

# REFORMA OGÓLNEGO PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE – OD IDEI PO KONKRETNE DZIAŁANIA

Bogumił Brzeziński

1. Powszechność głosów domagających się uchwalenia przez parlament nowej ordynacji podatkowej zdaje się prowadzić do sytuacji, w której jedno z większych zaniedbań legislacyjnych zostanie naprawione. Trzeba jednak pamiętać o tym, że uwikłanie procesów legislacyjnych w bieżącą grę politycznych interesów jest tak daleko idące, że nie ma żadnej pewności co do tego, czy projekt ordynacji podatkowej, nawet jeśli powstanie, nie padnie ofiarą partyjnych interesów przedwyborczych, czy też nie straci żywota pod ciosem miecza dyskontynuacji prac ustawodawczych Sejmu w związku z zakończeniem jednej, a rozpoczęciem kolejnej kadencji parlamentu.

Ordynacja podatkowa z 1997 r., wspólnie obowiązująca, to twór wysoce niedoskonały. Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy jest to, że jej projekt powstawał w dużym pośpiechu. Co prawda uchwała Sejmu zalecająca przygotowanie projektu ordynacji podatkowej, która zastąpić miała niewydolną już funkcjonalnie ustawę o zobowiązaniach podatkowych,<sup>1</sup> podjęta była kilka lat przed wejściem ordynacji podatkowej w życie, to jednak prace nad projektem tej ostatniej rozpoczęły się stosunkowo późno. Zespół redakcyjny, złożony z nie zawsze doświadczonych prawników, funkcjonował w sporej izolacji nie tylko od środowiska nauki, ale także od środowisk podatników i ich repre-

---

1 Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.

zentantów, a nawet – po części – w izolacji od aparatu podatkowego. Ta przysłowiowa *splendid isolation* nie wyszła projektowi ustawy na dobre, czemu trudno się dziwić, zważywszy fakt, że materiałem wyjściowym prac zespołu redakcyjnego był tekst filologicznego przekładu niemieckiej ordynacji podatkowej – *Abgabenordnung* z 1977 r.

Podstawową słabością opracowanego wówczas projektu było – jak trafnie zdiagnozował to H. Dzwonkowski<sup>2</sup> – to, że filozofia prac nad nim postawiona była na głowie. Otóż zamiast przyjąć określony model stosunków prawnych oraz instytucji, w ramach których te stosunki miałyby się realizować, a następnie tworzyć przepisy, które możliwie wiernie by założeń ideowe odzwierciedlały, skoncentrowano się na „napisaniu przepisów”, licząc chyba na to, że jakoś – lepiej lub gorzej – da się nimi w procesie wymiaru i poboru podatków operować.

Rezultat, tj. ustawa – Ordynacja podatkowa z 29 sierpnia 1997 r. – był głęboko niezadowolający. Na aprobatę zasługiwały chyba tylko te przepisy ordynacji podatkowej, które dotyczyły postępowania podatkowego, gdyż były dosyć wierną kopią treści kodeksu postępowania administracyjnego z 1960 r. Ale już wprowadzone w projekcie modyfikacje przepisów o postępowaniu, o których tu mowa, w stosunku do kodeksowego wzorca, dały fatalne rezultaty. Do tego doprowadziło przekonanie, że projekt ustawy da się porządnie napisać w piwnicach gmachu Ministerstwa Finansów. Zmiany wspomnianej grupy przepisów w kolejnych latach obowiązywania ordynacji podatkowej zwiększyły tylko liczbę defektów legislacyjnych.

Przejawy bałaganiarstwa były oczywiste i liczne: miały przy tym różny wyraz. Prezentacja wszystkich ułomności, jakimi dotknięta była i jest nadal ordynacja podatkowa, wydaje się zbędna, poświęcono im bowiem wiele opracowań analitycznych, w których wskazywano zarówno braki w założeniach konstrukcyjnych, jak i konkretne usterki legislacyjne.<sup>3</sup> Są też opracowania, w których podejmowano próbę „mierzenia” jakości aktu normatywnego, wykorzystując jako *exemplum*

---

2 Wypowiedź w trakcie dyskusji na VIII Konferencji Naukowej: Ordynacja podatkowa w praktyce. Ordynacja podatkowa w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego, Augustów 19–20 maja 2014 r.

