

Marcin Lachowicz

## Wybrane uwagi dotyczące uproszczenia polskiego prawa podatkowego na tle koncepcji Kodeksu podatkowego prof. Paula Kirchhofa<sup>1</sup>

Selected remarks on the simplification of Polish tax law against the background of Prof. Paul Kirchhof's concept of a tax code

The opinion expresses the belief that many amendments to the tax law, implemented due to the intention to simplify it, have resulted in greater doubts of interpretation. However, in the author's opinion, further simplification measures focusing on a better understanding of the legal norms by the addressees should be taken, but they cannot lead to an unsealing of the tax system. The opinion states that a preferred direction for the further development of tax law is its digitalisation and the automation of the tax collection process.

**Keywords:** code, taxes, tax system

W opinii wyrażono przekonanie, że wiele nowelizacji przepisów prawa podatkowego, wdrażanych w związku z chęcią jego uproszczenia, powodowało większe wątpliwości interpretacyjne. Jednak zdaniem Autora należy podejmować dalsze działania upraszczające, skupiające się na lepszym rozumieniu norm prawnych przez adresatów. Nie mogą one jednak prowadzić do rozszczelnienia systemu podatkowego. W opinii stwierdzono, że pożądanym kierunkiem dalszego rozwoju prawa podatkowego jest jego informatyzacja oraz automatyzacja procesu poboru podatków.

**Słowa kluczowe:** kodeks, podatki, system podatkowy

Doktor nauk prawnych, dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej w Ministerstwie Finansów ■

Uniwersytet Warszawski, Wydział Prawa i Administracji, WARSZAWA, POLSKA ■  
marcin.lachowicz2@mf.gov.pl ■ <https://orcid.org/0000-0002-0959-5261>

## Wstęp

Prawo podatkowe jest nieprzejrzyste, przez co utrudnia oraz wstrzymuje inicjatywę obywateli. Przepisy podatkowe są zmieniane z dużą częstotliwością, co negatywnie wpływa na planowanie aktywności gospodarczej w dłuższej perspektywie. Rozwiązania podatkowe – poprzez oddziaływanie na działalność gospodarczą –

<sup>1</sup> *Wybrane uwagi dotyczące uproszczenia polskiego prawa podatkowego na tle koncepcji kodeksu podatkowego Profesora Paula Kirchhoffa* sporządzona 7 września 2023 r. na zlecenie Przewodniczącego Komisji do Spraw Deregulacji; BAS-1846/23A. Poglądy wyrażone w niniejszym artykule powinny być traktowane jako poglądy Autora, które nie muszą wyrażać poglądów instytucji, w których jest on afiliowany.

ograniczają swobodę jej prowadzenia i niejednokrotnie prowadzą do ekonomicznych absurdów. Przepisy te mogą naruszać konstytucyjne zasady: wolności jednostki, równości obywateli wobec prawa i ciężarów publicznych oraz sprawiedliwości społecznej. Mimo że powyższy opis brzmi znajomo, w ogóle nie dotyczy on polskiego prawa podatkowego. Opis ten, to diagnoza złego stanu niemieckiego prawa podatkowego, przedstawionego przez prof. Paula Kirchhofa, która, jego zdaniem, przemawiać miała za koniecznością dokonania zasadniczej reformy niemieckiego prawa podatkowego. Koncepcja radykalnej reformy niemieckiego prawa podatkowego opublikowanej w 2011 r. przez prof. Kirchhofa streszczona została polskim czytelnikom w 2014 r. w artykule dr. Bartosza Wróblewskiego<sup>2</sup>.

Propozycja gruntownej reformy niemieckiego prawa podatkowego stanowi punkt wyjścia i jest inspiracją dla rozważań odnośnie do potrzeby i możliwości wdrożenia tego typu zmian w polskim prawie podatkowym. Po dokonaniu streszczenia i oceny propozycji prof. Kirchhofa przedstawiona zostanie diagnoza potrzeby uproszczenia polskiego systemu podatkowego. Następnie omówione będą wybrane polskie próby systemowych reform prawa podatkowego. Na zakończenie możliwe będzie przedstawienie autorskich, choć wstępnych, kierunków prac nad uproszczeniem polskiego prawa podatkowego.

## **Streszczenie i uwagi do projektu reformy autorstwa prof. Paula Kirchhofa**

Jak wskazuje B. Wróblewski, koncepcja prof. Kirchhofa opiera się na trzech założeniach. Pierwsze z nich wskazuje, że podatki są udziałem państwa w sukcesie prywatnego gospodarowania podatnika. Drugie, że podatek powinien być nieunikniony. Trzecie założenie to postulat prostego i zrozumiałego prawa podatkowego<sup>3</sup>.

Podejście, zgodnie z którym podatek jest konsekwencją sukcesu gospodarczego podmiotów prywatnych, a nie ogólnym obowiązkiem względem państwa, prowadził prof. Kirchhofa do tezy, aby opodatkowywać jedynie te podmioty, które powiększyły swoją zdolność finansową. W efekcie z założeniem takim sprzeczny byłby podatek pogłówny oraz te podatki, które dotyczą majątku trwałego, kapitału lub nieruchomości. Obowiązek podatku pojawiać miał się jedynie w momencie odniesienia sukcesu gospodarczego w postaci dochodu, nabywania i korzystania z własności oraz wykorzystywania indywidualnej siły nabywczej<sup>4</sup>.

Podejście prof. Kirchhofa do podatków jako do konsekwencji sukcesu, a nie ogólnego obowiązku względem państw wydaje się nie przystawać od polskich

<sup>2</sup> B. Wróblewski, *Radykalne uproszczenie prawa podatkowego w ujęciu Paula Kirchhofa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 1, s. 92–93.

<sup>3</sup> *Ibidem*, s. 93.

