

Krzysztof Cień

## Ocena projektu Kodeksu podatkowego prof. Paula Kirchhofa<sup>1</sup>

Review of the bill for the Tax Code by Prof. Paul Kirchhof

The opinion criticizes choosing a code as the form of regulating substantive tax law. In the author's opinion, the bill for the Tax Code presented by Professor Paul Kirchhof does not meet many of the formal conditions for a legal act, such as the appropriate grouping of legal issues, completeness of the legal act, terminological unity, precision of language, clarity, and comprehensibility of legal provisions. After an analysis of the proposed code solutions, it was found that flawed legal solutions predominate among them.

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

W opinii poddano krytyce formę kodeksową jako sposób regulacji materialnego prawa podatkowego. W ocenie Autora projekt Kodeksu podatkowego przedstawiony przez prof. Paula Kirchhofa nie spełnia wielu warunków formalnych aktu prawnego, jak: odpowiednie zgrupowanie zagadnień prawnych, zupełność aktu prawnego, jednolitość terminologiczna, precyzyjność języka, jasność i komunikatywność przepisów prawnych. Po analizie proponowanych rozwiązań kodeksowych stwierdzono, że przeważają wśród nich wadliwe rozwiązania prawne.

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

Doktor nauk prawnych ■  
Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa  
i Administracji, LUBLIN, POLSKA ■  
krzysztof.cien@umcs.pl ■ <https://orcid.org/0000-0003-2576-0471>

## Przedmiot ekspertyzy

Przedmiotem ekspertyzy jest udzielenie odpowiedzi na pytania dotyczące określenia zakresu regulacji prawa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej, a także ustalenie, czy istnieje potrzeba oraz możliwość uproszczenia przepisów polskiego prawa podatkowego lub ich kodyfikacji. W ekspertyzie udzielono również odpowiedzi na pytania dotyczące Kodeksu podatkowego, w tym możliwości kodyfikacji polskiego prawa podatkowego według propozycji P. Kirchhofa<sup>2</sup> bądź innej nią inspirowanej.

<sup>1</sup> *Ekspertyza prawna dotycząca projektu Kodeksu podatkowego prof. Paula Kirchhoffa w zakresie wskazanym w zamówieniu sporządzona 3 lipca 2023 r. na zlecenie Przewodniczącego Komisji do Spraw Deregulacji; BAS-1129/23A.*

<sup>2</sup> P. Kirchhof, *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, Heidelberg-München-Landsberg-Frechen-Hamburg 2011; dalej: Kodeks podatkowy.

## Odpowiedzi szczegółowe

### **Jaki jest zakres regulacji podatkowej w Polsce? Czy da się oszacować liczbę przepisów podatkowych (stron tekstu)?**

Określenie zakresu regulacji podatkowej w Rzeczypospolitej Polskiej wymaga uwzględnienia przepisów prawnych Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.; dalej: Konstytucja RP), które określają katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego, oraz hierarchię składających się na niego aktów prawnych. Na tej podstawie możliwe jest przedstawienie systematyki źródeł prawa podatkowego w ujęciu formalnym, a więc aktów prawnych regulujących zagadnienia dotyczące stosunków prawnopodatkowych. Pozwoli to następnie na wskazanie zakresu regulacji podatkowej w Polsce.

Źródła prawa podatkowego należy rozpatrywać w trzech płaszczyznach: prawa krajowego, prawa Unii Europejskiej oraz prawa międzynarodowego. W płaszczyźnie prawa krajowego źródłami prawa podatkowego są Konstytucja RP i ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) oraz ustawy podatkowe, a także rozporządzenia wydawane na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie z zakresu prawa podatkowego i w celu jej wykonania. Do źródeł prawa podatkowego w płaszczyźnie prawa krajowego należy również zaliczyć akty prawa miejscowego w postaci uchwał rad gmin. Zgodnie z przepisami Konstytucji RP oraz ustaw podatkowych określenie wysokości stawek podatkowych, wprowadzanie zwolnień przedmiotowych, zarządzenie poboru podatku w formie inkasa, określenie inkasentów i sposobu ich wynagrodzenia należy do kompetencji organu stanowiącego gminy. Takie władztwo podatkowe przysługuje, w obowiązującym porządku prawnym, gminom w zakresie podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, podatku rolnego oraz podatku leśnego.

Ze względu na to, że Rzeczpospolita Polska jest członkiem Unii Europejskiej, na zakres regulacji prawa podatkowego w Polsce mają również wpływ akty prawne Unii Europejskiej, które normują zagadnienia związane ze stosunkami prawnopodatkowymi. W płaszczyźnie prawa Unii Europejskiej zagadnienie źródeł prawa podatkowego należy rozpatrywać, mając na uwadze podział prawa unijnego na prawo pierwotne i prawo wtórne. Mimo że w aktach prawa pierwotnego Unii Europejskiej można odnaleźć przepisy prawne mające znaczenie dla prawa podatkowego, na przykład art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 7 czerwca 2016 r., Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47; dalej: TFUE), to dużo większe znaczenie mają akty prawa wtórnego, przede wszystkim dyrektywy i rozporządzenia. Dla uregulowania w prawie krajowym zagadnień związanych ze zobowiązaniami stosunkami prawnopodatkowymi istotne znaczenie mają dyrektywy dotyczące podatków pośrednich, takich jak podatek od wartości dodanej oraz podatek akcyzowy. Ponadto na państwach

członkowskich Unii Europejskiej spoczywa również obowiązek wdrożenia dyrektyw dotyczących niektórych zagadnień z obszaru podatków bezpośrednich, na przykład podatku dochodowego do osób prawnych. W płaszczyźnie prawa Unii Europejskiej normy składające się na prawo podatkowe wynikają także z rozporządzeń. Rozporządzenia są kluczowe dla stosowania przepisów regulujących podatek od towarów i usług oraz akcyzę. Natomiast należące również do prawa wtórnego Unii Europejskiej decyzje, zalecenia i opinie nie mają większego znaczenia z punktu widzenia prawa podatkowego.

W płaszczyźnie prawa międzynarodowego źródła prawa podatkowego stanowią przede wszystkim ratyfikowane przez Polskę umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Rzeczpospolita zawarła z innymi państwami 91 umów dwustronnych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Źródłami prawa podatkowego są także inne umowy międzynarodowe dotyczące problematyki podatkowej ratyfikowane przez Polskę. Należą do nich na przykład umowy dotyczące międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych lub umowy mające na celu zwolnienie od opodatkowania.

