potrzeby ich dostosowywania do dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości. Czy zatem warto kodyfikować przepisy prawa podatkowego, które z natury swej nie mogą być stabilne? Na to pytanie trzeba odpowiedzieć pytaniem – a jaka jest alternatywa? Nie jest nią na pewno fragmentaryczne regulowanie ogólnego prawa podatkowego w ustawach podatkowych albo aktach zaliczanych do innych gałęzi prawa. Unormowania te z uwagi na ich przedmiot będą tak samo narażone na częste zmiany. „Rozczłonkowanie” ogólnego prawa podatkowego nie zlikwiduje jego niestabilności. Spowoduje natomiast tylko rozproszenie przepisów tej części prawa podatkowego, co z założenia nie przyczyni się do jego udoskonalenia. Kodyfikacje ogólnego prawa podatkowego są potrzebne i niewątpliwie służą porządkowaniu prawa podatkowego. Jednakże z uwagi na specyficzny przedmiot tej gałęzi prawa akty te są „skazane” na ciągłe nowelizacje. W efekcie tychże akty te tracą swoją pierwotną strukturę i układ, co wywołuje potrzebę przygotowania od początku nowej ustawy. Świadczy to o tym, że żywotność ordynacji podatkowych z przyczyn obiektywnych nie jest długa. Jak pokazują do-

świadczenia państw Europy Środkowej, kilkunastoletnie ordynacje podatkowe muszą być zastąpione nowymi, uwzględniającymi potrzeby zmieniające się otoczenia. Te nowe akty – wg mnie – także zużyją się stosunkowo szybko przede wszystkim z przyczyn obiektywnych. Długość obowiązywania tych aktów jest determinowana również, co należy podkreślić, jakością legislacyjną tych aktów. Dobrze napisana ordynacja podatkowa z zachowaniem zasad techniki prawodawczej i zawierająca elastyczne instytucje (klauzule generalne) może być wykorzystywana znacznie dłużej i efektywniej. Nie wierzę jednak, że jest możliwe stworzenie ordynacji podatkowej, która z założenia będzie obowiązywała przez czas bliżej nieokreślony, sięgający dziesiątek lat. Nie pozwala na to charakter prawa podatkowego.