<sup>4</sup> *Ibidem*.

uregulowań ustrojowych. W treści art. 84 Konstytucji<sup>5</sup> wskazano bowiem, że: „Každy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Uregulowany w tym przepisie ustawy zasadniczej obowiązek ma powszechny charakter, gdyż dotyczy wszystkich, którzy pozostają w związku z państwem polskim i korzystają z jego opieki prawnej<sup>6</sup>.

Założenie nieuniknioności podatku miało w perspektywie prof. Kirchhofa stanowić odpowiedź na największą słabość systemu podatkowego, tj. możliwość uniknięcia podatku przez świadome kształtowanie swojej sytuacji faktycznej i prawnej. Zdaniem prof. Kirchhofa podatnik ma być zobowiązany do zapłaty podatku dlatego, że dochodzi do ziszczenia się prawnie określonej podstawy do nałożenia podatku, a nie dlatego, że podatnik nie wykorzystał dostępnych dróg ominięcia podatku. Postulowane jest więc określanie obowiązku podatkowego przez ustawodawcę w taki sposób, aby nie było możliwe jego ominięcie<sup>7</sup>.

Założenie prostego i zrozumiałego prawa podatkowego stanowić ma realizację zasady państwa prawa. Niezrozumiała ustawa podatkowa, zdaniem Kirchhofa, to taka, której tekst został prawidłowo ogłoszony, ale nie wynika z niego podstawa usprawiedliwiająca ciężar podatkowy. Założenie to wskazuje na możliwość zrozumienia przez podatnika jego sytuacji prawnej, tak aby mógł dostosować do niej swoje działanie<sup>8</sup>.

Efektom analizy i prac prowadzonych przez prof. Kirchhofa wraz ze współpracownikami w latach 1998–2011 było przedstawienie propozycji kodyfikacji niemieckiego prawa podatkowego. W miejsce funkcjonujących wówczas w niemieckim prawie 30 podatków prof. Kirchhof zaproponował pozostawienie jedynie czterech: podatku dochodowego, podatku od spadków i darowizn, podatku obrotowego oraz podatku akcyzowego<sup>9</sup>.

Za mocną stroną projektu prof. Kirchhofa uznają wskazanie jako jednego z założeń projektowanej kodyfikacji podatkowej nieuniknioności obowiązku podatkowego. Jest to postulat, do którego warto dążyć pomimo konstatacji, że zjawisko unikania podatków istnieje tak długo jak funkcjonują same podatki<sup>10</sup>. Polskie doświadczenia ostatnich lat wskazują na znaczące efekty uszczelnienia systemu podatkowego, dzięki czemu pozyskane zostały dodatkowe środki budżetowe na działania w interesie publicznym<sup>11</sup>.

<sup>5</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.; dalej: Konstytucja.

<sup>6</sup> T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, Komentarz do art. 84 [w:] *Konstytucja RP*, t. I, *Komentarz. Art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

<sup>7</sup> B. Wróblewski, *Radykalne uproszczenie*, *op. cit.*, s. 93.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 94.

<sup>10</sup> R. Krasnodębski, *Unikanie płacenia podatków*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1, s. 9.

<sup>11</sup> Istnieje wiele publikacji wskazujących na zmiany legislacyjne dokonywane w celu uszczelnienia polskiego prawa podatkowego od 2016 r. oraz ich efekty finansowe dla

Warta pozytywnej oceny jest propozycja radykalnego zmniejszenia liczby funkcjonujących podatków oraz zebrania prawa podatkowego w jednym akcie prawnym. Propozycja taka jest intrygująca i stanowić może inspirację do dalszych intelektualnych poszukiwań. Niewielka liczba funkcjonujących w danym systemie podatkowym przepisów podatkowych i podatków oznacza zwiększenie przejrzystości prawa i niewątpliwie powinna przyczynić się do zwiększenia poczucia przewidywalności w ramach tej gałęzi prawa.

Z drugiej jednak strony oparcie systemu podatkowego jedynie na kilku podatkach (w propozycji prof. Kirchhofa na czterech) zdaje się być nader optymistyczną wizją, która może nie przystawać do specyficznych sytuacji. Przykładowo, zastosowanie, postulowanej przez prof. Kirchhofa, jednolitej stawki podatkowej w ramach podatków dochodowych nie wydaje się właściwe i adekwatne w stosunku do tych podmiotów, które osiągają dochody z eksploatacji złóż naturalnych. Dodatkowe opodatkowanie tego typu podmiotów nawiązuje do koncepcji renty surowcowej. Renta surowcowa jest wynagrodzeniem płaconym na rzecz państwa (właściciela kopaliny) z dochodów uzyskiwanych z korzystania z zasobów naturalnych. Renta surowcowa może być zatem postrzegana jako swoista płatność w zamian za udzieloną przez państwo zgodę na wydobycie nieodnawialnych zasobów. Rezygnacja z pobierania przez państwo od przedsiębiorców eksploatujących nieodnawialne zasoby z tej dodatkowej względem podatku dochodowego daniny wydawałaby się nadmierną preferencją na ich rzecz i nie realizowałaby, w mojej ocenie, interesu publicznego.