Biorąc pod uwagę przedstawioną systematykę źródeł prawa podatkowego, należy stwierdzić, że zakres regulacji podatkowej w Polsce jest w praktyce dość szeroki. Ze względu na rozbudowany system źródeł prawa podatkowego oraz sposób systematyzacji przepisów prawnych trudno jest w sposób dokładny oszacować liczbę przepisów prawa podatkowego, z których można wywieść normy prawne adekwatne do poszczególnych stanów faktycznych. Zgodnie z normą wynikającą z § 54 i § 55 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. 2016, poz. 283; dalej: z.t.p.), konstruując akt prawny, każdą samodzielną myśl należy ująć w odrębny artykuł, który stanowi podstawową jednostkę redakcyjną ustawy. Jeżeli samodzielną myśl wyraża zespół zdań, wówczas, zgodnie z § 55 ust. 3 z.t.p., dokonuje się podziału artykułu na ustępy. Oznacza to, że jeden artykuł może składać się nawet z kilkudziesięciu przepisów prawnych. W świetle powyższych unormowań przepis prawny stanowi zdanie w sensie gramatycznym zawarte w tekście aktu prawnego, które jest wyróżnione graficznie i zaopatrzone w nazwę indywidualną w postaci artykułu, ustępu albo paragrafu, z zastosowaniem przyjętych w technice prawodawczej adekwatnych skrótów. Z powodu rozbudowanego systemu źródeł prawa podatkowego, na który składa się wiele różnorodnych aktów prawnych, trudno jest również oszacować liczbę stron aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego. Ograniczając się jedynie do przybliżonego określenia liczby stron tekstu najważniejszych ustaw składających się na prawo podatkowe, tj. Ordynacji podatkowej, ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2500, ze zm.), ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. 2023, poz. 615, ze zm.) oraz ustaw podatkowych (w przypadku ustaw regulujących również inne zagadnienia niż prawnopodatkowe, ograniczono się

wyłącznie do tych stron tekstu ustawy, na których są zawarte przepisy regulujące konstrukcje podatku), można wskazać, że wynosi ona 1996 stron w formacie A4<sup>3</sup>.

### **Czy istotne uproszczenie prawa podatkowego jest w Polsce potrzebne?**

Udzielając odpowiedzi na powyższe pytanie, należy w pierwszej kolejności określić, co może oznaczać „istotne uproszczenie prawa podatkowego”. Słowo uproszczenie pochodzi od wyrazu „uprościć”, które w języku powszechnym oznacza tyle, co „uczynić coś mniej skomplikowanym”<sup>4</sup>. Istotne uproszczenie prawa podatkowego będzie więc dosłownie oznaczało znaczne uczynienie prawa podatkowego mniej skomplikowanym. Postępowanie zmierzające do uproszczenia prawa podatkowego będzie zatem procesem stanowienia przepisów prawa podatkowego w taki sposób, aby były one możliwie najmniej skomplikowane z punktu widzenia adresatów norm z nich wywodzonych. Dla ustawodawcy, który zmierza do uproszczenia prawa podatkowego, pewnym niewiążącym wzorem wyznaczającym kierunek ukształtowania instytucji prawa podatkowego mogą być zasady podatkowe. Są to formułowane w literaturze przedmiotu postulaty, które określają warunki poprawnie zbudowanego pod względem prostoty systemu podatkowego oraz prawidłowo skonstruowanych podatków.

Pierwszy katalog współcześnie akceptowanych zasad podatkowych został sformułowany przez A. Smitha. Następnie był on rozwijany w literaturze przedmiotu, w tym przez A. Wagnera<sup>5</sup>. Sformułował on cztery grupy zasad podatkowych, rozumianych jako postulaty skierowane pod adresem prawodawcy. Pierwszą grupę stanowią zasady polityki finansowej, do których należą postulat wydajności i elastyczności podatku. Drugą grupą są zasady gospodarcze, które postulują ochronę dochodu i majątku jako źródła podatku. Trzecia grupa zasad podatkowych została nazwana zasadami sprawiedliwości. Należą do niej zasady powszechności i równości opodatkowania oraz zasada uwzględniania zdolności płatniczej podatnika. Czwartą grupę zasad podatkowych tworzą natomiast zasady zarządzania podatkami, do których zalicza się: zasadę określoności podatku, zasadę wygodności poboru podatku oraz zasadę najniższego kosztu poboru podatków<sup>6</sup>.

Należy zauważyć, że na proces stanowienia przepisów prawa podatkowego, uwzględniających treść wymienionych wyżej zasad, będą składały się dwa elementy. Z jednej strony takie ukształtowanie treści elementów konstrukcyjnych poszczególnych podatków, które będzie tworzyło warunki do realizacji zasad podatkowych. Z drugiej strony – ściśle przestrzeganie zasad techniki prawodawczej

<sup>3</sup> Liczba ta została określona na podstawie tekstów ujednoliconych wskazanych ustaw, opublikowanych na: <https://isap.sejm.gov.pl> [dostęp 30 czerwca 2023 r.].

<sup>4</sup> <https://sjp.pwn.pl/slovniki/uproszczenie.html> [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

<sup>5</sup> Szerzej o tym zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 84–88.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

w toku stanowienia przepisów prawa podatkowego. Uchwalone w ten sposób przepisy prawa podatkowego mogą zarówno zwiększać konkurencyjność i neutralność systemu podatkowego na tle krajów Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), jak również stanowić czytelny i jasny wzorzec postępowania dla adresatów rekonstruowanych z nich norm prawnych. Wówczas będą one stanowiły efekt istotnego uproszczenia prawa podatkowego.

Dokonując oceny przedstawionych zasad podatkowych, które, jak powiedziano, są postulatami wzorcowego ukształtowania systemu podatkowego oraz prawidłowo skonstruowanych podatków, należy stwierdzić, że w polskim porządku prawnym wszystkie te zasady nie są w pełni realizowane. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w powszechnie dostępnych wynikach badań oraz statystykach. W odniesieniu do 2022 r. w Międzynarodowym Indeksie Konkurencyjności Podatkowej, będącym corocznym rankingiem organizacji Tax Foundation, w którym ocenia się konkurencyjność i neutralność systemów podatkowych krajów OECD, Polska zajęła 28. miejsce na 38 systemów podatkowych<sup>7</sup>. Łatwo więc stwierdzić na podstawie tego rankingu, że polski system podatkowy nie stwarza w pełni przejrzystych i w pełni zrozumiałych warunków dla inwestorów krajowym oraz zagranicznych. Polska nie jest pod tym względem atrakcyjnym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej. System podatkowy nie jest całkowicie neutralny dla gospodarki i z tego powodu może wpływać na podejmowanie decyzji o charakterze gospodarczym. Neutralność należy rozumieć jako nie pogorszenie sytuacji majątkowej i dochodowej podatnika w miarę prowadzenia działalności gospodarczej.

O tym, że przepisy prawa podatkowego nie są w pełni czytelnym i jasnym wzorcem postępowania dla adresatów norm prawnych z nich wywodzonych wiele mówią statystyki publikowane w sprawozdaniach organów stosujących prawo. Można tu przywołać dane wynikające z *Informacji o działalności sądów administracyjnych w 2022 roku*<sup>8</sup>. Ograniczając się do wskazania jednej informacji dotyczącej działalności Naczelnego Sądu Administracyjnego w 2022 r., trzeba wskazać, że spośród skarg kasacyjnych, jakie wpłynęły do Naczelnego Sądu Administracyjnego, najwięcej dotyczyło podatków i innych świadczeń pieniężnych, do których mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, oraz egzekucji tych świadczeń pieniężnych, tj. 5217 skarg<sup>9</sup> (s. 13). Natomiast w *Informacji o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2022 roku*<sup>10</sup> stwierdzono, że w 2022 r. do Krajowej Informacji Skarbowej wpłynęło 30 376 wniosków o wydanie inter-

<sup>7</sup> <https://taxfoundation.org/2022-international-tax-competitiveness-index/> [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

<sup>8</sup> <https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne-1.php> [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 13.

<sup>10</sup> <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2022+roku>, s. 13 [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

pretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, z czego 45% dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych. Reasumując, przedstawione wyniki badań oraz statystyki dotyczące spraw sądowych i interpretacyjnych przemawiają za stanowiskiem, że istotne uproszczenie przepisów prawa podatkowego w Polsce jest potrzebne.