3 Zob. przykładowo B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych prawa podatkowego, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4, s. 33 i n.; *idem*, Ordynacja podatkowa a zagadnienia techniki legislacyjnej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3, s. 9 i n.

ordynację podatkową – i te pomiary nie wypadły dla tej ustawy zadowalająco.<sup>4</sup> Jedynie tytułem przykładu można przypomnieć, że w ordynacji podatkowej zdefiniowano podatek w sposób intrajęzykowy, przy jednoczesnym zdefiniowaniu niepodatkowej należności budżetowej w sposób metajęzykowy i na dodatek nie zdefiniowano w ogóle opłaty, mimo że przepis stanowiący o zakresie stosowanie ordynacji podatkowej wymienia te kategorie danin, traktując je równorzędnie. Natomiast definicja podatku z art. 6 o.p. (intrajęzykowa) w sposób oczywisty powinna pojawić się w tekście przed definicją metajęzykową podatku z art. 3 pkt 3 o.p.

Te i wiele innych jeszcze słabości i niekonsekwencji w treści przepisów ustawy spowodowały, że kierownicy Katedr Prawa Finansowego Wydziałów Prawa polskich uniwersytetów na zjeździe w Szczecinie we wrześniu 1997 r. wystosowali apel do ówczesnego Marszałka Sejmu, Józefa Zycha (*notabene* prawnika) o wstrzymanie wejścia w życie uchwalonej już 29 sierpnia 1997 r. ustawy. Apel ten pozostał jednak bez odpowiedzi.

2. Sceptycyzm co do jakości legislacyjnej i funkcjonalności ordynacji podatkowej znalazł potwierdzenie w doświadczeniu pierwszych lat stosowania ustawy. Znamienne było to, że spora część krytyki płynęła ze strony aparatu podatkowego – izb i urzędów skarbowych. Było to przesłanką decyzji podjętej przez ówczesnego wiceministra finansów Jana Rudowskiego o rozpoczęciu prac nad przygotowaniem projektu nowej ordynacji podatkowej. Zadanie to powierzył zespołowi zorganizowanemu przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi,<sup>5</sup> który w latach 2001–2002 przygotował nową wersję pierwszych czterech działów ordynacji podatkowej.

Pracowano w oparciu o założenie, że projekt ma być „uszlachetnioną” wersją obowiązującej od kilku lat ordynacji podatkowej, a celem prac było przede wszystkim wyplątanie ogólnego prawa podatkowego z bałaganu, w jakim się znalazło. Założenie to wydaje się z perspektywy lat słuszne. Projekt jednak – po odejściu z funkcji ministerial-

---

4 B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa... op. cit.*, s. 17 i n.

5 Zespołem kierował ówczesny Kierownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych prof. W. Nykiel, a w jego składzie znaleźli się także prof. B. Brzeziński, prof. Z. Chruścielowski, dr H. Dzwonkowski, prof. M. Kalinowski, dr M. Masternak i dr A. Olesińska.

nej jego inicjatora – został zarzucony. Nie można byłoby jednak powiedzieć, że trafił do kosza – ministerialni urzędnicy „powycinali” z niego sporo przepisów, a następnie – nadając im przez przeredagowanie karykaturalną niekiedy postać – wprowadzili do tekstu ustawy przy kolejnej nowelizacji ordynacji podatkowej. Nowelizacji tych było – jak dotąd – tak wiele, że „objętość” przepisów wprowadzonych kolejnymi nowelizacjami do ordynacji podatkowej przekracza wyjściową objętość jej tekstu.

3. Trzeba też z kronikarskiego obowiązku zauważyć, że pomysł stworzenia nowej ordynacji podatkowej pojawiał się jeszcze wielokrotnie. Jednakże inicjatywy podejmowane najczęściej przez osoby pełniące funkcję wiceministra finansów gasły bądź to na skutek niezrozumienia tych inicjatyw przez ich służbowych przełożonych, bądź też na skutek niesprzyjającego klimatu politycznego. Tutaj trzeba też wspomnieć o oryginalnej, autorskiej koncepcji ordynacji podatkowej autorstwa H. Dzwonkowskiego.<sup>6</sup> Jest to koronny dowód na to, że potrzeba daleko idącej rekonstrukcji ordynacji podatkowej z 1997 r. bądź też zastąpienia jej całkowicie nowym aktem prawnym istniała „od zawsze”.