Pewną słabością koncepcji prof. Kirchhofa wydaje się również niedostosowanie do obecnych niezwykle umiędzynarodowionych kierunków tworzenia prawa podatkowego. Na kształt zmian w prawie podatkowym w poszczególnych państwach coraz silniej oddziałują bowiem rozwiązania wypracowywane w organizacjach międzynarodowych. W Polsce kierunek rozwoju systemu podatkowego jest częściowo pochodną efektów prac prowadzonych w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz aktywności legislacyjnej organów Unii Europejskiej. Dobrym przykładem wskazującym na liczne zmiany w polskim prawie podatkowym są działania legislacyjne, jakie zostały już podjęte i będą

---

sektora finansów publicznych. Przykładowo wskazać można na: *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020; K. Konopczak, A. Łożykowski, *Efekt fiskalny uszczelniania systemu podatkowego w Polsce: próba oszacowania w zakresie podatku CIT*, „*Ekonomista*” 2021, nr 1, s. 25–55; oraz Polski Instytut Ekonomiczny, *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018*, „*Policy Paper*” 2019, nr 1, <https://pie.net.pl/efekty-uszczelniania-systemu-podatkowego-w-polsce-w-latach-2016-2018/> [dostęp 2 września 2023 r.]. Rozbudowany materiał informacyjny z przedstawieniem wybranych działań legislacyjnych oraz ich efektów finansowych został także opublikowany na stronach internetowych Ministerstwa Finansów: <https://www.podatki.gov.pl/skad-miliardy-do-budzetu/> [dostęp 2 września 2023 r.].

podejmowane w kolejnych latach w celu wdrożenia rozwiązań wypracowanych w ramach projektu OECD dotyczącego przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przerzucania dochodów (tzw. BEPS<sup>12</sup>) oraz związanych z poszukiwaniem odpowiadzi na konsekwencje digitalizacji gospodarki<sup>13</sup>. Choć więc, oceniając koncepcję prof. Kirchhofa, nie można stwierdzić, że stoi w sprzeczności z podstawowymi zasadami dotyczącymi prawa podatkowego i wynikającymi z prawa Unii Europejskiej, to zdaje się ona nie wytrzymywać próby czasu w kontekście podejmowanych aktualnie na szczeblach unijnych działań legislacyjnych w tym obszarze. Zauważone nieprzystosowanie koncepcji prof. Kirchhofa do obecnej aktywności prawodawczej organów UE wynika jednak z prostoty propozycji tego uczonego.

Dodatkowo wskazać należy, że na kodyfikację prawa podatkowego zdecydowano się we Francji, gdzie obowiązuje Powszechny kodeks podatkowy (fr. *Code général des impôts*, CGI<sup>14</sup>). Kodeks ten stanowi główne źródło francuskiego prawa podatkowego. Warto przy tym zauważyć, że mimo skodyfikowania we Francji prawa podatkowego państwo to w 2022 r. zajęło ostatnią, tj. 38., pozycję w corocznym rankingu dotyczącym konkurencyjności i neutralności systemów podatkowych, tj. The International Tax Competitiveness Index<sup>15</sup>. Polski system podatkowy w 2022 r. został oceniony jako 28. spośród państw objętych rankingiem i była to pozycja lepsza o dwa miejsca względem rankingu z roku 2021.

Niezależnie jednak od wskazanych wstępnie ograniczeń w bezpośredniej implementacji rozwiązań wypracowanych przez prof. Kirchhofa, jego koncepcja stanowić może ważny punkt nawigacyjny dla poszukiwania rozwiązań w celu uproszczenia polskiego systemu podatkowego.

<sup>12</sup> Zob. przykładowo opis działań wypracowanych w ramach pierwszego projektu BEPS w: A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6. Przykładowym efektem implementacji tych rozwiązań było podpisanie w Paryżu w dniu 7 czerwca 2017 r. przez przedstawicieli polskiego państwa Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. Geneva, cel i efekty przyjęcia tej konwencji opisane są na stronach internetowych Ministerstwa Finansów: <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-mli/> [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>13</sup> Więcej informacji o aktualnych działaniach OECD w ramach projektu BEPS skupionych na konsekwencjach digitalizacji gospodarki i wpływu tego zjawiska na prawo podatkowe dostępnych jest na stronach internetowych OECD: <https://www.oecd.org/tax/beps/> [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>14</sup> Szersze informacje w tym zakresie, w tym streszczenie (również w języku angielskim) francuskiego systemu podatkowego, dostępne są na stronie internetowej <https://www.impots.gouv.fr/> [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>15</sup> Międzynarodowy Indeks Konkurencyjności Podatkowej. Ranking dostępny jest pod linkiem: <https://taxfoundation.org/research/all/global/2022-international-tax-competitiveness-index/> [dostęp 2 września 2023 r.].

## Zarys polskiego systemu podatkowego, jego objętość i zmienność

Zgodnie z normą wynikającą z art. 217 Konstytucji podatki mogą być nakładane wyłącznie w formie ustawy. Innymi słowy, w polskim porządku ustrojowym istnieje wymóg zastosowania ustawy dla uregulowania podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków. Przepisy ustawy powinny wskazywać odpowiedzi na podstawowe pytania dotyczące danego podatku – tj. na kim spoczywa obowiązek zapłaty podatku, w jakich sytuacjach powstaje obowiązek podatkowy, od jakiej podstawy i według jakiej stawki należy obliczać podatek oraz w jakich terminach konkretny podatek powinien zostać zapłacony. Nie oznacza to jednak braku możliwości regulowania w aktach wykonawczych (rozporządzeniach) technicznych zagadnień dotyczących danego podatku, pod warunkiem ujęcia w przepisach ustawy delegacji do wydania takiego rozporządzenia. W takim wypadku ustawa określa również zakres spraw przekazanych do uregulowania w treści rozporządzenia.

Opisując modelowo polski system prawa podatkowego, zauważyć należy, że niektóre zagadnienia wspólne dla całego systemu podatkowego uregulowane zostały w jednym akcie prawnym, tj. w przepisach Ordynacji podatkowej<sup>16</sup>. Odnajdziemy tam podstawowe definicje i instytucje polskiego prawa podatkowego oraz wspólne dla całego systemu prawa podatkowego rozwiązania. Przykładowo w przepisach Ordynacji podatkowej zdefiniowana została zaległość podatkowa<sup>17</sup> oraz wskazano na zasady naliczania odsetek od niej<sup>18</sup>. Dzięki takiemu podejściu nie jest konieczne odrębne, przez co wielokrotne, regulowanie tej materii w poszczególnych ustawach materialnego prawa podatkowego. Przepisy Ordynacji podatkowej regulują również postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową, czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową<sup>19</sup>. W praktyce stosowania niekiedy, z uwagi na uregulowania w przepisach Ordynacji podatkowej ogólnego prawa podatkowego oraz kwestii dotyczących postępowań podatkowych, akt ten

<sup>16</sup> Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. 2022, poz. 2651, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa.