### **Czy istotne uproszczenie prawa podatkowego jest w Polsce możliwe?**

Istotne uproszczenie prawa podatkowego jest w Polsce możliwe. Uproszczenie prawa podatkowego wymaga podjęcia odpowiednich czynności w procesie stanowienia prawa, z uwzględnieniem norm wynikających z Konstytucji RP. Działania te powinny mieć na celu uczynienie przepisów prawa podatkowego mniej skomplikowanymi. Uproszczenie przepisów prawa podatkowego powinno wiązać się ze stanowieniem zarówno przepisów materialnego, jak i formalnego prawa podatkowego przy uwzględnieniu kilku czynników.

Po pierwsze, istotna zmiana przepisów prawa podatkowego wymaga pełnego poszanowania zasad techniki prawodawczej. W literaturze wskazuje się bowiem na liczne uchybienia tym zasadom, zwłaszcza w obszarze przepisów prawa podatkowego<sup>11</sup>. Po drugie, uproszczenie przepisów prawa podatkowego powinno być poprzedzone dogłębną analizą problemów w zakresie stosowania norm prawa podatkowego. Źródło informacji na temat tych problemów może stanowić przede wszystkim orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz sądów administracyjnych. Uproszczenie przepisów prawa podatkowego powinno zmierzać do usunięcia dotychczas występujących problemów w zakresie jego stosowania. Po trzecie, przy podejmowaniu działań mających na celu uczynienie przepisów prawa podatkowego mniej skomplikowanymi ustawodawca powinien wziąć pod uwagę zmieniające się otoczenie gospodarcze i społeczne, a także dynamicznie postępujący proces cyfryzacji. Po czwarte, źródło inspiracji przy stanowieniu przepisów prawa podatkowego mogą stanowić regulacje obowiązujące w innych państwach, które normują dobrze funkcjonujące w praktyce instytucje prawa podatkowego. Po piąte wreszcie, proces stanowienia przepisów prawa podatkowego powinien uwzględniać formułowane w literaturze przedmiotu zasady podatkowe.

### **Czy były/są w Polsce podejmowane próby dotyczące systemowego uproszczenia prawa podatkowego?**

Udzielając odpowiedzi na powyższe pytanie, warto w pierwszej kolejności wskazać, co należy rozumieć pod pojęciem systemowego uproszczenia prawa podatkowego. Oznacza ono takie uproszczenie przepisów prawnych, które ma znaczenie dla całego systemu prawa podatkowego. Systemowego uproszczenia prawa podatkowego nie powinno się zatem postrzegać wyłącznie jako uczynienia mniej

<sup>11</sup> Zob. A. Hanusz, *Ochrona interesu publicznego w procesie stanowienia prawa finansowego*, „Przegląd Sejmowy” 2020, nr 2, s. 65–96.



skomplikowanymi przepisów jednej ustawy podatkowej lub jedynie kilku ustaw podatkowych. Systemowe uproszczenie prawa podatkowego można natomiast rozumieć dwojako.

Po pierwsze, systemowym uproszczeniem prawa podatkowego może być uchwalenie ustawy zbierającej i porządkującej dotychczas obowiązujące przepisy prawne, kluczowe dla unormowania stosunków prawnopodatkowych, które z różnych powodów zostały rozproszone w różnych aktach prawnych. Ustawa taka powinna uwzględniać między innymi zasady podatkowe, o czym była już wcześniej mowa. Ograniczając się do perspektywy ostatnich trzydziestu lat, za udaną próbę systemowego uproszczenia prawa podatkowego należy uznać uchwalenie przepisów ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. W ustawie tej scalono bowiem, i nadal się to czyni, przepisy prawa materialnego, prawa procesowego i prawa ustrojowego, składające się na część ogólną prawa podatkowego, tj. obejmującą wszystkie podatki, choć w węższym stopniu. Dotychczas były one zawarte w wielu aktach prawnych, w tym w ustawie z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. 1993, nr 108, poz. 486, ze zm., akt uchylony) oraz w ustawie z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. 2023, poz. 775, ze zm.) i innych aktach prawnych.

Po drugie, systemowe uproszczenie prawa podatkowego może polegać także na zmniejszeniu liczby podatków pobieranych w danym państwie, przy uwzględnieniu formułowanych w literaturze przedmiotu zasad podatkowych, na przykład podatków majątkowych, dla których źródłem są nieruchomości objęte różnymi stanami faktycznymi lub prawnymi, między innymi własnością. Prawo podatkowe staje się wówczas mniej skomplikowane. Jednym z powodów takiego stanu rzeczy jest ograniczenie liczby przepisów prawa podatkowego, które składają się na zakres jego regulacji. W Polsce pod koniec lat 80. i w pierwszej połowie lat 90. XX wieku podjęto skuteczną próbę tak pojmowanego systemowego uproszczenia prawa podatkowego. Nastąpiło to w okresie tzw. transformacji ustrojowej, wraz z odchodzeniem od konstrukcji prawnych tworzących system podatkowy PRL, charakteryzujący się dużą liczbą podatków oraz, co za tym idzie, także znacznym stopniem ich skomplikowania pod względem sektorowym. Na przykład, pobierane były podatki obejmujące tylko niektóre jednostki gospodarki społecznej, przy czym ich konstrukcja nierzadko ulegała dalszemu zróżnicowaniu, jak chociażby w przypadku spółdzielni. Poza tym system ten nie był przystosowany do rozwijających się potrzeb gospodarki rynkowej. Systemowe uproszczenie prawa podatkowego polegało wówczas między innymi na uchyleniu przepisów regulujących podatek od wynagrodzeń, podatek wyrównawczy, podatek od płac, podatek dochodowy od działalności gospodarczej, podatek rolny z działów specjalnych produkcji rolnej. Ponadto do zmniejszenia liczby pobieranych podatków przyczyniła się likwidacja różnicowania obciążeń podatkowych jednostek gospodarki społecznej i jednostek gospodarki nieuspołecznionej.

Należy również wspomnieć, że w założeniu próbą dotyczącą systemowego uproszczenia prawa podatkowego miał być projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, do opracowania którego została powołana Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>12</sup>. Efektem prac komisji był pierwotnie projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z 6 października 2017 r.<sup>13</sup>. W wersji z 4 lipca 2018 r. projekt ten<sup>14</sup> liczył 728 artykułów, co oznacza, że był on wówczas ponad dwukrotnie obszerniejszy od ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Już z tego punktu widzenia trudno uznać go za próbę systemowego uproszczenia prawa podatkowego. Ponadto projekt ustawy – Ordynacja podatkowa spotkał się z uzasadnioną krytyką, zarzucającą mu między innymi to, że nie jest on, ogólnie rzecz biorąc, systemowym uproszczeniem prawa podatkowego<sup>15</sup>. Natomiast Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów w opinii o projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa z 26 października 2018 r., RL-033-17/18, wytykając liczne wady projektu ustawy, słusznie wskazała, iż nie spełnia on cech właściwych kodyfikacji, mimo że w ocenie autorów projektu stanowił on częściową kodyfikację prawa podatkowego<sup>16</sup>. Z powyższych względów projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, nie można uznać za udaną próbę systemowego uproszczenia przepisów prawa podatkowego. Nie są nad nim obecnie prowadzone jakiegokolwiek prace<sup>17</sup>.

