

---

# PROBLEMY KODYFIKACJI PRAWA PODATKOWEGOW KRAJACH AMERYKI ŁACIŃSKIEJ

---

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI\*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Zagadnienia ogólne .....	87
2. Modele kodeksów .....	89
3. Rozwiązania systemowe .....	91
4. Przypadek Brazylii .....	96
5. Uwagi końcowe.....	102

---

## ZAGADNIENIA OGÓLNE

---

Ameryka Łacińska to obszar świata bardzo interesujący z punktu widzenia nauki prawa podatkowego oraz praktyki legislacyjnej, jaka na gruncie tej pierwszej ma miejsce. W ostatnim trzydziestoleciu w krajach Ameryki Łacińskiej 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.

---

\* prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumił.brzezinski@uj.edu.pl

Ruch intelektualny, jaki tam powstał w dziedzinie prawa podatkowego, miał swój początek w Niemczech i wiązał się – jak się powszechnie uważa – z wprowadzeniem tam w życie ordynacji podatkowej - Reichsabgabenordnung (1919 r.)<sup>1</sup>. Wokół tej ustawy i poglądów jej twórcy Enno Beckera rozwinęła się niemiecka doktryna prawa podatkowego. Pasem transmisyjnym idei kodyfikacyjnych do Ameryki Łacińskiej była włoska doktryna prawa podatkowego, będąca pod dużym wpływem niemieckiej nauki i praktyki legislacyjnej dotyczącej prawa podatkowego<sup>2</sup>. Dorobek włoskiej, a następnie hiszpańskiej nauki prawa podatkowego przeniesiony został na powiązane z tymi ostatnimi – także kulturą prawną – państwa Ameryki Łacińskiej.

Pierwsze znaczące osiągnięcie w sferze kodyfikacji miało tam miejsce już w roku 1936, kiedy to w Meksyku wszedł w życie Federalny Kodeks Podatkowy. Kolejne projekty pojawiły się w 1942 r. (Argentyna), 1953 r. (Brazylia) i 1957 r. (Urugwaj)<sup>3</sup>.

Znaczącym wydarzeniem w rozwoju nauki tamtego regionu było powstanie w 1956 roku *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.

W tym kontekście historycznym należy też analizować współczesne procesy kształtowania się form prawnych opodatkowania w państwach Ameryki Łacińskiej. Jednym z aspektów tej aktywności jest kodyfikacja prawa podatkowego. W tym miejscu należy zauważyć, że kodyfikacja prawa nie może być sprowadzana wyłącznie do kwestii istnienia/nieistnienia kodeksu, jako kompleksowej i pełnej formy ujęcia przepisów prawa należących do danej dziedziny. Zasadne jest współcześnie twierdzenie, że kodyfikacja to każdy sposób uporządkowania przepisów prawa. To uporządkowanie

---

<sup>1</sup> R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na America Latina*, [w:] *Direito Tributario. Estudos me homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*, (B. Machado coord.), Saraiva 1984, s. 241.

<sup>2</sup> A. Amatucci, *Tax Law* [w:] *International Tax Law* A. Amatucci (red.), Kluwer Law International 2006, s. 24 i nast.

<sup>3</sup> R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na America Latina*, op. cit., s. 242-243.

może mieć różną postać: poczynając od kodeksu, aż do zespołu aktów prawnych funkcjonalnie ze sobą powiązanych<sup>4</sup>. Dążenie do objęcia kodeksem unormowań należących do określonej dziedziny prawa jest rzeczą dosyć oczywistą, z tym, że wykonalność tego zadania jest współcześnie coraz bardziej ograniczona.

## MODELE KODEKSÓW

---

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

Model OEA/BID (1967 r.) - 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 r.) 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>5</sup>. Porównanie założeń aksjologicznych oraz ideologii, w oparciu o którą 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 r.) opiera się na archaicznym,

---

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń TNOiK 2008, s. 212-213.

<sup>5</sup> Problematyka kodyfikacji prawa w Ameryce Łacińskiej była m. in. przedmiotem obrad XX Jornadas del ILADT, Salvador Bahia, Grudzień 2000. Poglębiającą analizę porównawczą obu modeli znaleźć można m. in. u M. Mur Valdivia, W. Belaúnde Plenge, *Relatoria Nacional de Peru: Los Modelos de Código Tributario para América Latina OEA/BID y CIAT*, XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Bahia – Brasil (3-8 Diciembre 2000).

nie przystającym do współczesności wzorcu działania władczego, autorytarno-opresywnego<sup>6</sup>.