Paradoksalnie, niska jakość przepisów ordynacji podatkowej miała swoją dobrą stronę. Otóż inspirowała ona, a wręcz wymuszała rozwój egzegetyki jej treści. Już na pierwszych konferencjach naukowych z zakresu prawa podatkowego, poświęconych nowej wówczas ordynacji podatkowej, wskazywano jej podstawowe wady.<sup>7</sup> Z czasem powstał – ugruntowany dzisiaj tradycją – ruch konferencyjny, w którym znaczącą rolę odegrał białostocki ośrodek nauki prawa podatkowego, ruch poświęcony identyfikacji wad i błędów ordynacji podatkowej oraz sposobów ich neutralizacji w praktyce. Ten konferencyjny dorobek jest – jak na polskie warunki – dosyć imponujący.<sup>8</sup> Warto też pamiętać o obszer-

6 Zob. H. Dzwonkowski, *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym* (zarys), „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10.

7 Zob. B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Studia*, Łódź–Toruń 1999 i zamieszczone tam opracowania analityczne.

8 *Ordynacja podatkowa w praktyce – materiały konferencyjne*, Białystok 2007; L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, Białystok 2008; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009; M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013; R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych*, Białystok 2014.

nych, niekiedy dwutomowych nawet, wielokrotnie wznawianych komentarzach do ordynacji podatkowej, pisanych przez wybitnych teoretyków, sędziów administracyjnych i praktyków prawa podatkowego.<sup>9</sup>

4. Interesującym przedsięwzięciem organizacyjnym, w perspektywie którego rysował się projekt nowej ordynacji podatkowej, była praca studialna wykonana na zlecenie przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP dotycząca ogólnych założeń takiego aktu prawnego oraz perspektyw jego wprowadzenia w życie. Pracował nad nią zespół profesorów prawa podatkowego od listopada 2013 r. do stycznia 2014 r..<sup>10</sup> Opracowano wówczas raport podsumowujący prace, który zawierał poglądy dosyć powszechnie podzielane przez środowisko nauki prawa podatkowego na kwestie legislacyjne związane z treściami ogólnego prawa podatkowego.

W raporcie wyrażono stanowisko, że dwuletni (przewidywany przez Komisję Finansów Publicznych) okres prac nad projektem ustawy jest okresem realnym, ale jednocześnie minimalnym, umożliwiającym przygotowanie projektu spełniającego zaledwie w stopniu dostatecznym podstawowe kryteria racjonalności. Tym niemniej – stwierdzono – ze względu na fakt, że możliwość wprowadzania kolejnych zmian do obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej jest już tylko drogą do dalszej destrukcji tego aktu prawnego i utraty przezeń zarówno minimum spójności merytorycznej, jak i utraty jakości warstwy legislacyjnej, podjęcie prac merytorycznych nawet w tak krótkim przedziale czasowym jest zasadne.

Przeważała przy tym opinia, że racjonalnym horyzontem czasowym na przeprowadzenie i finalizację prac nad nową ordynacją podatkową byłyby trzy lata. Gdyby, działając zgodnie z kanonami sztuki legislacyjnej, poprzedzić to pracami studialnymi, a przed finalizacją

---

9 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I i II, Toruń 2007; H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2014; S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013; L. Etel, C. Kosikowski, Ordynacja podatkowa, Warszawa 2013; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Wrocław 2013.

10 Zespół pracował pod kierownictwem prof. B. Brzezińskiego, a w jego skład wchodził ponadto: prof. H. Dzwonkowski, prof. L. Etel, prof. M. Kalinowski, prof. H. Litwińczuk, prof. A. Nita i prof. W. Nykiel. Raportu końcowego nie podpisał prof. H. Dzwonkowski.

projektu, przeprowadzić pogłębione prace analityczne nad jego treścią, to całość prac powinna mieścić się w okresie pięcioletnim.

W raporcie wyrażono pogląd o potrzebie wcześniejszego, a co najmniej równoległego w czasie rozwiązania szeregu problemów poza ordynacją podatkową, które – będąc wyrazem kulturowego i organizacyjnego zapóźnienia polskiego systemu podatkowego – wpływałyby niekorzystnie zarówno na kształt nowej ordynacji podatkowej, jak i ograniczałyby korzyści z niej płynące. Pozostawienie problemów bez ich rozwiązania powodowałoby nieuchronnie, że nowa ustawa byłaby *nolens volens* zachowawcza, a być może nawet w pewnych obszarach regulacji archaiczna – co prawda nie w stosunku do teraz obowiązującej ordynacji podatkowej, ale w stosunku do rozwiązań spotykanych już na świecie. Wskazano tu następujące problemy:

- brak wyodrębnienia służb podatkowych z resortu finansów (bądź w ramach resortu finansów) i poddania ich jednolitemu kierownictwu,
- brak społecznej kontroli nad aparatem podatkowym,
- brak instytucji rzecznika (–ów) praw podatników,
- utrzymywanie wielopostaciowości służb podatkowych,
- utrzymywanie dwuinstancyjności postępowania podatkowego (gdy chodzi o podatki państwowe).