### **Czy możliwa jest kodyfikacja prawa podatkowego, czyli zebranie całej regulacji podatkowej w formie jednego kodeksu?**

Odpowiedź na to pytanie wymaga w pierwszej kolejności wyjaśnienia, czym jest kodyfikacja. W nauce pojęcie kodyfikacji rozumie się dwojako. Po pierwsze, kodyfikacja oznacza ogół czynności składających się na proces stanowienia pra-

<sup>12</sup> Zob. 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.

<sup>13</sup> <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> [dostęp 30 czerwca 2023 r.].

<sup>14</sup> <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523386/12523387/dokument351094.pdf> [dostęp 30 czerwca 2023 r.].

<sup>15</sup> Zob. np. Opinię Krajowej Rady Doradców Podatkowych do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa oraz do projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika z dnia 7 września 2018 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523380/12523383/dokument359207.pdf> [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

<sup>16</sup> <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523386/12523389/dokument374145.pdf>, s. 1–2 [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

<sup>17</sup> Zob. <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=CE6B73E53195B2C9C1258417003990D4> [dostęp 30 czerwca 2023 r.].



wa prowadzący do wydania kodeksu. W procesie tym dochodzi do twórczego opracowania i połączenia przepisów prawnych w usystematyzowany zbiór, który stanowi podstawę rekonstrukcji norm danej gałęzi prawa lub jej części. Po drugie, mianem kodyfikacji określa się wynik procesu stanowienia prawa prowadzącego do wydania kodeksu. Kodeks to akt prawny wydawany w formie ustawy lub w formie równorzędnej, który w miarę wyczerpujący sposób reguluje jakąś dziedzinę stosunków społecznych w sposób zupełny, charakteryzując się przy tym spójnością, brakiem sprzeczności, jednolitością terminologiczną, a także oryginalnością rozwiązań jurydycznych. Kodeks powinien mieć uporządkowaną strukturę i przejrzysty układ treści, w którym w sposób oryginalny i harmonijny systematyzuje się dotychczas znane instytucje prawne z nowymi rozwiązaniami prawnymi. Akty prawne o charakterze kodeksowym powinny przy tym znajdować zastosowanie do normowania stosunków społecznych w obszarze tych dziedzin prawa, które charakteryzuje długookresowa stabilność<sup>18</sup>.

Od kodyfikacji należy odróżnić inkorporację. Pojęcie inkorporacji oznacza bowiem proces polegający na uporządkowaniu materiału normatywnego w jedną całość, według określonych kryteriów. Inkorporacją będzie więc zgromadzenie i usystematyzowanie dotychczas obowiązujących, lecz rozproszonych rozwiązań prawnych w formie jednego aktu prawnego<sup>19</sup>. Mając więc na względzie brzmienie wyżej zadanego pytania, należy wyraźnie stwierdzić, że zebranie całej regulacji dotyczącej stosunków społecznych w obszarze prawa podatkowego w formie aktu nazwanego formalnie kodeksem, pozbawione cechy oryginalności rozwiązań jurydycznych, nie będzie w istocie stanowiło kodyfikacji prawa podatkowego. Będzie ono natomiast inkorporacją prawa podatkowego.

Tak więc, biorąc pod uwagę cechy wzorcowe kodeksu, trzeba stwierdzić, że kodyfikacja prawa podatkowego nie jest właściwą formą uregulowania stosunków społecznych w tej dziedzinie prawa. Akty prawne o charakterze kodeksowym powinny znajdować zastosowanie przy normowaniu stosunków społecznych, które występują w dziedzinach prawa odznaczających się niewielką dynamiką zmian. Normy prawne zawarte w kodeksach powinny bowiem odznaczać się stabilnością i ogólnością sformułowań. Tymczasem prawo podatkowe jest tym działem prawa finansowego, który musi ulegać częstym zmianom ze względu na stale obiektywnie zmieniające się stosunki społeczne<sup>20</sup>. Mają one źródło zarówno w organizacji życia gospodarczego na poziomie poszczególnych państw członkowskich Unii Europejskiej, jak i uniwersalnych norm prawa europejskiego. Z tych powodów kodyfikacja prawa podatkowego w Polsce nie jest możliwa do przeprowadzenia.

<sup>18</sup> Zob. L. Górnicki [w:] *System prawa prywatnego*, t. 1, *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012, s. 119–146.

<sup>19</sup> Zob. A. Łopatka, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1968, s. 245–246.

<sup>20</sup> Zob. A. Hanusz, *Ochrona*, *op. cit.*, s. 88–89.

### **Czy w innych państwach podejmowano (skuteczne) próby kodyfikacji prawa podatkowego?**

Biorąc pod uwagę prawodawstwo obowiązujące w państwach przynależących do systemu prawa kontynentalnego, można wskazać kraje, w których w procesie stanowienia prawa podejmowano próby ujęcia przepisów prawa podatkowego w aktach nazywanych kodeksami. Ustalenie, czy mają one cechy właściwe kodyfikacji, czy też stanowią one inkorporację prawa podatkowego, wykracza jednak poza zakres niniejszej ekspertyzy. Dokonanie tego wymagałoby pogłębionej analizy zarówno obowiązujących, jak uchylonych przepisów prawa podatkowego tych państw.

Uregulowanie części ogólnej oraz części szczegółowej prawa podatkowego w akcie nazwanym kodeksem, w niektórych krajach uchwalonym w dwóch częściach, jest charakterystyczne przede wszystkim dla państw, które w przeszłości były republikami Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich. Takie akty prawne występują w:

- Mołdawii, która ma Kodeks fiskalny Republiki Mołdawii z 24 kwietnia 1997 r., *Cod fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997*, Monitorul Oficial al R. Moldova nr. 62/522 din 18.09.1997,
- Rosji, która ma Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej, składający się z dwóch części, pierwsza z 31 lipca 1998 r. oraz druga z 5 sierpnia 2000 r.: *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)*, 31 lipca 1998 r., N 146-ФЗ (Собрание законодательства Российской Федерации, 3 августа 1998, № 31) oraz *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)*, 5 sierpnia 2000 r., N 117-ФЗ (Собрание законодательства Российской Федерации, 7 августа 2000, № 32),
- Białorusi, która ma Podatkowy kodeks Republiki Białorusi, składający się z dwóch części: część ogólna z 19 grudnia 2002 r. oraz część szczegółowa z 29 grudnia 2009 r., *Кодэкс Рэспублікі Беларусь ад 19.12.2002 N 166-3 (Агульная частка)* oraz *Кодэкс Рэспублікі Беларусь ад 29.12.2009 N 71-3 (Асаблівая частка)*,
- Uzbekistanie, który ma Kodeks podatkowy Republiki Uzbekistanu z 25 grudnia 2007 r., *Ўзбекистон Республикаси Қасининг Солиқ Кодекси ЎЗР 25.12.2007 й.*, (ЎРҚ-136-сон Қонунибилантасдикланган),
- Gruzji, która ma Kodeks podatkowy Gruzji z 17 września 2010 r., *საქართველოს საგადასახადო კოდექსი*, 3591, (LHG, 54, 12/10/2010),
- Ukrainie, która ma Kodeks podatkowy Ukrainy z 2 grudnia 2010 r., *Податковий кодекс України, 2 грудня 2010 р.*, 2755-VI, (Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, ст.112),
- Kazachstanie, który ma Kodeks podatkowym Republiki Kazachstanu z 25 grudnia 2017 r., *Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI*,
- Tadżykistanie, który ma Kodeks podatkowy Republiki Tadżykistanu z 23 grudnia 2021 r., <https://cis-legislation.com/document.fwx?rgn=136979> [dostęp 20 czerwca 2023 r.],

- Kirgistanie, który ma Kodeks podatkowy Republiki Kirgistanu z 18 stycznia 2022 r., <https://cis-legislation.com/document.fwx?rgn=137076> [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

Spśród państw będących członkami Unii Europejskiej tylko Francja oraz Rumunia mają kodeksy prawa podatkowego. We Francji jest to Powszechny kodeks podatkowy z 6 kwietnia 1950 r. (*Code général des impôts, 6 avril 1950*), który, wbrew nazwie, nie reguluje wyczerpująco części ogólnej oraz części szczegółowej prawa podatkowego. W Rumunii obowiązuje natomiast Kodeks fiskalny z 8 września 2015 r. (*Codul fiscal din 8 septembrie 2015*, Legea nr. 227/2015, Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015).