<sup>17</sup> Zgodnie z art. 51 § 1 Ordynacji podatkowej: „Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności”. Dalsze paragrafy tego artykułu wskazują również na inne sytuacje, w których dochodzi do powstania zaległości podatkowej.

<sup>18</sup> Zagadnienia dotyczące odsetek za zwłokę uregulowano w art. 53–58 Ordynacji podatkowej. Część tych przepisów – z uwagi na podobną funkcję – reguluje opłatę prologacyjną.

<sup>19</sup> Zakres regulacji Ordynacji podatkowej odnajdziemy w art. 1 tej ustawy. Zgodnie z tym przepisem: Ustawa normuje: 1) zobowiązania podatkowe; 2) informacje podatkowe; 3) postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające; 4) tajemnicę skarbową.

nazywany jest kodeksem podatkowym<sup>20</sup>. Zakres objęty regulacjami Ordynacji podatkowej nie odpowiada jednak postulatowi kodyfikacji prawa podatkowego zaproponowanej przez prof. Kirchhofa. Jest on zdecydowanie węższy, gdyż nie obejmuje regulacji z zakresu materialnego prawa podatkowego.

Poszczególne rodzaje podatków uregulowane są w, co do zasady, odrębnych ustawach tzw. materialnego prawa podatkowego. Niekiedy kilka danin publicznych, w tym podatki, objętych jest jedną ustawą. Takim przykładem jest ustawa o podatkach i opłatach lokalnych<sup>21</sup>, w przepisach której uregulowano dwa podatki i pięć opłat.

Szacunków odnośnie do zakresu objętości publikacji dotyczących prawa podatkowego podjęła się przed laty jedna z firm doradczych<sup>22</sup>. Przez ostatnią dekadę firma ta publikowała raporty z oceny stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce. Analiza skupia się na opisie skali aktywności prawodawczej. W raporcie za poprzedni rok wskazano, że w 2022 r. weszło w życie 31 745 stron nowych aktów prawnych (prawa w ogóle, nie tylko prawa podatkowego). Był to wzrost o 52% w porównaniu z rokiem 2021. Na tę liczbę składają się głównie rozporządzenia (28 241 stron), ustawy i umowy międzynarodowe opublikowane w 2022 r. w Dzienniku Ustaw miały odpowiednio 3050 i 454 stron.

Autorzy raportu zauważyli, że tak istotny wzrost liczby stron opublikowanych aktów prawnych wynikał z nietypowej akcji legislacyjnej związanej z ochroną siedlisk przyrodniczych. Wskazali przy tym, że gdyby wyeliminować ten jednorazowy czynnik, to wzrost w liczbie stron aktów prawnych między rokiem 2022 a 2021 wynosiłby 16%. Taka liczba stron prawa wymagałaby, zdaniem autorów, codziennego poświęcania ponad dwóch godzin na lekturę nowych przepisów. Autorzy opisywanego raportu zauważyli również skrócenie okresu *vacatio legis*, który w stosunku do ustaw trwał w 2022 r. przeciętnie 31 dni, a dla rozporządzeń – 7 dni. Firma doradcza publikująca raport przeanalizowała również średni czas uchwalania ustawy, który w 2022 r. wyniósł 75 dni, czyli o 10 dni mniej niż rok wcześniej.

Raport dotyczący liczby stron aktów prawnych odnoszących się do prawa podatkowego opublikowano w 2017 r.<sup>23</sup>. Zgodnie z tymi danymi, według stanu na koniec listopada 2016 r., na polski system prawa podatkowego składało się

<sup>20</sup> Zob. na przykład wstęp do M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016.

<sup>21</sup> Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz.U. 2023, poz. 70, ze zm.

<sup>22</sup> Raport Grant Thornton, *Barometr prawa. Analiza stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce*, <https://barometrprawa.pl/wp-content/uploads/2023/03/Barometr-prawa-2023-RAPORT-Grant-Thornton-23-03-2023.pdf> [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>23</sup> Raport Grant Thornton, *Podatki w Polsce. Czyli 12 liczb, które pokazują, jak polscy przedsiębiorcy zmagają się z przepisami podatkowymi*, <https://grantthornton.pl/wp-con>

w sumie ponad 300 aktów prawnych. Było to 11 ustaw i 292 rozporządzeń. Kiedy dokonywano analizy, ogół tych aktów prawnych zawierał 5789 stron maszynopisu. Z całą pewnością można założyć, że od 2017 r. liczba stron aktów prawnych dotyczących prawa podatkowego uległa zwiększeniu. W listopadzie 2016 r. (tj. w momencie, w którym dokonywano analizy) nie obowiązywało wiele instytucji i rozwiązań polskiego prawa podatkowego, które zostały wprowadzone w ostatnich latach.

Pewne światło na skalę zmienności polskiego prawa podatkowego rzuca raport opublikowany w 2023 r. Wskazano tam, że w trakcie ostatnich pięciu lat nowelizacje najważniejszych ustaw podatkowych zostały ujęte na 821 stronach tekstu. Stanowiło to 62% objętości, jakie miały wcześniej teksty jednolite tych ustaw. Firma Grant Thornton podnosiła, że najobszerniejsze zmiany wprowadzono w ustawach o podatku dochodowym od osób prawnych (objętość nowelizacji stanowiła 82% tekstu jednolitego), ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (75%) oraz ustawie o podatku akcyzowym (73%)<sup>24</sup>.