Dostrzeżono, że niektóre rozwiązania proponowane w treści Modelu CIAT są w oczywisty sposób sprzeczne z postanowieniami konstytucji państw, których administracja należy do tej organizacji. Zmniejsza to atrakcyjność modelu nie tylko ze względów merytorycznych (aksjologia), ale także *stricte* formalnych – trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której poszczególne państwa zmieniałyby konstytucję po to tylko, aby powstała możliwość skorzystania z kompletnych rozwiązań oferowanych przez Model CIAT<sup>7</sup>.

Podnoszono że Model CIAT “uelastycznia” zasadę legalizmu rozwiązaniami działającymi na korzyść administracji podatkowej. To podejście jest rzekomo „bardziej pragmatyczne i mniej teoretyczne”. Tłumaczono to potrzebą utrzymania określonego, niezbędnego stopnia efektywności działania administracji podatkowej, która powinna mieć do dyspozycji instrumenty o represyjnym charakterze, z karami na czele. Krytyka dotyczyła nie tylko szerokich, słabo dookreślonych kompetencji administracji podatkowej, ale także rozmycia systemu źródeł prawa podatkowego, z istotnym udziałem niedookreślonych aktów o charakterze generalnym wydawanych przez administrację podatkową<sup>8</sup>.

Rozwiązania Modelu CIAT (1997) służą – w przeważającej opinii – w pierwszym rzędzie administracji podatkowej, demonstrującej i stosującej siłę przy wykonywaniu jej zadań. Nie wspierają one natomiast idei dobrowolnego wykonywania obowiązków podatkowych przez podatnika<sup>9</sup>. Ta krytyka stała się być może impulsem do opracowania nowego Modelu CIAT (2006) – *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Analiza tego modelu przekraczałaby już zakres przedmiotowy tego opracowania.

Nie da się jednoznacznie stwierdzić, jaki jest wpływ modeli kodeksów na legislację podatkową w poszczególnych państwach. Jest on zapewne zróżnicowany. Za rozwiązaniami modelowymi podąża dosyć wiernie Kodeks podatkowy Boliwii z roku

---

<sup>6</sup> J. Ferreiro Lapatza, *La codificación en America Latina. Analisis Comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997)*, Tax Journal Vol. XXIX N. 169, July-August 2002, s. 336.

<sup>7</sup> Ibidem, s. 353.

<sup>8</sup> Ibidem, s. 340.

<sup>9</sup> Ibidem.

1970. Duże podobieństwo do modelu wykazuje też Kodeks Podatkowy Kostaryki z 1970 r.<sup>10</sup> 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>11</sup>. W piśmiennictwie latynoamerykańskim panuje dosyć jednoznaczna opinia, że kodeksy podatkowe, w szczególności te, które oparte są bardziej lub mniej bezpośrednio o rozwiązania wzorcowe, prawidłowo respektują wartości i zasady konstytucji swoich państw<sup>12</sup>.

## ROZWIĄZANIA SYSTEMOWE

---

Przegląd rozwiązań systemowych istniejących w poszczególnych państwach Ameryki Łacińskiej należałoby poprzedzić ustaleniem, co rozumie się pod pojęciem kodyfikacji. W tych państwach spotyka się zazwyczaj akty prawne o nazwie „*codigo tributario*”. Wbrew intuicjom językowym nie są to jednak najczęściej kodeksy podatkowe, ale rozmaite zbiory przepisów ogólnych prawa podatkowego, odpowiadające w jakiejś mierze europejskiemu pojęciu ordynacji podatkowej.

Trzy typy kodyfikacji wyróżnia E. Baristocchi<sup>13</sup>. Pierwszy to kodyfikacja ograniczona, obejmująca przepisy ogólne prawa podatkowego, ale wyłączająca przepisy dotyczące poszczególnych podatków. Drugi to kodyfikacja szeroka, zawierająca zarówno przepisy ogólne prawa podatkowego, jak i najważniejsze przepisy dotyczących poszczególnych podatków. Trzeci to kodyfikacja pełna, obejmująca całość prawodawstwa podatkowego danego kraju.

Bardziej rozbudowaną klasyfikację buduje C. Rezende<sup>14</sup>. Wyróżnia on cztery rodzaje kodyfikacji. Pierwszy to kodyfikacja ograniczona, zawierająca przepisy ustalające zasady i reguły ogólne materialnego prawa podatkowego. Na świecie ten typ

---

<sup>10</sup> R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na America Latina*, op. cit., s. 246.