Warto zasygnalizować, że podejmowano również próby stworzenia uniwersalnego wzorca kodeksu podatkowego. Międzynarodowy Fundusz Walutowy opracował *Kodeks podatkowy Republiki Taxastanu. Hipotetyczne prawo podatkowe z dnia 29 września 2000 r.*<sup>21</sup>. Jest to wzorzec kodeksu podatkowego stworzony dla fikcyjnego państwa „Republiki Taxastanu”. Natomiast w ramach Wspólnoty Niepodległych Państw przygotowano *Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP*<sup>22</sup>. Ponadto Organizacja Służb Skarbowych Państw Ameryki Środkowej (CIAT), a także Organizacji Państw Amerykańskich (OEA) przedstawiły *Modelowy kodeks podatkowy*<sup>23</sup>.

### **Czy kodyfikacja prawa podatkowego według propozycji prof. Paula Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej jest możliwa w Polsce do przeprowadzenia?**

Kodyfikacja prawa podatkowego według propozycji P. Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej nie będzie prawidłowym działaniem w zakresie stanowienia prawa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej. Co prawda, w świetle norm prawa ustrojowego, wynikających z przepisów Konstytucji RP, nie jest wykluczona możliwość kodyfikacji prawa podatkowego, czyli twórczego, zwartego i spójnego ujęcia części ogólnej i części szczegółowej prawa podatkowego w jednym kodeksie. Do kompetencji ustawodawcy należy bowiem podjęcie decyzji o uregulowaniu stosunków społecznych określonej dziedziny prawa, w tym także decyzji o unormowaniu ich w ustawie o charakterze kodeksowym. Niemniej opracowanie kodeksu prawa podatkowego na podstawie propozycji P. Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej nie będzie z kilku powodów właściwą czynnością w odniesieniu do procesu stanowienia norm prawa podatkowego.

<sup>21</sup> <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/pdf/file01.pdf> [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

<sup>22</sup> Postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z dnia 9 grudnia 2000 r. – Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP.

<sup>23</sup> <http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view> [dostęp 20 czerwca 2023 r.].

Przed wszystkim kodeks, o czym była już mowa, powinien znajdować zastosowanie przy regulowaniu stosunków społecznych funkcjonujących w ramach tych dziedzin prawa, które charakteryzuje długookresowa stabilność. Tymczasem przepisy prawa podatkowego muszą ulegać częstym zmianom ze względu na zmieniające się stosunki społeczne. Przeszkodą dla kodyfikacji polskiego prawa podatkowego według propozycji P. Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej są różnice między polskim a niemieckim porządkiem prawnym. Koncepcja kodyfikacji P. Kirchhofa została sformułowana w odniesieniu do systemu podatkowego Republiki Federalnej Niemiec, czyli państwa federacyjnego. Uwzględnia ona uwarunkowania ustrojowe tego państwa. Rzeczpospolita charakteryzuje się odmiennymi warunkami prawnymi od tych, na tle których powstał projekt kodyfikacji P. Kirchhofa. Tymczasem wzorce zaczerpnięte z obcych ustawodawstw lub koncepcji rozwiązań prawnych formułowanych na tle tych ustawodawstw mogą być wdrażane do polskiego porządku prawnego wtedy, gdy warunki krajowe wykazują podobieństwo do tych warunków, w obszarze których powstały obce rozwiązania prawne.

Dokonanie kodyfikacji prawa podatkowego według propozycji P. Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej nie powinno mieć miejsca również z powodu braku możliwości precyzyjnego określenia skutków, jakie wywoła wejście w życie przepisów takiej kodyfikacji. W piśmiennictwie wskazuje się na czynności, które powinny poprzedzać proces przedstawienia założeń wstępnych kodyfikacji. Przed wszystkim kodyfikatorzy powinni z góry określić różnorakie skutki, które spowoduje wejście w życie przepisów planowanej kodyfikacji na obszarze jej obowiązywania<sup>24</sup>. Podjęcie w Polsce próby kodyfikacji prawa podatkowego według propozycji P. Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej będzie wymagało więc ustalenia skutków, które wywoła wejście w życie przepisów kodeksu prawa podatkowego. Chodzi tu między innymi o określenie skutków stosowania projektowanych przepisów prawa podatkowego dla budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wiąże się to nie tylko z ustaleniem wpływu stosownych regulacji na wielkość i kształt dochodów podatkowych danego budżetu, lecz także z określeniem wydatków budżetowych przeznaczonych na realizację przez organy podatkowe zadań związanych z wymiarem i poborem podatków.

Cennym źródłem informacji na temat skutków, jakie mogą wywoływać regulacje kodeksu prawa podatkowego, wzorowanego na koncepcji P. Kirchhofa, mogłyby stanowić dane z państwa, w którym kodeks taki obowiązuje od co najmniej kilku lat. Tymczasem przedstawienie przez P. Kirchhofa koncepcji kodyfikacji prawa podatkowego nie spowodowało uchwalenia w Niemczech kodeksu prawa podatkowego, który byłby inspirowany tą koncepcją. Przyczyniło się jedynie do dyskusji nad koncepcją uczonego, w której pojawiły się zarówno stanowiska ją

<sup>24</sup> Zob. L. Górnicki [w:] *System, op. cit.*, s. 107–108.

aprobujące, jak i poglądy krytyczne na temat rozwiązań w niej zawartych. Brakuje więc wzorca, na podstawie którego możliwa byłaby ocena skutków regulacji proponowanych przez P. Kirchhofa, w tym skutków dla budżetów określonych związków publicznoprawnych. Nawet sam P. Kirchhof wskazywał na trudności w dokładnym określeniu skutków uchwalenia Kodeksu podatkowego dla finansów publicznych Niemiec<sup>25</sup>. Ponadto w niemieckim piśmiennictwie podkreślano problem przewidzenia skutków wejścia w życie przepisów Kodeksu podatkowego dla zróżnicowania obciążenia podatkowego dochodów podatników. Prezentowane były różne, czasami bardzo odmienne, opinie. Z jednej strony twierdzono, że rozwiązania Kodeksu podatkowego mogą zmniejszać obciążenie podatkowe podmiotów osiągających niskie dochody. Z drugiej strony wskazywano jednak, że mogą one prowadzić do nadmiernego uprzywilejowania podmiotów osiągających wysokie dochody przy znacznym obciążeniu podatkowym podmiotów uzyskujących niskie dochody<sup>26</sup>. Z powyższych względów utrudnione może być określenie na gruncie polskiego systemu prawnego skutków wejścia w życie przepisów kodyfikacji prawa podatkowego sporządzonej według propozycji P. Kirchhofa bądź nią inspirowanej.