Liczyby te mogą robić wrażenie. Pamiętać jednak należy, że ostatnie lata były przedmiotem licznych zmian w ustawach podatkowych, których celem było z jednej strony uszczelnienie systemu podatkowego, a z drugiej dostosowanie polskiego prawa do rozwiązań wypracowanych w ramach OECD i wdrażanych we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej. W analizowanych latach wprowadzano również wiele proinwestycyjnych zmian w przepisach podatkowych. Tak więc, w celu pełnej oceny zmian dokonywanych w prawie podatkowym, niezbędne byłoby przeprowadzenie pogłębionych badań. Niemniej przytoczone dane liczbowe świadczą o istotnym potencjale na uproszczenie polskiego prawa podatkowego.

## Potrzeba i próby uproszczenia polskiego systemu podatkowego

O potrzebie dokonania uproszczeń w polskim prawie podatkowym dyskutuje się od lat<sup>25</sup>. Na konieczność tę wskazywano również w praktyce działania Ministerstwa Finansów i licznych zapoczątkowanych przez ten resort projektach legislacyjnych. Przykładowo wskazać można na działania podejmowane przez Ministerstwo Finansów w ramach filozofii 3xP (tj. przejrzystość, prostota, przyjazność). W ramach tego projektu podjęto prace w następujących obszarach uproszczeń podatkowych: (1) zmniejszenia biurokratycznych obowiązków po-

---

tent/uploads/2017/01/Podatki\_w\_Polsce\_GrantThornton\_up.pdf [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>24</sup> Grant Thornton, *Barometr*, *op. cit.*, s. 12.

<sup>25</sup> Zob. m.in. B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego* [w] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa*, Warszawa 1999, s. 333–344.



datkowych, (2) niższych podatków dla biznesu i inwestycji, (3) prostszych, przyjaźniejszych przepisach oraz (4) zwiększenia bezpieczeństwa podatników<sup>26</sup>.

Filozofia 3xP doczekała się licznych rezultatów legislacyjnych i zmian organizacyjnych po stronie Krajowej Administracji Podatkowej, z których owoców korzystamy do dziś. Wydaje się, że jedną z najbardziej spektakularnych zmian i uproszczeń prawa podatkowego jest możliwość przesyłania deklaracji podatkowych w formie elektronicznej oraz przygotowywanie przez Krajową Administrację Skarbową wstępnie wypełnionych deklaracji podatkowych dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (tzw. akcji Twój e-PIT). Warto zaznaczyć, że w rozliczeniach PIT za 2022 r. aż 94% podatników skorzystało z deklaracji składanych elektronicznie. Z 20 mln podatników, którzy skorzystali z tej formy, 11,9 mln podatników skorzystało z usługi Twój e-PIT<sup>27</sup>.

Pewną próbą podjęcia systemowej zmiany i radykalnego uproszczenia prawa podatkowego, czy szerzej daninowego, była idea podatku ujednoliconego. Pomysł ten nie doczekał się wdrożenia, choć zgodnie z założeniami projektowanych w 2016 r. rozwiązań<sup>28</sup> miały zostać wprowadzone zmiany w dziedzinie podatku dochodowego od osób fizycznych. Istota tych zmian polegała na wprowadzeniu tzw. podatku ujednoliconego, w ramach którego dotychczasowy model opodatkowania zastąpiony miał zostać nowym, w którym podatnik płacić miał jedną daninę obejmującą podatek dochodowy od osób fizycznych, składki na ZUS i NFZ. Przesłankami przemawiającymi za tym pomysłem były: potrzeba uproszczenia i uszczelnienia systemu podatkowego oraz redukcji zjawiska optymalizacji podatkowej, a także zmniejszenie obciążeń podatkowych najmniej zarabiających<sup>29</sup>.

<sup>26</sup> Opis poszczególnych działań legislacyjnych oraz rozbudowana prezentacja Ministerstwa Finansów pokazująca konkretne rozwiązania w ramach filozofii 3xP dostępne są pod adresem internetowym: [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/M1vU/content/3xp-w-praktyce-%E2%80%93-kolejne-uproszczenia-podatkowe](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/3xp-w-praktyce-%E2%80%93-kolejne-uproszczenia-podatkowe) [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>27</sup> Zob. informacje z podsumowania akcji rozliczania PIT, [https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/JSS9/content/rozliczenie-pit-za-2022-rok-%E2%80%93-20-mln-elektronicznych-pitow-i-rekordowe-zwroty-podatku](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSS9/content/rozliczenie-pit-za-2022-rok-%E2%80%93-20-mln-elektronicznych-pitow-i-rekordowe-zwroty-podatku) [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>28</sup> Koncepcja jednolitej daniny wypracowana została w 2016 r. i zawarto ją w prezentacji pod adresem: <https://oees.pl/download/1495479/> [dostęp 2 września 2023 r.]. Koncepcję przygotował międzyinstytucjonalny zespół ekspertów z administracji centralnej. Zespołowi przewodniczył prof. Paweł Wojciechowski, Główny Ekonomista Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, a wiceprzewodniczącym był dr Sławomir Dudek, wówczas dyrektor Departamentu Polityki Makroekonomicznej w Ministerstwie Finansów.

<sup>29</sup> M. Gasz, *Idea podatku ujednoliconego – nowy paradygmat w sferze opodatkowania dochodów osób fizycznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017, nr 310, s. 116-127.

Warto jednak zauważyć, że mimo braku legislacyjnych przeciwwskazań do wprowadzenia w jednej ustawie podatkowej ogółu prawa podatkowego, nie podejmowano w Polsce prób tak radykalnej zmiany i kodyfikacji prawa podatkowego, jaką przedstawiono w koncepcji prof. Kirchhofa. Dyskusje i prace dotyczące uproszczenia polskiego prawa podatkowego zakładały raczej operowanie na znany obecnie podziałe pomiędzy ogólne prawo podatkowe (zawarte w przepisach Ordynacji podatkowej) i ustawy materialnego prawa podatkowego.