W raporcie podkreślono też potrzebę utworzenia Komisji Kodyfikacyjnej, która jest już standardem tworzenia prawa także w Polsce, a której brak w prawie podatkowym staje się coraz bardziej uciążliwy.

Zespół, w załącznikach do raportu, wskazał zidentyfikowane problemy konstrukcji ordynacji podatkowej oraz rekomendowane sposoby ich rozwiązania (załącznik nr 1), a także stworzył ogólny zarys makiet nowej ordynacji podatkowej (załącznik nr 2).

Gdy chodzi o pożądaný zakres regulacji prawnej ordynacji podatkowej, zespół wyraził jednolite stanowisko, że jedyną zmianą w zakresie normowania ordynacji podatkowej powinno być włączenie do niej przepisów zawartych w ustawie o identyfikacji i ewidencji podatników. Nie rekomendowano natomiast spotykanych niekiedy w piśmiennictwie postulatów budowy i zamieszczenia w nowej ordynacji podatkowej zespołu przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych. Zasadny wydaje się też postulat rozciągnięcia przepisów ordynacji po-

datkowej na wszystkie daniny publiczne – z wyjątkiem tych, które wyraźnie wyłączy ustawa ustanawiająca określoną daninę.

Jednym z najważniejszych zadań, jakie staną przed legislatorami, będzie zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych, takich jak podatek, obowiązek podatkowy, zobowiązania podatkowe, należność podatkowa, zapłata podatku, nadpłata etc. Stan obecny, gdzie te pojęcia rozumiane są na poły intuicyjnie, jest wysoce niezadowolający i prowadzi do zbędnych w gruncie rzeczy dyskusji nad kwestiami podstawowymi, takimi np. jak relacja między postępowaniem wymiarowym a postępowanie w sprawie zwrotu nadpłaty podatku.

Przeważa opinia, że ze względu na zobowiązaniowy charakter „trzonu” stosunków podatkowoprawnych należałoby w pierwszej kolejności ustalić, na ile możliwe jest wykorzystanie w tym wypadku siatki pojęciowo–terminologicznej wykorzystywanej w prawie cywilnym (nie utożsamiając oczywiście pojęć zastosowanych w obu dziedzinach prawa ze względu na istotne różnice w charakterze stosunków prawnych w nich występujących).

Sprawą otwartą jest to, czy i ewentualnie w jakim zakresie zasadne jest posługiwanie się pojęciem obowiązku podatkowego w przepisach ordynacji podatkowej. Definicja obowiązku podatkowego, która pojawiła się wraz z wejściem w życie ordynacji podatkowej z 1997 r., niewiele (jeśli cokolwiek) wniosła do systemu prawa podatkowego, a na dodatek pozostaje w istotnej niekiedy sprzeczności z pojęciem obowiązku podatkowego w rozumieniu poszczególnych ustaw podatkowych.

Rzeczą pilną jest sformułowanie w nowej ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego. Zespół nie osiągnął jednak jednomyślności co do tego, które cechy systemu prawa podatkowego można uznać za jego zasady ogólne i jaki miałyby być ich charakter. Tym niemniej jest to zagadnienie kluczowe, jako że posiadanie spetryfikowanych zasad ogólnych jest jednym z dowodów na „dojrzałość” określonej dziedziny prawa. W prawie podatkowym zasady takie formułuje, póki co, doktryna oraz orzecznictwo, ale brak normatywnego ich ujęcia staje się coraz bardziej oczywisty.

W dyskusji wskazywano najczęściej postanowienia mające wyraźne umocowanie konstytucyjne (legalizm), zasady wykładni prawa (*in*

*dubio pro tributario*) czy też klauzule ogólne (ogólna klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania). Być może nie uda się stworzyć z tego katalogu zasad ogólnych *modo enumerativo*, ale konieczność stworzenia przepisów odzwierciedlających takie i podobne elementy systemu wydaje się być rzeczą oczywistą. Wskazywano też na potrzebę instytucjonalizacji rozwiązań zupełnie nowych, takich jak np. zakaz nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową (włącznie z konsekwencjami podatkowoprawnymi naruszenia takiego zakazu).