Opracowanie kodeksu prawa podatkowego na podstawie koncepcji P. Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej nie będzie właściwą czynnością w odniesieniu do procesu stanowienia norm prawa podatkowego również z innego powodu. Stanowią go zachodzące między Niemcami a Polską odmienności w zakresie funkcjonowania stosunków prawnopodatkowych. Sprowadzają się one do istotnych różnic dotyczących uwarunkowań prawnych, ekonomicznych i społecznych obu tych państw. Ograniczając się do wskazania przykładów odmienności w zakresie warunków prawnych, należy zwrócić uwagę, że koncepcja P. Kirchhofa miała w założeniu przynieść rozwiązanie pewnych problemów, które pojawiały się w toku stosowania niemieckiego prawa podatkowego. Z oczywistych względów problemy te różnią się od tych, które można wskazać na podstawie analizy orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ponadto między Polską a Niemcami istnieją odmienności w zakresie norm prawnych składających się na poszczególne gałęzie prawa. W konsekwencji podatkowe stany faktyczne określone normami niemieckiego prawa podatkowego, a także regulacjami zawartymi w projekcie P. Kirchhofa, różnią się od tych, które formułują normy polskiego prawa podatkowego. Nie uwzględniają one istoty i charakteru instytucji prawnych, które występują wy-

<sup>25</sup> Zob. P. Kirchhof, *Die staatsrechtliche Bedeutung der Steuerreform*, „Jahrbuch des öffentlichen rechts der Gegenwart. Neue Folge” 2006, nr 54, s. 5 i 8; cyt. za: B. Wróblewski, *Radykalne uproszczenie prawa podatkowego w ujęciu Paula Kirchhofa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 1, s. 103.

<sup>26</sup> Zob. F.W. Wagner, *Einfach weniger Steuern zahlen*, „ifo Schnelldienst” 2011, nr 24, s. 14.

łącznie w polskim systemie prawnym. Na przykład, niemieckiemu prawu podatkowemu zupełnie nieznaną jest czynność sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, która stanowi podatkowy stan faktyczny w polskim podatku dochodowym od osób fizycznych.

O różnicach w zakresie uwarunkowań prawnych kraju, w którym projekt P. Kirchhofa miał być według intencji projektodawców reformą prawa podatkowa, a Polską świadczy również to, że w polskim systemie prawnym reguły odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe określają przepisy Kodeksu karnego skarbowego. Tymczasem projekt federalnej ustawy podatkowej przedłożony przez P. Kirchhofa zawiera przepisy określające odpowiedzialność karnoskarbową za określone czyny. Mając zatem na względzie choćby powyższe różnice, należy stwierdzić, że kodyfikacja prawa podatkowego według propozycji P. Kirchhofa bądź innej nią inspirowanej nie jest możliwa w Polsce do przeprowadzenia.

### **Jakie są mocne strony projektu prof. Paula Kirchhofa?**

Mimo że projekt Kodeksu podatkowego wzbudza wiele zastrzeżeń, można wskazać na pewne jego zalety. W pierwszej kolejności, odnosząc się do kwestii realizacji warunków formalnych mogących zapewnić skuteczność aktu prawnego, należy stwierdzić, że Kodeks podatkowy w zasadzie spełnia warunek zwartości aktu prawnego. Stanowi on zbiór przepisów prawnych regulujących kluczowe zagadnienia z zakresu części ogólnej oraz części szczegółowej prawa podatkowego, mimo braku pewnych unormowań, o czym będzie jeszcze mowa. Ponadto Kodeks podatkowy realizuje warunek zwięzłości aktu prawnego. Przepisy prawidłowo skonstruowanego aktu prawnego powinny być redagowane w sposób zwięzły i syntetyczny, bez nadmiernej szczegółowości.

Z aprobatą należy więc odnieść się do dążenia Autora Kodeksu podatkowego do stworzenia aktu prawnego, który składa się ze stosunkowo niewielkiej liczby przepisów prawnych. Nie licząc tekstu rozporządzenia z mocą ustawy, Kodeks podatkowy składa się ze 146 paragrafów, co daje w przybliżeniu około 33 strony maszynopisu. Podkreślenia wymaga fakt, że niekiedy przepisy Kodeksu podatkowego zostały sformułowane z użyciem środków techniki prawodawczej, które zapewniają elastyczność tekstu aktu prawnego. Wykorzystano bowiem zwroty nieokreślone. Dzięki ich użyciu zapewnia się organowi podatkowemu pewną swobodę decyzyjną w procesie stosowania prawa, unikając w ten sposób sztywnej kazuistyki przepisów prawnych. Na przykład, przepis § 25 Kodeksu podatkowego posługuje się zwrotem „niewspółmierna surowość”, a w konstrukcji przepisu § 82 Kodeksu podatkowego użyto frazy „zwyczajowy obrót handlowy”.

Przechodząc do wskazania rozwiązań przyjętych w Kodeksie podatkowym, które zasługują na aprobatę, należy zwrócić uwagę na § 8 Kodeksu podatkowego. Jest on zawarty w księdze pierwszej projektu, zatytułowanej „Część ogólna”. Regulacja § 8 Kodeksu podatkowego określa górne granice całkowitego obciążenia



żenia w danym podatku. Taka konstrukcja prawna pozwala na uwzględnienie zdolności płatniczej podatnika przy poborze danego podatku. Natomiast do podstawowych zalet przepisów regulujących podatek dochodowy należy zaliczyć rozwiązania przyjęte w zakresie podstawy opodatkowania oraz skali i stawek tego podatku. Kodeks podatkowy przewiduje pobór podatku nie od pełnej podstawy opodatkowania, lecz od nadwyżki ponad określoną kwotę, zapewniając w ten sposób minimum wolne od opodatkowania. Z aprobatą należy również odnieść się do propozycji opodatkowania dochodu według skali proporcjonalnej, a nie, jak ma to miejsce w niektórych państwach, wedle nierównej z natury rzeczy skali progresywnej. Inną zaletą regulacji podatku dochodowego jest brak rozbudowanego systemu ulg oraz zwolnień podatkowych o charakterze podmiotowym lub przedmiotowym. Dzięki temu zasada powszechności opodatkowania podatkiem dochodowym może być jak najlepiej realizowana.

W odniesieniu do regulacji podatku od spadków i darowizn z aprobatą należy odnieść się do zastosowania jednej, 10% stawki podatkowej. Umożliwia ona proporcjonalne, a więc równe obciążenie podatników podatkiem niezależnie od tytułu, na podstawie którego nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych. Inną zaletą konstrukcji podatku od spadków i darowizn jest stworzenie preferencyjnych warunków opodatkowania dla nabycia składników majątkowych w obszarze najbliższej rodziny. Wskazują na to dwa rozwiązania normatywne. Przede wszystkim pobór podatku następuje nie od pełnej wysokości podstawy opodatkowania, lecz od nadwyżki ponad kwotę wolną. Kodeks podatkowy przewiduje przy tym dwie kwoty wolne. Jeżeli nabywca jest dzieckiem osoby, od której lub po której nabywa rzeczy lub prawa majątkowe, wówczas zastosowanie znajduje wyższa kwota wolna. Natomiast niższa kwota wolna jest uwzględniana w przypadku nabywców niebędących dziećmi spadkodawcy lub darczyńcy. Ponadto w Kodeksie podatkowym przewidziano zwolnienie podatkowe nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez jednego małżonka od drugiego lub po drugim z małżonków.