<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> Ibidem, s. 260.

<sup>13</sup> E. Baristocchi, *Codificación del Derecho tributario en: Trattado de Tributación*, t. 1, *Derecho Tributario*, vol. 1, D.A. García Belsunge (red.), Buenos Aires 2003, s. 185.

<sup>14</sup> C. Rezende, *Codificação do Direito tributario*, s. 8, za: A. Toffoli Tavolaro: *A codificação tributária: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, Cesar Garcia Nova (red.), Catalina Hoyos Jimenez, Marcial Pons 2008, s. 413.

kodyfikacji spotyka się w Australii, Kanadzie, Nowej Zelandii, Wielkiej Brytanii oraz we Włoszech.

Rodzaj drugi to kodyfikacja częściowa, zawierająca przepisy ogólne materialnego prawa podatkowego oraz regulację określonych, wybranych instytucji jednego lub większej liczby podatków. Ten wzorzec jest spotykany w szeregu państw Ameryki Łacińskiej oraz Europy kontynentalnej.

Rodzaj trzeci to kodyfikacja „pełna”, zawierająca przepisy ogólne prawa podatkowego oraz przepisy tworzące podstawową strukturę części szczegółowej materialnego prawa podatkowego, tak jak ma to miejsce w Niemczech, Brazylii i w Hiszpanii.

Czwarty rodzaj to kodyfikacja całkowita, kompletna, obejmująca całość unormowań należących do gałęzi prawa podatkowego danego państwa. Kodeks podatkowy w ścisłym tego słowa znaczeniu występuje m. in. w Kolumbii, Stanach Zjednoczonych, Paragwaju i – z pewnymi zastrzeżeniami – we Francji.

Przegląd rozwiązań systemowych spotykanych w państwach Ameryki Łacińskiej trzeba poprzedzić uwagą, że na ich kształt wpływać może sposób potraktowania problematyki podatkowej w konstytucji danego państwa. Analiza treści konstytucji krajów Ameryki Łacińskiej pokazuje spore zróżnicowanie w sposobie ujęcia zagadnień podatkowych w ich treści. Konstytucja Brazylii zawiera szereg postanowień dotyczących opodatkowania. Konstytucje Kolumbii, Ekwadoru i Wenezueli zawierają postanowienia dotyczące podatków w skali porównywalnej do niektórych państw europejskich, natomiast w konstytucji Urugwaju nie ma żadnych przepisów odnoszących się do tych kwestii. Przypadek Brazylii jest na tyle interesujący, że zostanie przedstawiony szerzej w końcowych partiach opracowania.

## ARGENTYNA

W Argentynie projekty kodeksów podatkowych przygotowali swego czasu wybitni przedstawiciele nauki prawa podatkowego: Fonroque (1942 r. i 1963 r.) oraz Jarach (1947 r. ). Pomysły te nie zostały jednak nigdy zrealizowane. Obowiązująca obecnie ustawa - Procedimiento Tributario (Ley 11.683, Decreto 618/97) jest przede wszystkim kodyfikacją postępowania podatkowego. Obok przepisów dotyczących szeroko rozumianego postępowania podatkowego (z uregulowaniami dotyczącymi

administracji podatkowej włącznie) zawiera także postanowienia dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego, przepisy dotyczące sankcji podatkowych i kar. Kodyfikacja dotyczy wyłącznie przepisów formalnego prawa podatkowego.

#### BOLIWIA

W Boliwii obowiązuje Código Tributário Nacional (Lei N<sup>o</sup> 5.172, de 25 de outubro de 1966), wielokrotnie zmieniany, zwłaszcza dekretem 6.306 z 2007 r. Zawiera on przepisy właściwe dla ordynacji podatkowych. Uznaje się, że jest to typ kodyfikacji częściowej.

#### CHILE

Kodeks podatkowy Chile, przygotowany w roku 1960, wyróżniał się tym, że hipotezy niektórych przepisów uwzględniały czynnik subiektywny zachowań podatnika w postaci zawinienia<sup>15</sup>. Wszedł on jednak w życie dopiero w roku 1970, a „dojrzałość” osiągnął po zmianach wprowadzonych w latach 1974 (Decreto Ley N<sup>o</sup> 830), 1978 i 2005<sup>16</sup>. Obecna kodyfikacja – *Código Tributario Chileno* - zawiera 265 artykułów i klasyfikowana jest jako częściowa.