Potwierdzeniem tej obserwacji, tzn. że przy reformowaniu i upraszczaniu polskiego prawa podatkowego zachowany zostanie dotychczasowy podział na ogólne prawo podatkowe (regulujące wspólne dla systemu podatkowego instytucje oraz postępowanie podatkowe) oraz odrębne regulowanie poszczególnych podatków w ustawach szczególnych, były prace prowadzone przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Komisja ta działała na podstawie rozporządzenia wydanego w 2014 r.<sup>30</sup>. Zadaniem postawionym przed komisją było opracowanie projektu ustawy zawierającego kompleksowe uregulowanie ogólnego prawa podatkowego. Zgodnie z medialnymi doniesieniami z czasu tworzenia tej komisji kodyfikacyjnej, po ukończeniu prac nad przepisami regulującymi ogólne prawo podatkowe należałoby opracować regulacje dotyczące poszczególnych ustaw materialnego prawa podatkowego<sup>31</sup>. Jako pewną ciekawostkę wskazać można, że efektem prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego był projekt, który był o około 10% obszerniejszy w stosunku do obowiązującej wówczas Ordynacji podatkowej<sup>32</sup>.

Choć według modelu prof. Kirchhofa system podatkowy miałby się opierać wyłącznie na czterech podatkach (dochodowym, od spadków i darowizn, VAT i akcyzie), to nie widać w dotychczasowych polskich poszukiwaniach uproszczeń podatkowych intencji do wdrożenia zmian w takim kształcie. Co więcej, na tle koncepcji prof. Kirchhofa powstaje pytanie, czy polski system podatkowy, z uwzględnieniem jego dotychczasowego kształtu, mógłby zostać zreformowany tak, aby opierał się jedynie na wskazanych czterech podatkach.

Niewątpliwie przyjęcie w Polsce rozwiązania zaproponowanego przez prof. Kirchhofa oznaczałoby rezygnację z licznych, pobieranych obecnie podatków. W koncepcji prof. Kirchhofa – kierującego się podejściem, zgodnie z którym

<sup>30</sup> Rozporządzenie z 21 października 2014 r. Rady Ministrów w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz.U. poz. 1471, ze zm.

<sup>31</sup> Zob. przykładowo artykuł dostępny na stronie: <https://www.wnp.pl/partnerzy/mf-uzgadnia-projekt-powolania-komisji-kodyfikacyjnej-prawa-podatkowego,234040.html> [dostęp 2 września 2023 r.].

<sup>32</sup> K. Bagiński, *Będzie nowa ordynacja podatkowa. Miało być prościej, tymczasem samo uzasadnienie do niej liczy 500 stron*, <https://innpoland.pl/135089,bedzie-nowa-ordynacja-podatkowa-mialo-byc-prosciej-tymczasem-samo-uzasadnienie-do-niej-liczy-500-stron> [dostęp 2 września 2023 r.].

podatek jest konsekwencją sukcesu gospodarczego, a nie ogólnym obowiązkiem podmiotu względem państwa – oznaczałoby to przykładowo rezygnację z podatków dotyczących posiadania nieruchomości. W Polsce kwestie opodatkowania faktu własności lub praw do nieruchomości objęte są podatkiem od nieruchomości (w który następuje opodatkowanie gruntów, budynków i budowli) oraz podatkiem rolnym i podatkiem leśnym.

Warto jednak zaznaczyć, że podatek rolny oraz podatek leśny stanowią w istocie formę preferencyjnego opodatkowania dochodów czerpanych z działalności rolniczej oraz z działalności leśnej. W efekcie podatnicy tych podatków nie mają obowiązku rozliczać podatku dochodowego od dochodów osiągniętych w wyniku działalności rolniczej oraz działalności leśnej<sup>33</sup>.

Widać więc wyraźnie, że przyjęcie do wdrożenia w niezmiennym kształcie propozycji prof. Kirchhofa i próba jej zastosowania w Polsce oznaczałyby nie tylko radykalizm w upraszczaniu liczby funkcjonujących podatków, ale również radykalne odejście od istniejącego *status quo*. W mojej ocenie bez odważnej i szeroko zakrojonej dyskusji dotyczącej takiej propozycji oraz wskazania zasad, które przemawiałyby za tak daleko idącą zmianą prawa podatkowego i rozkładu ciężarów podatkowych dla poszczególnych grup podatników, nie jest możliwe. Wydaje się, że nawet sam fakt przeprowadzenia procesu konsultacyjnego nie zapewniłby sukcesu takim reformatorom. W tej sytuacji trwanie dotychczasowego *status quo* w odniesieniu do podmiotów uzyskujących przychody z działalności rolniczej i działalności leśnej, wydaje się najbardziej prawdopodobnym scenariuszem.

Nawet gdyby podjęto się próby zmian w tym zakresie, uwzględnić należy, że regulacje podatkowe stanowią istotną część prawa finansów publicznych, ale nadal jedynie część. Rezygnacja z opodatkowania posiadania nieruchomości prowadzić musiałaby do istotnej redefinicji źródeł dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego. Podatki od nieruchomości, leśny i rolny stanowią obecne jedno z podstawowych źródeł dochodów własnych samorządu gminnego. Zmiany w kwestiach podatkowych pociągałyby za sobą konieczność modyfikacji w tym obszarze.

Poruszone zagadnienie wskazuje, jak złożone są regulacje prawa finansów publicznych oraz że występują tu liczne dodatkowe implikacje i wzajemne oddziaływania, o których należy pamiętać przy dokonywaniu zmian w podatkach.