W świetle przepisów Kodeksu podatkowego podatek od towarów i usług stanowi jednofazowy powszechny przedmiotowo podatek obrotowy, który jest pobierany w ostatniej fazie procesu produkcji i wymiany handlowej, tj. w fazie zbycia towaru lub świadczenia usługi na rzecz konsumenta. Mimo wielu zastrzeżeń, jakie budzi taka konstrukcja podatku od towarów i usług, o których będzie jeszcze mowa, można wskazać na trzy zalety tego podatku. Po pierwsze, w stosunku do podatku od wartości dodanej jednofazowy powszechny przedmiotowo podatek obrotowy charakteryzuje prosty sposób poboru tego podatku. Jest on bowiem uiszczany wyłącznie w jednej fazie obrotu gospodarczego. Po drugie, ze względu na ograniczony zakres podmiotowy podatku, sprowadzający się do nałożenia obowiązku podatkowego jedynie na podmiot dokonujący zbycia towaru lub usługi na rzecz konsumenta, niższe są koszty poboru takiego podatku. Po trzecie, zastosowanie jednej 19% stawki podatkowej skutkuje tym, że procentowy

udział kwoty podatku w cenie różnych towarów i usług nabywanych przez konsumentów jest taki sam. Dzięki temu, pod względem ekonomicznym, następuje równomierne opodatkowanie konsumpcji.

Według przepisów Kodeksu podatkowego podatek akcyzowy jest selektywnym jednofazowym podatkiem obrotowym. Mimo zastrzeżeń, jakie budzą unormowania tego podatku, o których będzie jeszcze mowa, można wskazać na dwie zalety jego regulacji. Przede wszystkim elementy konstrukcyjne podatku akcyzowego zostały uregulowane w sposób syntetyczny. Uniknięto w ten sposób kazuistycznych przepisów normujących akcyzę, które, wniosując *de lege lata*, obowiązują w większości państw Unii Europejskiej. Poza tym w Kodeksie podatkowym przewidziano środki ograniczające uchylanie się od opodatkowania w akcyzie, takie jak elektroniczna procedura śledzenia transportu wyrobów (§ 136 ust. 2 Kodeksu podatkowego) oraz dodatek administracyjny do podatku akcyzowego (§ 141 Kodeksu podatkowego).

### **Jakie są słabości projektu prof. Paula Kirchhofa?**

Projekt kodyfikacji prawa podatkowego autorstwa P. Kirchhofa jest obarczony poważnymi wadami. W pierwszej kolejności należy wymienić, że nie spełnia on wielu warunków formalnych mogących zapewnić skuteczność aktu prawnego. Kodeks podatkowy charakteryzuje nieprawidłowa systematyka. Zastrzeżenia wzbudza przede wszystkim kolejność przepisów zawartych w księdze pierwszej Kodeksu podatkowego. Przepisy prawa materialnego powinny być zgrupowane odrębnie od przepisów prawa formalnego. Tymczasem zdarza się, że w Kodeksie podatkowym przepisy prawa materialnego i przepisy proceduralne splatają się ze sobą. Na przykład, § 24 Kodeksu podatkowego reguluje postępowanie w zakresie „sprostowania przez organ podatkowy aktu administracyjnego”. Jest on zawarty między dwoma paragrafami zawierającymi przepisy prawa materialnego. Przepisy § 23 Kodeksu podatkowego dotyczą zagadnień związanych z cesją i ustanowieniem zastawu na roszczeniach podatnika przeciwko organowi podatkowemu. Natomiast przepisy § 25 normują kompetencję organu podatkowego do odroczenia, zmniejszenia lub zwolnienia podatnika z wierzytelności wynikającej ze zobowiązania podatkowego na złożony przez niego wniosek, jeśli opodatkowanie powoduje dla podatnika „niewspółmierną surowość”.

Kodeks podatkowy uchybia warunkowi zupełności aktu prawnego. Jak już wspomniano, taki akt prawny powinien bowiem wyczerpująco regulować daną dziedzinę spraw, nie pozostawiając poza zakresem swego unormowania istotnych fragmentów tej dziedziny. Tymczasem w przepisach Kodeksu podatkowego pominięto wiele zagadnień kluczowych dla normowania stosunków społecznych w zakresie prawa podatkowego. Tytułem przykładu należy wskazać na rozdział 4 „Stosunek prawnopodatkowy” księgi pierwszej Kodeksu podatkowego. W tej jednostce systematyzującej powinny znajdować się unormowania, które wyczerpująco regulują ogólne zagadnienia związane z istotą, powstawaniem, wy-

konywaniem, zmianą oraz wygasaniem stosunków prawnopodatkowych. Z tego względu w początkowych przepisach tego rozdziału Kodeksu podatkowego powinno być wyjaśnione pojęcie „stosunku prawnopodatkowego” (*Steuerrechtsverhältnis*). Brakuje jednak definicji legalnej tego pojęcia, kluczowego dla przepisów Kodeksu podatkowego. Ponadto w Kodeksie podatkowym nie zawarto definicji pojęcia „zobowiązania podatkowego” (*Steuerschuldverhältnis*), mimo że wiele przepisów posługuje się nim, na przykład § 19, § 20, § 22. Analiza przepisów Kodeksu podatkowego nie pozwala przy tym ustalić relacji, jaka zachodzi między pojęciami stosunku prawnopodatkowego i zobowiązania podatkowego. Można jedynie domyślać się, że zobowiązanie podatkowe ma stanowić rodzaj stosunku prawnopodatkowego, a tak w rzeczywistości jest.

Brak realizacji przez Kodeks podatkowy warunku zupełności dobitnie unocznia fakt, że w rozdziale 4 „Stosunek prawnopodatkowy” księgi pierwszej Kodeksu nie znajduje się przepis określający w sposób generalny i abstrakcyjny zdarzeń prawnych, których zaistnienie skutkuje powstaniem stosunku prawnopodatkowego lub zobowiązania podatkowego. Z jednej strony w przepisach regulujących poszczególne podatki wskazano, kiedy „powstaje podatek”. Z drugiej strony trudno określić, czy wskazane w tych przepisach momenty „powstania podatku” (§ 43, § 80, § 121, § 134 Kodeksu podatkowego) oznaczają moment powstania obowiązku podatkowego czy też zobowiązania podatkowego. Jest to o tyle istotne, że w świetle ugruntowanych w literaturze poglądów powinność świadczenia pieniężnego wynikająca ze zobowiązania podatkowego ma charakter skonkretyzowany i zindywidualizowany. Nie wiadomo więc, czy w momencie „powstania podatku”, o którym stanowią przepisy Kodeksu podatkowego, dla podatnika powstaje obowiązek zapłacenia podatku w konkretnej kwocie, terminie oraz miejscu, czy też podatnik jedynie powinien liczyć się z tym, że w przyszłości będzie spoczywał na nim obowiązek zapłacenia podatku.

Nierealizowanie przez Kodeks podatkowy warunku zupełności aktu prawnego obrazuje nie tylko problem określenia momentu powstania stosunku prawnopodatkowego lub, inaczej rzecz ujmując, zobowiązania podatkowego. Świadczy o tym również brak przepisu, który ustalałby sposoby wygaśnięcia stosunków prawnopodatkowych, a przede wszystkim zobowiązań podatkowych. Co prawda, pewne zdarzenia powodujące ustanie zobowiązania podatkowego zostały uregulowane w przepisach Kodeksu podatkowego, na przykład zapłata podatku przez podatnika (§ 21 Kodeksu podatkowego), potrącenie (§ 22 Kodeksu podatkowego) oraz przedawnienie zobowiązania podatkowego (§ 26 Kodeksu podatkowego). Brak natomiast zarówno przepisu zawierającego *numerus clausus* sposobów wygasania zobowiązań podatkowych, jak również przepisów określających inne sposoby ustania zobowiązaniowych stosunków podatkowych niż te, które normują przepisy Kodeksu podatkowego, na przykład zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych lub bieżących zobowiązań podatkowych, obecnych w polskim porządku prawnym.