#### EKWADOR

W tym państwie obowiązuje *Código Tributario do Ecuador* (Codificación 2005-2009 de 14/06/2005) zawierający aż 439 artykułów zawierających przepisy ogólne prawa podatkowego, wspólne dla wszystkich podatków – z procedurą podatkową włącznie. Nie zawiera unormowań odnoszących się do poszczególnych podatków. Klasyfikowany jako kodyfikacja częściowa.

#### GWATEMALA

W Gwatemali *Código Tributario* (Decreto Número 6-91 z 25/0/1991) liczy 189 artykułów, regulujących podstawowe kwestie dotyczące zobowiązań podatkowych, wymiaru podatku i postępowania w sprawach podatkowych. Spełnia kryteria kodyfikacji ograniczonej.

---

<sup>15</sup> R. Valdés Costa, *A Codificação tributária na América Latina*, op. cit., s. 246.

<sup>16</sup> Ibidem, s. 247.

## HONDURAS

Częściową kodyfikacją prawa podatkowego jest w tym kraju Código Tributario de Honduras (Decreto 22-97, La Gaceta 30.05.1997). Zawiera on 225 artykułów dotyczących ogólnej problematyki prawa podatkowego; nie zawiera postanowień dotyczących poszczególnych podatków. Jest to kodyfikacja typu częściowego.

## KOLUMBIA

W Kolumbii obowiązuje Estatuto Tributario Nacional (Decreto Extraordinario 624 do 30 de marzo de 1980). Jest to kompletna kodyfikacja prawa podatkowego, jedyna w Ameryce Łacińskiej, obejmująca zarówno ogólne, jak i szczegółowe prawo podatkowe.

## KOSTARYKA

Kostaryka ma ustawę pod tytułem Código de normas y procedimientos tributarios (Ley N° 4755 de 29 de abril de 1971). Obejmuje ona zasady ogólne prawa podatkowego, przepisy dotyczące wszystkich podatków, zagadnienia obowiązku podatkowego, sankcji administracyjnych i kar, przepisy dotyczące postępowania podatkowego oraz postępowania sądowego przed sądem administracyjnym (179 artykułów). Nie zawiera przepisów dotyczących poszczególnych podatków. Klasyfikowana jest jako kodyfikacja częściowa.

## MEKSYK

Meksyk – o czym była już mowa – był krajem, który pierwszy w regionie skodyfikował prawo podatkowe w roku 1939. Obecnie obowiązuje tam Código Fiscal de la Federación (Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981) wielokrotnie zmieniany, zawierający 263 artykuły regulujące prawa i obowiązki podatników, uprawnienia organów podatkowych, procedury wymiaru podatku, zaskarżania decyzji podatkowych oraz sądowej weryfikacji rozstrzygnięć administracyjnych. Można zaliczyć go do grupy kodyfikacji częściowych.

## NIKARAGUA

W Nikaragui obowiązuje Código Tributario de la República de Nicaragua (Ley No. 562 publicada el 23/11/05 en La Gaceta No. 227). Ustawa nie zawiera postanowień dotyczących poszczególnych podatków, ale zawiera przepisy ogólne materialnego prawa



podatkowego, przepisy dotyczące procedury podatkowej, sankcji podatkowych etc. Ustawa spełnia więc kryteria kodyfikacji częściowej, odpowiadającej europejskiemu wzorcowi ordynacji podatkowej.

#### SALWADOR

W Salwadorze obowiązuje *Codigo Tributario* (Decreto Legislativo n° 230 de 14/12/2000). Dekret był szereg razy nowelizowany; zawiera 202 artykuły, regulujące kwestie zasad i podstawowych norm dotyczących opodatkowania oraz innych kwestii wspólnych dla całego prawa podatkowego. Klasyfikowany jako kodyfikacja częściowa.

#### PANAMA

Panama nie ma kodeksu podatkowego – tamtejszy *Código Fiscal* to zbiór przepisów dotyczących opodatkowania dochodów.

#### PARAGWAJ

W Paragwaju obowiązuje *Ley No 125/91- Establece el Nuevo Regimen Tributario* z 18.12.1991 r. Ustawa była wielokrotnie zmieniana. Zawiera przepisy dotyczące poszczególnych podatków. Brak przepisów o charakterze wspólnym, ogólnym nie pozwala na określenie jej mianem kodyfikacji w rozumieniu respektowanego tu czwórpodziału C. Rezende.