Zespół – dostrzegając zalety i wady rozmaitych rozwiązań – stanął na stanowisku, że ordynacja podatkowa powinna być zbiorem przepisów o charakterze „zrębowym”. Przepisy wiążące się z postanowieniami ordynacji podatkowej, ale dotyczące jednego czy też dwóch podatków powinny być lokowane w ustawach podatkowych – w przepisach końcowych tych aktów bądź w innych, podobnie położonych miejscach. Istnieje szereg argumentów przemawiających za takim stanowiskiem, spośród których wskazać warto potrzebę utrzymania ogólnego charakteru przepisów ordynacji podatkowej, co w konsekwencji umożliwiłoby koncentrację refleksji orzeczniczej i naukowej na ogólnych ideach, na jakich oparte są poszczególne instytucje prawne, a nie na wyjątkach czy wręcz technikaliach dotyczących poszczególnych podatków. Współcześnie przepisów odnoszących się do tego rodzaju kwestii jest sporo.

Ważnym składnikiem treści nowej ordynacji podatkowej powinno być – zdaniem członków zespołu – wytypowanie pojęć nadających się do zdefiniowania w jej przepisach. To zagadnienie obejmuje co najmniej dwie kwestie. Po pierwsze, chodzi o ustalenie, co powinno wejść do słowniczka wyrażeń ustawowych, a co do definicji autonomicznych, intrajęzykowych. Po drugie, chodzi o przesądzenie tego, czy możliwe jest zbudowanie słowniczka pojęć obowiązującego nie tylko na gruncie ordynacji podatkowej, ale na obszarze całego prawa podatkowego (ogólnosystemowych). Przemawia za tym to, że określone pojęcia definiowane są w podobny bądź też w identyczny sposób w rozmaitych ustawach (wartość rynkowa rzeczy bądź praw majątkowych, zorganizowana część przedsiębiorstwa, działalność gospodarcza, gospodarstwo rolne etc). Zespół uznał tę kwestię za istotną, ale jednocześnie stanął na stanowisku, że wymaga ona pogłębionych prac analitycznych.

W dyskusji zwrócono uwagę na to, że obok kwestii budowania definicji pojawia się też kwestia rezygnacji z niektórych definicji już istniejących. Ponadto zwrócono uwagę, że pewne wzorce podejścia do tego problemu znaleźć można w ordynacjach podatkowych innych państw – i one w pierwszej kolejności powinny być przedmiotem analizy na kolejnym etapie prac.

Prace zespołu, o których wyżej mowa, nie znalazły kontynuacji. Stało się to najprawdopodobniej z tego powodu, że ewentualnych rezultatów nie dałoby się zdyskontować przed kolejnymi wyborami parlamentarnymi. Jest to potwierdzenie tezy, że przyszła komisja kodyfikacyjna, jeśli powstanie – a takie są postulaty środowiskowe – powinna mieć stosunkowo mocne umocowanie formalne. Najlepiej byłoby wiązać ją ustawowo z parlamentem albo z Prezydentem Rzeczypospolitej Polskiej.

5. Znaczenie ordynacji podatkowej jako aktu porządkującego system prawa podatkowego i nadającego mu swoiste rysy jest duże. Jednakże nie towarzyszy temu, jak dotąd, odpowiednia troska o jakość tego aktu, i to zarówno w kategoriach aksjologicznych, jak i techniczno-legislacyjnych. Wydaje się, że jedną z przyczyn tego stanu rzeczy jest niezasadne przekonanie, że jest to w istocie rzeczy jedynie zbiór przepisów o charakterze techniczno-proceduralnym. Esencja prawa podatkowego tkwi – zdaniem tak myślących – w ustawach podatkowych, bo tylko one owocują pieniędzmi dla budżetu.