<sup>33</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: „Przepisów tej ustawy nie stosuje się do: przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek; przychodów z gospodarki leśnej w rozumieniu ustawy o lasach, z wyjątkiem dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek”. Wyłączenie z zakresu opodatkowania przychodów z działalności rolniczej i leśnej odnajdziemy również w art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wydaje się również, że pewne ograniczenia dla możliwości wdrożenia w Polsce rozwiązań prof. Kirchhofa wynikają z uregulowań prawa Unii Europejskiej. Radykalizm koncepcji prof. Kirchhofa, polegający na ograniczeniu liczby podatków do czterech, wydaje się nie przystawać do obecnej aktywności prawodawczej Unii Europejskiej. Jesteśmy świadkami włączania przez prawo Unii Europejskiej regulacji podatkowych i quasi-podatkowych do osiągania innych celów niż cele fiskalne. Doskonałym przykładem w tym zakresie będzie, w mojej ocenie, dyskusja dotycząca regulacji nakierowanych na kwestie ekologiczne. Wydaje się, że w obszarze tym będą stosowane rozwiązania z pogranicza prawa podatkowego, co uniemożliwiłoby ograniczenie się przez prawodawcę do jedynie czterech podatków. Zagadnienie to podlega jednak ciągłemu rozwojowi i wykracza poza ramy tego opracowania.

Mając na uwadze postulat prof. Kirchhofa dotyczący zwiększenia pewności i zrozumienia prawa podatkowego, warto również odnotować, że w ostatnich latach rozbudowany został katalog rozwiązań prawnych nakierowanych na wyjaśnianie rozwiązań podatkowych. Oprócz funkcjonujących od lat instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego, obejmujących interpretacje indywidualne oraz interpretacje ogólne, wprowadzono możliwość wydawania objaśnień podatkowych. Po wprowadzeniu tej możliwości Minister Finansów wielokrotnie skorzystał w tego instrumentu, wydając objaśnienia podatkowe w stosunku do nowych uregulowań prawnych, ilustrując poszczególne rozwiązania prawne konkretnymi przykładami ich zastosowania<sup>34</sup>.

## **Podsumowanie – kierunki upraszczania polskiego prawa podatkowego**

W mojej ocenie nadal istnieje potrzeba upraszczania polskiego prawa podatkowego. W ramach tego działu prawa zauważyć można wiele obszarów, w których jest to możliwe. Przykładowo zredukowaniu lub wyeliminowaniu powinny podlegać nakładające się obowiązki sprawozdawcze. Takie działania upraszczania będą prowadzić do obniżania kosztów dokonywania rozliczeń przez podmioty zobowiązane (ang. *taxcompliance*).

Dokonując uproszczeń prawa podatkowego, nie powinniśmy jednak zaprzepaścić korzyści wynikających z kilkuletnich procesów uszczelniania systemu podatkowego. Redukcja przepisów i w konsekwencji obowiązków podatkowych

<sup>34</sup> Wydane przez Ministra Finansów objaśnienia podatkowe dostępne są na archiwalnej stronie Ministerstwa Finansów: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe> [dostęp 2 września 2023 r.] oraz na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe> [dostęp 2 września 2023 r.].

powinna być dokonywana tak długo, jak nie będzie to prowadzić do tworzenia możliwości unikania opodatkowania. Obserwacja okresu sprzed podjęcia działań uszczelniających wskazuje bowiem jednoznacznie, że istniejące luki w systemie podatkowym są skrzętnie wykorzystywane do zredukowania lub całkowitego wyeliminowania ciężaru podatkowego.

Właściwym kierunkiem jest posługiwanie się rozwiązaniami informatycznymi w celu automatyzacji procesów przekazywania informacji o zdarzeniach powodujących powstanie obowiązku podatkowego. W tym zakresie warto również dążyć do zautomatyzowania procesu poboru podatku oraz przygotowywania na możliwie szeroką skalę wstępnie wypełnionych deklaracji w różnych podatkach na podstawie informacji będących w posiadaniu administracji publicznej. Stosowanie narzędzi informatycznych nie powinno ograniczać się jedynie do relacji organ podatkowy – podatnik. Procesy automatycznego przesyłania informacji powinny również następować wewnątrz administracji państwowej i samorządowej, w celu redukcji obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych po stronie podatników w stosunku do informacji zawartych w bazach danych innych podmiotów publicznych.

Uważam, że dalsze upraszczanie prawa podatkowego powinno być mądrą kontynuacją działań już podejmowanych w obszarze legislacyjnym oraz organizacyjnym w obrębie Krajowej Administracji Skarbowej, z istotnym wykorzystaniem narzędzi informatycznych. Narzędzia informatyczne umożliwiają bowiem automatyzację procesów. Dzięki wykorzystaniu rozwiązań informatycznych możliwe jest przekazywanie w czasie rzeczywistym informacji o zdarzeniach podatkowych, bez absorbowania zasobów podatników. Choć tego typu procesy są już dziś stosowane zwłaszcza w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, to nie należy *a priori* ograniczać możliwość zastosowania tego typu rozwiązań w obszarach, z których korzystają podatnicy – osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej i inne kategorie podatników (np. organizacje pozarządowe). Podejście takie zgodne jest z dyskusjami toczonymi na międzynarodowych forach w ramach wizji *taxjusthappen*. Zgodnie z tym podejściem następować ma komunikacja między systemami informatycznymi wykorzystywanymi przez podatników dla potrzeb prowadzenia działalności gospodarczej a systemami IT organów podatkowych. Przykładem takiego podejścia jest wdrażany w Polsce krajowy system elektronicznych faktur (tzw. KSeF)<sup>35</sup>.