#### PERU

W Peru obowiązuje *Texto Único Ordenado do Código Tributario* (Decreto Supremo n° 135-99-IF de 18 de agosto de 1999) zawierający 194 artykuły dotyczące ogólnych kwestii materialnego o proceduralnego prawa podatkowego. W treści dostrzega się istotny wpływ treści Modelu CIAT oraz Modelu ILADT<sup>17</sup>. Kodyfikacja mieści się w kategorii częściowych.

#### URUGWAJ

W Urugwaju obowiązuje *Código Tributario de Uruguay* (Decreto-Lei n° 14.306 de 29 de noviembre de 1974). Jest on oparty w istotnej mierze na Modelu ILADT. Zawiera między innymi podstawowe unormowania prawa podatkowego, przepisy formalnego i proceduralnego prawa podatkowego, przepisy dotyczące sankcji administracyjnych i karnych. Uznany jest za kodyfikację częściową.

#### WENEZUELA

---

<sup>17</sup> A. Toffoli Tavoraro, *A codificação tributária*, op. cit., s. 407.

W Wenezueli Código Orgánico Tributario de Venezuela (Gaceta Oficial N° 37.305 de fecha 17 de octubre de 2001) oparty w istotnej mierze na Modelu ILADT, zawiera 34 artykuły dotyczące kwestii ogólnych z dziedziny prawa podatkowego. Przepisy dotyczą obowiązku podatkowego i konsekwencji jego powstania, sankcji za naruszenie przepisów prawa podatkowego, administracji podatkowej, zaskarżania decyzji podatkowych oraz arbitrażu w sprawach podatkowych. Klasyfikowany jako kodyfikacja częściowa.

## PRZYPADEK BRAZYLII

---

Brazylijskie prawo podatkowe jest dosyć wyjątkowe ze względu na niespotykany gdzie indziej wysoki stopień konstytucjonalizacji. Brazylijski kodeks podatkowy – *Código Tributário Nacional* (Lei N° 5.172 de 25 de outubro de 1966), wielokrotnie nowelizowany, funkcjonuje w cieniu postanowień konstytucyjnych, które niekiedy w sposób dosyć szczegółowy określają nie tylko granice opodatkowania, ale wyznaczają wprost kształt elementów konstrukcji poszczególnych podatków. Po części przynajmniej tłumaczyć można to tym, że wspomniany kodeks podatkowy jest kodeksem federacji, a w związku z tym szereg rozwiązań prawnych ma na celu „Ułożenie relacji fiskalnych między brazylijskimi stanami, w szczególności w dążeniu do zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu czy też innym ewentualnym niezbornościom systemowym.

Zakres unormowań kwestii podatkowych w konstytucji brazylijskiej jest imponujący. Ujęte są one w Tytule VI. „System daninowy i budżet”. Rozdział 1 tego tytułu nosi nazwę „Narodowy system podatkowy”. Składa się on z pięciu sekcji o następujących nazwach: Sekcja I. Zasady ogólne (art. 145-149-A); Sekcja II. Granice władztwa daninowego (art. 150-152)<sup>18</sup>; Sekcja III. Podatki Unii (art. 153-154); Sekcja IV. Podatki stanów i Dystryktu Federalnego (art. 155); Sekcja V. Podatki gmin (art. 156) oraz Sekcja VI. Podział dochodów (art. 157-162). Postanowienia tam zawarte tworzą szeroką bazę ustrojowo-normatywną opodatkowania w państwie o ustroju federalnym, jakim jest Brazylia.

Wyłącznie dla zilustrowania stanu rzeczy przytoczona zostanie *in extenso*, w tłumaczeniu na język polski treść art. 155 Konstytucji Brazylii:

#### Artykuł 155

Do kompetencji stanów i Dystryktu Federalnego należy ustanawianie podatków od:

I - dziedziczenia lub darowizn rzeczy lub praw;

II - czynności dotyczących przepływu towarów i świadczenia usług transportowych między stanami i gminami, nawet jeżeli te czynności i usługi zostały zapoczątkowane za granicą;

III - własności pojazdów silnikowych.

#### § 1. Podatek, o którym mowa pkt I:

I - obejmujący nieruchomości i związane z nimi prawa, należy do kompetencji stanu, w którym się one znajdują, lub do Dystryktu Federalnego;

II - obejmujący rzeczy ruchome, papiery wartościowe i wierzytelności, należy do kompetencji stanu, w którym sporządza się spis inwentarza lub uproszczony spis inwentarza, do kompetencji stanu, w którym zamieszkuje darczyńca, lub do kompetencji Dystryktu Federalnego;

III - ustawa uzupełniająca określa, do kogo należy kompetencja do ustanowienia podatku:

a) jeżeli darczyńca zamieszkuje lub przebywa za granicą;

b) jeżeli dana osoba posiadała majątek za granicą, zamieszkiwała lub przebywała za granicą albo gdy spis inwentarza jej majątku został sporządzony za granicą;

IV - stawki maksymalne podatku ustanawia Senat Federalny.