Nie ma tu potrzeby tłumaczenia błędności takiego stanowiska. Tym niemniej jest ono – jak się wydaje – dobrze zakorzenione w kręgach nieprawnych. Z tego bierze się pełne *désintéressement* problematyką ogólnego prawa podatkowego ze strony kolejnych ministrów finansów w Polsce – ekonomistów z wykształcenia i przekonania. Dziwić tylko może to, że współczesny ekonomista, i to nawet sprawujący wysoką funkcję państwową, nie rozumie znaczenia formy (dobrego prawa) dla treści (poprawnego i efektywnego funkcjonowania systemu podatkowego). Hipotetycznym wytłumaczeniem tego stanu rzeczy są być może kalkulacje polityczne, rzutujące na strategię legislacyjną w aktualnej sytuacji politycznej i przesuujące akty prawne, takie jak ordynacja podatkowa, do dalszego szeregu priorytetów legislacyjnych.

Potrzeba utrzymywania ordynacji podatkowych w należyтым stanie przebija się jednak do świadomości społecznej. Dotyczy to nie tylko Polski. W Hiszpanii, w roku 2003 parlament uchwalił nową, poważnie zmodernizowaną ordynację podatkową.<sup>11</sup> Natomiast w państwach Ameryki Łacińskiej powstał ruch intelektualny nakierowany na pewnego rodzaju unifikację krajowych systemów prawa podatkowego w obszarze ogólnego prawa podatkowego.<sup>12</sup>

W krajach Ameryki Łacińskiej w ostatnim trzydziestoleciu wyraźnie wzrosło zainteresowanie kodyfikacją prawa podatkowego. Wyraża się to zarówno w opracowaniach analitycznych o charakterze doktrynalnym, jak i przygotowaniem modeli kodeksów podatkowych, mających powiązać koncepcje kodyfikacyjne z praktyką legislacyjną poszczególnych państw.

Wiąże się to w znacznej mierze z działalnością powstałego w roku 1956 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Instytut podjął i kontynuuje do dzisiaj działalność naukową, koncentrując się na najważniejszych problemach z zakresu tworzenia i funkcjonowania prawa podatkowego oraz administracji podatkowej. Rezultatem jego corocznych kongresów są uchwały i rekomendacje dotyczące kluczowych zagadnień współczesnego systemu podatkowego i jego prawnych aspektów. Jego opiniotwórcza rola jest niekwestionowana.

Trzeba zaznaczyć, że w krajach Ameryki Łacińskiej wyraźnie przeważa koncepcja nie kodeksowego (całościowego) ujęcia prawa podatkowego w jednym akcie prawnym, ale – pod wpływem niemieckiego wzorca Reichabgabenordnung z 1919 r. – zastosowanie znajduje ordynacja podatkowa jako zbiór przepisów ogólnych prawa podatkowego. Pod nieco mylącymi nazwami – np. *codigo tributario* – kryją się treści właściwe dla ordynacji podatkowej w europejskim tego słowa rozumieniu.

W procesach kodyfikacyjnych w państwach tego obszaru niebagatelną rolę odgrywają modele kodeksów. Są to rekomendowane wzorce budowy kodeksu prawa podatkowego, opracowywane zarówno przez poszczególne autorytety podatkowe (zwykle profesorów prawa), jak

---

11 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

12 Bliżej o tym B. Brzeziński, Problemy kodyfikacji prawa podatkowego w krajach Ameryki Łacińskiej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 3 (w druku).

i organizacje zajmujące się badaniem funkcjonowania prawa podatkowego i systemów podatkowych.

Model OEA/BID (1967) – obecnie znany jako model ILADT – przygotowano w ramach programu: Reforma tributaria para América Latina, el Programa Conjunto de Tributación, prowadzonego przez Organización de los Estados Americanos, Banco Interamericano de Desarrollo (Comisión Económica para América Latina).

Model CIAT (1997) opracowany został przez organizację zrzeszającą administracje podatkowe krajów Ameryki Łacińskiej – Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Oba te modele stały się przedmiotem analizy i szerokiej debaty o charakterze doktrynalnym.<sup>13</sup> Porównanie założeń aksjologicznych oraz ideologii, w oparciu o które zbudowano oba modele, wypadło dosyć wyraźnie na niekorzyść modelu CIAT. Stwierdzono, że podczas gdy model ILADT zbudowany jest na demokratycznej podstawie obowiązku podatkowego, model CIAT (1997) opiera się na archaicznym, nieprzystającym do współczesności wzorcu działania władczego, autorytarno–opresywnego.<sup>14</sup> Tezę tę uzasadnia spostrzeżenie, że niektóre rozwiązania proponowane w treści modelu CIAT są w oczywisty sposób sprzeczne z postanowieniami konstytucji państw, których administracja należy do tej organizacji.