Pozyskiwanie przez organy podatkowe (czy szerzej organy państwa) informacji w postaci teleinformatycznej w usystematyzowanych strukturach może być również wykorzystywane do dostarczania informacji zwrotnej dla zainteresowanych. Już dziś dzieje się tak choćby w odniesieniu do pozyskiwanych od płatników podatku dochodowego od osób fizycznych informacji o kwocie

<sup>35</sup> Więcej informacji dotyczących KSeF dostępnych jest na: <https://www.podatki.gov.pl/ksef/>.

miesięcznych wypłat i pobranych zaliczek na PIT, dzięki czemu Krajowa Administracja Skarbowa dysponuje informacjami umożliwiającymi jej przygotowywanie wstępnie wypełnionych deklaracji podatkowych. Warto poszerzyć zakres wykorzystywanych danych będących w posiadaniu administracji państwowej w celu możliwie szerokiego uwolnienia podatników od obowiązków informacyjnych. Uważam, że pożądanym kierunkiem zmian jest umożliwienie administracji skarbowej przygotowanie wstępnie wypełnionych deklaracji w niemal wszystkich rodzajach podatków na podstawie informacji, jakie napływać będą do administracji w sposób automatyczny.

## Bibliografia

### Akty prawne

#### ■ Prawo krajowe

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.
- Ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, t.j. Dz.U. 2023, poz. 70, ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. 2022, poz. 2647.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2022, poz. 2587.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm.
- Ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz.U. 2023, poz. 1542.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz.U. poz. 1471, ze zm.

#### ■ Prawo francuskie

- Powszechny kodeks podatkowy, *Code général des impôts*, [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006069577/2023-01-01](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/2023-01-01).

### Literatura

- Bagiński K., *Będzie nowa ordynacja podatkowa. Miało być prościej, tymczasem samo uzasadnienie do niej liczy 500 stron*, <https://innpoland.pl/135089,bedzie-nowa-ordynacja-podatkowa-mialo-byc-prosciej-tymczasem-samo-uzasadnienie-do-niej-liczy-500-stron>.
- Brzeziński B., *O idei uproszczenia prawa podatkowego* [w] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa*, Warszawa 1999.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Komentarz do art. 84 [w:] Konstytucja RP, t. I, Komentarz. Art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.

- Gasz M., *Idea podatku ujednoliczonego – nowy paradygmat w sferze opodatkowania dochodów osób fizycznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2017, nr 310.
- Kirchhof P., *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, Heidelberg-München-Landsberg-Frechen-Hamburg 2011.
- Konopczak K., Łożykowski A., *Efekt fiskalny uszczelniania systemu podatkowego w Polsce: próba oszacowania w zakresie podatku CIT*, „Ekonomista” 2021, nr 1, [https://doi: 10.52335/dvqigjykyfff1](https://doi.org/10.52335/dvqigjykyfff1).
- Krasnodębski R., *Unikanie płacenia podatków*, „Przegląd Podatkowy” 1994, nr 1.
- Kwietko-Bębnowski M., *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2016.
- Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*, red. D. Gajewski, Warszawa 2020.
- Wieśniak-Wiśniewska A., Czerwiński M., *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 6.
- Wróblewski B., *Radykalne uproszczenie prawa podatkowego w ujęciu Paula Kirchhofa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 1.

## Inne

- Ekspertyza dot. koncepcji jednolitej daniny wypracowanej w 2016 r., <https://oees.pl/download/1495479/>.
- Informacje z podsumowania akcji rozliczania PIT, [https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/JSs9/content/rozliczenie-pit-za-2022-rok-%E2%80%93-20-mln-elektronicznych-pitow-i-rekordowe-zwroty-podatku](https://www.kis.gov.pl/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/JSs9/content/rozliczenie-pit-za-2022-rok-%E2%80%93-20-mln-elektronicznych-pitow-i-rekordowe-zwroty-podatku).
- International TaxCompetitiveness Index, 2022, <https://taxfoundation.org/research/all/global/2022-international-tax-competitiveness-index/>.
- Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzona w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/konwencja-mli/>.
- Krajowy system elektronicznych faktur, <https://www.podatki.gov.pl/ksef/>.
- MF uzgadnia projekt powołania Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego*, <https://www.wnp.pl/partnerzy/mf-uzgadnia-projekt-powolania-komisji-kodyfikacyjnej-prawa-podatkowego,234040.html>.
- Objaśnienia podatkowe wydane przez Ministra Finansów, <https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>; <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>.
- Opis poszczególnych działań legislacyjnych oraz rozbudowana prezentacja Ministerstwa Finansów pokazująca konkretne rozwiązania w ramach filozofii 3xP, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset\\_publisher/M1vU/content/3xp-w-praktyce-%E2%80%93-kolejne-uproszczenia-podatkowe](https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/-/asset_publisher/M1vU/content/3xp-w-praktyce-%E2%80%93-kolejne-uproszczenia-podatkowe).
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018*, „Policy Paper” 2019, nr 1, <https://pie.net.pl/efekty-uszczelniania-systemu-podatkowego-w-polsce-w-latach-2016-2018/>.

Raport Grant Thornton, *Barometr prawa. Analiza stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce*, <https://barometrprawa.pl/wp-content/uploads/2023/03/Barometr-prawa-2023-RAPORT-Grant-Thornton-23-03-2023.pdf>.

Raport Grant Thornton, *Podatki w Polsce. Czyli 12 liczb, które pokazują, jak polscy przedsiębiorcy zmagają się z przepisami podatkowymi*, [https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/01/Podatki\\_w\\_Polsce\\_GrantThornton\\_up.pdf](https://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/01/Podatki_w_Polsce_GrantThornton_up.pdf).

Strona internetowa Ministerstwa Finansów, <https://www.podatki.gov.pl/skad-miliardy-do-budzetu/>.

Strona internetowa OECD, <https://www.oecd.org/>.