#### § 2. Podatek, o którym mowa w pkt II podlega następującym zasadom:

I - nie może być naliczany od podatku zapłaconego wcześniej; podatek należny od każdej czynności związanej z przepływem towarów lub świadczeniem usług jest pomniejszany o kwotę pobraną z tytułu czynności wcześniejszych przez ten lub inny stan lub przez Dystrykt Federalny;

II - zastosowanie zwolnienia lub zaniechania nałożenia podatku, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej:

a) nie jest uznawane za zaliczkę na poczet kwoty podatku należnej z tytułu późniejszych czynności lub usług;

b) jest zaliczane na poczet kwoty podatku należnej z tytułu czynności wcześniejszych;

III - może być selektywny, w zależności od znaczenia towarów i usług;

IV - uchwała Senatu Federalnego, z inicjatywy Prezydenta Republiki lub jednej trzeciej Senatorów, przyjęta bezwzględną większością głosów jego członków, ustanawia stawki podatkowe dla czynności i usług międzystanowych i eksportowych;

V - Senat Federalny jest uprawniony do:

a) ustanawiania stawek minimalnych dla czynności wewnętrznych w drodze uchwały, przyjętej z inicjatywy jednej trzeciej swoich członków bezwzględną większością głosów;

b) ustanawiania stawek maksymalnych dla tych samych czynności w celu rozstrzygnięcia specyficznych sporów dotyczących interesu stanów w drodze uchwały, przyjętej z inicjatywy bezwzględnej większości jego członków, większością dwóch trzecich jego członków;

VI - stawki wewnętrzne dla czynności związanych z przepływem towarów i świadczeniem usług nie mogą być mniejsze niż stawki przewidziane dla czynności międzystanowych, z wyjątkiem przypadku odstąpienia od tej zasady przez stany i Dystrykt Federalny, zgodnie z przepisem pkt XII g);

VII - w związku z czynnościami i usługami, których celem jest dostarczenie dóbr i usług konsumentowi końcowemu do innego stanu, przyjmuje się:

a) stawkę międzystanową, jeżeli nabywca podlega obowiązkowi podatkowemu;

b) stawkę wewnętrzną, jeżeli nabywca nie podlega obowiązkowi podatkowemu;

VIII - w przypadku, o którym mowa w podpunkcie a) punktu poprzedniego, do stanu, w którym znajduje się nabywca, należy kwota odpowiadająca różnicy pomiędzy stawką wewnętrzną a stawką międzystanową;

IX - podatek obejmuje również:

a) przywóz dóbr lub towarów importowanych przez osoby fizyczne lub prawne, nawet jeżeli są one objęte obowiązkiem podatkowym w ramach tego podatku, niezależnie od ich przeznaczenia, a także usługi świadczone poza granicami stanu; podatek przypada stanowi, w którym znajduje się przedsiębiorstwo będące nabywcą towarów, dóbr lub usług;

b) pełną wartość czynności w przypadku, gdy towary zostały dostarczone razem z usługami nie objętymi kompetencją podatkową gmin.

X - podatek nie obejmuje:

- a) czynności związanych z wysyłaniem towarów za granicę ani usług świadczonych usługobiorcom za granicą, pod warunkiem utrzymywania i właściwego wykorzystania kwoty podatku pobranego z tytułu czynności i usług wcześniejszych;
  - b) czynności związanych z wysyłaniem do innych stanów ropy naftowej, w tym także olei, paliw płynnych i gazowych z niej uzyskanych oraz energii elektrycznej;
  - c) złota, w przypadkach określonych w art. 153 § 5;
  - d) świadczenia usług w dziedzinie środków przekazu w formie nadawania dźwięku oraz dźwięku i obrazu w wolnym i bezpłatnym odbiorze;
- XI - podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku od produktów przemysłowych, jeżeli czynność dokonana między podatnikami, dotycząca wyrobu przeznaczonego do przetworzenia lub sprzedaży, stanowi podstawę opodatkowania w przypadku dwóch podatków;

XII - do ustawy uzupełniającej należy:

- a) określanie podatników;
- b) określanie zasad odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe;
- c) określanie systemu potrącania podatku;
- d) określanie miejsca czynności związanych z przepływem towarów i świadczeniem usług, w celu pobrania podatku i ustalenia przedsiębiorstwa odpowiedzialnego;
- e) zwolnienie z podatku, w przypadku eksportu za granicę, usług i innych wyrobów z wyjątkiem wymienionych w pkt X a);
- f) określanie przypadków utrzymania kredytu, związanego z dostarczeniem usług i towarów innemu stanowi i z eksportem za granicę;
- g) regulowanie zasad przyznawania i cofania zwolnień, ulg i przywilejów podatkowych - w drodze uchwały stanów i Dystryktu Federalnego.
- h) określanie paliw i olejów, na które podatek będzie nakładany jeden raz, niezależnie od ich przeznaczenia, w tym przypadku nie stosuje się przepisu pkt X b);
- i) określanie podstawy opodatkowania, tak aby obejmowała ona kwotę podatku również w przypadku importu dóbr, towarów i usług.

§ 3. Z wyjątkiem podatków, o których mowa w pkt II nagłówka niniejszego artykułu oraz w art. 153, pkt I i II, żaden inny podatek nie może zostać nałożony na czynności mające

za przedmiot energii elektryczną, usługi telekomunikacyjne, krajowe wyroby pochodne ropy naftowej oraz paliwa i minerały.

§ 4. W przypadku określonym w pkt XII, stosuje się następujące zasady:

I - w przypadku czynności dotyczących olejów i paliw będących pochodnymi ropy naftowej, podatek przypada stanowi, w którym zostały one wykorzystane;

II - w przypadku transakcji międzystanowych między podatnikami, dotyczących gazu ziemnego i jego produktów pochodnych oraz olejów i paliw nie objętych przepisem pkt I niniejszego paragrafu, podatek jest dzielony pomiędzy stan pochodzenia wyrobu i stan przeznaczenia, przy czym utrzymuje się te same proporcje jak w przypadku czynności dotyczących innych towarów;

III - w przypadku transakcji międzystanowych dotyczących gazu ziemnego i jego produktów pochodnych oraz olejów i paliw nie objętych przepisem pkt I niniejszego paragrafu, dostarczanych osobom nie objętym obowiązkiem podatkowym, podatek przypada stanowi pochodzenia wyrobu;

IV - stawki podatku są określane w drodze decyzji stanów i Dystryktu Federalnego zgodnie z § 2 pkt XII g), przy poszanowaniu następujących zasad:

a) stawki są jednolite na całym terytorium narodowym; mogą być zróżnicowane w zależności od produktu;

b) stawki mogą być specyficzne, odniesione do przyjętej jednostki miary lub ad valorem, obejmując wartość transakcji lub cenę, którą produkt lub podobny wyrób uzyskałby w przypadku sprzedaży na wolnym rynku;

c) stawki mogą być zmniejszane i przywracane; nie stosuje się do nich przepisu art. 150 pkt III b) .

§ 5. Reguły niezbędne do wykonania przepisu § 4, w tym także te związane z pobieraniem i przeznaczeniem podatku, są ustalane w drodze decyzji stanów i Dystryktu Federalnego, na zasadach określonych w § 2 pkt XII g).

§ 6 – W przypadku podatku, o którym mowa w pkt III:

I – minimalne stawki są ustalane przez Senat Federalny;

II – mogą zostać wprowadzone stawki zróżnicowane w zależności od typu i zastosowania.

Konstytucyjne unormowania dotyczące podatków w Brazylii ingerują więc wprost w system prawa podatkowego, np. determinując istnienie niektórych podatków, określając niektóre elementy konstrukcji podatków takich np. jak granice stawek podatkowych itp. Jest to niewątpliwie ewenement w prawie konstytucyjnym. Kodeks podatkowy pełni więc w tym wypadku rolę pomostu między postanowieniami konstytucyjnymi, odnoszącymi się bezpośrednio do kształtu systemu podatkowego i poszczególnych podatków, a ustawodawstwem zwykłym oraz przepisami prawa podatkowego niższego rzędu niż ustawa.

Nietrudno dostrzec, że unormowania konstytucyjne odnoszą się tu do kwestii kształtu szczegółowego prawa podatkowego, tj. poszczególnych podatków i relacji między nimi. Nie odnoszą się natomiast bezpośrednio do kwestii ogólnego prawa podatkowego (zasad ogólnych prawa podatkowego, materii wspólnej dla wszystkich podatków, procedury podatkowej etc). Te kwestie znalazły się we wspomnianym już kodeksie podatkowym – akcie prawnym zbliżonym swoją treścią do europejskich ordynacji podatkowych.