Trzeba – na marginesie – podkreślić, że przegląd rozwiązań systemowych spotykanych w państwach Ameryki Łacińskiej skłania do sformułowania tezy, że wpływ wspomnianych wyżej modeli na rozwiązania legislacyjne przyjęte w poszczególnych państwach tamtego regionu nie jest przemożny. Tylko niektóre ordynacje podatkowe jednoznacznie odzwierciedlają rozwiązania modelowe. Za rozwiązaniami modelu ILADT podąża kodeks podatkowy Boliwii z roku 1970. Duże podobieństwo do modelu wykazuje też kodeks podatkowy Kostaryki z 1970 r. Kodeks podatkowy Urugwaju, który wszedł w życie w 1975 r. za punkt wyjścia także przyjął rozwiązania modelu ILADT, ale zostały one dosyć głęboko przepracowane i zmodyfikowane.<sup>15</sup> W piśmiennictwie latynoamerykańskim panuje dosyć jednoznaczna opinia, że ko-

---

13 *Ibidem*, cytowana tam literatura.

14 J. Ferreiro Lapatza, La codificación en América Latina. Análisis Comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997), „Tax Journal” 2002, vol. 29, nr 169, s. 336.

15 B. Brzeziński, Problemy kodyfikacji prawa podatkowego w krajach Ameryki Łacińskiej, *op. cit.*

deksy podatkowe (tj. ordynacje podatkowe), w szczególności te, które oparte są bardziej lub mniej bezpośrednio o rozwiązania wzorcowe, prawidłowo respektują wartości i zasady konstytucji swoich państw.<sup>16</sup>

6. Na zakończenie, nawiązując do tytułu artykułu, można powiedzieć, że idea stworzenia nowej ordynacji podatkowej jest już w pełni dojrzała, natomiast tytułowe „konkretne działania” nie znalazły jak dotąd urzeczywistnienia. Jest to dowodem na niską współczesnie, w Polsce, sprawność systemu sterowania procesami tworzenia prawa. Oczywiście, przez nikogo niekwestionowana potrzeba stworzenia nowej ordynacji podatkowej przez co najmniej dziesięciolecie nie wywołuje należytej reakcji decydentów. Dowodzi bądź to niedojrzałości, bądź też patologii szeroko rozumianego systemu zarządzania sprawami publicznymi w kraju.<sup>17</sup> Nienormalność tej sytuacji widoczna jest w całej jaskrawości, gdy jednocześnie obserwuje się „załatwianie” błyskawicznie wydawanymi ustawami spraw, których społeczna waga nie jest raczej większa niż sprawne funkcjonowanie systemu podatkowego.

Patrząc na zagadnienia kodyfikacyjne z szerszej niż krajowa perspektywy można wyrazić pewne zdziwienie, że żadnych kroków w kierunku unifikacji ogólnego prawa podatkowego nie podejmuje Unia Europejska. Jeśli ujednolicanie zasad opodatkowania poszczególnymi podatkami może budzić (i budzi) z rozmaitych względów opór państw członkowskich, to wydaje się, że nie powinno być zasadniczych przeszkód ku temu, aby ujednolicić zasady zapłaty podatków, operowania i wymiany informacji podatkowych, przedawnienia zobowiązań w zakresie podatków etc. Być może podjęcie prac nad modelem kodeksu podatkowego dla państw Unii Europejskiej spowodowałoby stopniowe zbliżanie rozwiązań prawnych w państwach członkowskich, a tym samym umacniałoby prawne podstawy wspólnego rynku. Może się bowiem okazać, że w pewnym momencie regulacje ogólnego prawa podatkowego – różne w różnych państwach członkowskich – także prowadzą do zakłóceń w funkcjonowaniu tego rynku. Być może w pro-

---

16 *Ibidem.*

17 Już po oddaniu tego materiału do druku Rada Ministrów wydała rozporządzenie powołujące do życia Komisję Kodyfikacji Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz.U. z 2014 r. poz. 1471.

cesie standaryzacji ogólnego prawa podatkowego byłyby opracowany wcześniej model ordynacji podatkowej.<sup>18</sup>

---

18 Z kronikarskiego obowiązku odnotować trzeba istnienie modelu kodeksu prawa podatkowego przygotowanego przez Międzynarodowy Fundusz Monetarny; zob. IMF Legal Department, Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law, September 29, 2000