Brazylijski Narodowy Kodeks Podatkowy składa się z dwóch ksiąg. Księga pierwsza zatytułowana jest „Narodowy system podatkowy” i zawiera w swej treści kwestie ogólne związane z gospodarką finansową federacji, stanów i municypiów, a zwłaszcza redystrybucją dochodów publicznych pomiędzy poszczególne szczeble instytucji władzy publicznej.

Księga Druga kodeksu zatytułowana jest „Przepisy ogólne prawa podatkowego”. Zgodnie ze swoim tytułem zawiera ona postanowienia dotyczące obowiązku podatkowego, wymiaru i poboru podatków, wykładni prawa podatkowego, solidarności podatkowo prawnej, uprawnień i obowiązków podatników i innych podmiotów prawa podatkowego, zasad wykładni prawa etc. Są to więc typowe elementy treściowe ordynacji podatkowej; w związku z tym kodyfikację brazylijską zaliczyć można do grupy kodyfikacji pełnych – ale nie można jej uznać za kodyfikację kompletną, a to ze względu na pominięcie przepisów dotyczących bezpośrednio poszczególnych podatków.

## UWAGI KOŃCOWE

---

Powyzsza, z natury rzeczy dosyc pobiezna analiza procesow kodyfikacyjnych w panstwach Ameryki Lacinskiej prowadzi do wniosku, ze istnieja tam prawidlowe relacje miedzy doktryna podatkowa oraz szeroko rozumiana administracja podatkowa. Forum ekspresji pogladow obu stron sa organizacje „branżowe”- CIAT (administracja podatkowa oraz ILADT (nauka i podatkowa praktyka prawnicza). Organizowane przez nie przedsiwzięcia pozwalaja na systematyczna wymiane pogladow na najistotniejsze kwestie związane z funkcjonowaniem systemow podatkowych i prawa podatkowego. Pośrednim wyrazem dialogu sa oba modele kodeksow podatkowych, tj. ILADT (1967) oraz CIAT (2006).

Zaden z tych modeli nie ma, jak sie wydaje, przemożnego wpływu na aktualny ksztalt prawa podatkowego w poszczegolnych krajach, chociaz w niektorych spośród nich jest to juz widoczne. Tym niemniej to „modelowanie” prawa podatkowego idzie na pewno duzo dalej niz ma to miejsce np. w Europie czy w innych – poza Ameryka Lacinska - czesciach swiata<sup>19</sup>. W najprostszym ujeciu statystycznym okazuje sie, ze wspolcześnie przewaza – operujac kategoriami europejskimi – model ordynacyjny, a nie model *stricte* kodeksowy. Nie widać tez na badanym obszarze przeslanek zmiany tej prawidlowosci.

W szczegolności zdziwienie budzi mizerna – a moze nawet zadna - aktywnosc w tym zakresie w panstwach Unii Europejskiej. Jesli ujednoczenie zasad opodatkowania poszczegolnymi podatkami moze budzić (i budzi) z rozmaitych wzgladow opór panstw czlonkowskich, to wydaje sie, ze nie powinno być zasadniczych przeszkód ku temu, aby ujednoczyc zasady zapłaty podatkow, operowania i wymiany informacji podatkowych, przedawnienia obowiazkow podatkowych etc. Być moze prace nad modelem kodeksu podatkowego dla panstw Unii Europejskiej spowodowalyby stopniowe zbliżanie rozwiązani prawnych w panstwach czlonkowskich, a tym samym umacniaty prawne podstawy wspólnego rynku.

---

<sup>19</sup> Trudno przykładowo dostrzec jakikolwiek wpływ na kodyfikację prawa podatkowego w państwach europejskich Modelu kodeksu podatkowego opracowanego przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Zob. Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000.



**SUMMARY**

**Problems of codification of tax right in the latin america countries**

In the codification processes of Latin American countries, understood as the ordering of the law, codexes' models play a significant role. There are recommended models of building a tax code, developed by individual tax authorities (usually law professors), as well as organizations involved in the study of the functioning of tax law and tax systems. So far, two models of tax codes have been built: Model OEA / BID (1967), currently known as the ILADT model and the CIAT Model (1997). Both of these models became the subject of the analysis contained in the article.

**Key words:** tax law, tax, codification

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, podatek, kodyfikacja