Warunek zupełności będzie spełniony także wtedy, gdy w akcie prawnym nie zostaną zamieszczone przepisy, które normowałyby sprawy wykraczające poza wyznaczony przez niego zakres stosunków społecznych, jakie reguluje ten akt. Oceniając przepisy Kodeksu podatkowego, należy stwierdzić, że nie spełnia on również tego aspektu warunku zupełności aktu prawnego. Tytułem przykładu można wymienić rozdział 5 zatytułowany „Działalność pożytku publicznego” księgi pierwszej Kodeksu podatkowego. Zawiera on niewiele unormowań dotyczących uprawnień i obowiązków podmiotów pożytku publicznego w zakresie prawa podatkowego. W tej jednostce systematyzującej Kodeksu podatkowego w przeważającej mierze znajdują się przepisy regulujące ogólne zagadnienia dotyczące podmiotów pożytku publicznego, jak choćby regulacje określające cele uznane za działalność pożytku publicznego (§ 28 Kodeksu podatkowego) albo unormowania dotyczące podstawy działania podmiotu pożytku publicznego (§ 30 Kodeksu podatkowego). Przepisy prawne, regulujące tego rodzaju sprawy, powinny być zamieszczone w akcie prawnym normującym działalność podmiotów pożytku publicznego, a nie w Kodeksie podatkowym.

Kodeks podatkowy nie jest wolny od wad w zakresie jednolitości terminologicznej. Przykładowo, w przeważającej mierze przepisy księgi pierwszej Kodeksu podatkowego posługują się pojęciem „decyzji podatkowej”. Natomiast unormowania § 24 Kodeksu podatkowego stanowią o „sprostowaniu aktu administracyjnego”. Biorąc pod uwagę całość regulacji księgi pierwszej Kodeksu podatkowego, należy stwierdzić, że zakresem pojęcia „aktu administracyjnego” są objęte przede wszystkim decyzje. W regulacjach księgi pierwszej trudno bowiem odnaleźć inne rozstrzygnięcia, które stanowią akty administracyjne, na przykład postanowienia. Niemniej świadczy to o braku jednolitości terminologicznej Kodeksu podatkowego.

Kodeks podatkowy ma również wadę w postaci braku precyzji języka. Powoduje ona, że proces interpretacji przepisów Kodeksu podatkowego w celu ustalenia elementów hipotezy lub dyspozycji normy prawnej może być utrudniony. Na przykład § 3 ust. 4 zdanie drugie Kodeksu podatkowego stanowi, że podatek akcyzowy jest pobierany u producenta od wyrobów podlegających akcyzie. Tymczasem według § 135 Kodeksu podatkowego dłużnikami podatkowymi w akcyzie są: ten, kto pobiera towar ze składu podatkowego, dłużnik celny przy transporcie do kraju, w przeciwnym razie przewoźnik; odbiorca opłacający podatek lub ten, kto w sposób nieuprawniony posługuje się numerem identyfikacji podatkowej podatku akcyzowego lub nie stosuje przyczyny zwolnienia z podatku. Biorąc zatem pod uwagę katalog dłużników podatkowych w akcyzie, należy zauważyć, że nie w każdym wypadku podatek akcyzowy będzie pobierany u producenta. Z tego powodu nie sposób uznać, że przepisy te cechują się precyzją terminologiczną. W konsekwencji mogą pojawić się problemy z określeniem podatników podatku akcyzowego.

Niektóre przepisy Kodeksu podatkowego cechuje brak jasności i komunikatywności. Powoduje to, że regulacje Kodeksu podatkowego mogą nie stanowić

czytelnego wzorca postępowania dla adresatów norm z nich wywodzonych. Jako przykład niejasnych i pozbawionych komunikatywności przepisów prawnych można wskazać § 43 i § 44. Regulują one między innymi zagadnienia związane z osiąganiem przychodów przez podatników. Zgodnie z § 43 ust. 3 Kodeksu podatkowego przychodami są przychody ze sprzedaży pomniejszone o koszty zakupu. Natomiast § 44 ust. 2 Kodeksu podatkowego stanowi, że przychodem z działalności jest powiększenie majątku, powstające w wyniku działalności zarobkowej. Z kolei według § 44 ust. 3 Kodeksu podatkowego przychodami z działalności są przychody pieniężne, stanowiące wynagrodzenia za działalność zarobkową. Za przychody w gotówce uznaje się również korzyści pieniężne, które są pobierane jako wynagrodzenie za usługi. Mając na względzie przytoczone unormowania Kodeksu podatkowego, nie sposób znaleźć uzasadnienia dla takiego rozbudowanego, lecz mało komunikatywnego uregulowania przychodów w podatku dochodowym. Wydaje się, że wskazane regulacje mają w istocie określać odmienne źródła przychodów w podatku dochodowym. Analizując pozostałe przepisy określające konstrukcję podatku dochodowego, nie można jednak w sposób niebudzący wątpliwości potwierdzić tego wniosku.

Przechodząc do wskazania przykładów wadliwych rozwiązań prawnych ujętych w przepisach Kodeksu podatkowego, należy zauważyć, że niektóre regulacje części ogólnej kodeksu tworzą konstrukcje prawne, które pozostają w sprzeczności z istotą powszechnie znanych instytucji prawnych. Na przykład, według § 15 Kodeksu podatkowego, z chwilą wpływu do organu podatkowego zeznania podatkowego podatnika zeznanie to ma charakter decyzji podatkowej. Biorąc pod uwagę ugruntowane w literaturze przedmiotu stanowiska, nie można utożsamiać złożenia przez podatnika zeznania podatkowego, a więc dokonania czynności zawierającej oświadczenie wiedzy, z wydaniem przez organ podatkowy indywidualnego aktu administracyjnego, zawierającego oświadczenie woli, jakim jest decyzja podatkowa<sup>27</sup>.

Innym rozwiązaniem zawartym w części ogólnej Kodeksu podatkowego, stanowiącym zaprzeczenie ugruntowanych w nauce poglądów na temat wzruszania mocy indywidualnych aktów administracyjnych, a także oczyszczenia ich treści z oczywistych błędów i omyłek, czyli rektyfikacji, są unormowania § 24 Kodeksu podatkowego. Przyznają one organowi podatkowemu kompetencję do „sprostowania aktu administracyjnego”. Biorąc pod uwagę całość unormowań Kodeksu podatkowego, należy uznać, że zakresem pojęcia „aktu administracyjnego” są objęte przede wszystkim decyzje. Sprostowaniu ma podlegać zarówno „zaskarżalny”, jak i „niezaskarżalny” akt administracyjny. Zgodnie z § 24 ust. 1 pkt 1 Kodeksu podatkowego jedną z podstaw sprostowania ma stanowić powzięcie przez organ podatkowy w późniejszym czasie informacji o faktach lub środkach dowodowych, które prowadzą do odmiennego skutku prawnego, jeżeli podatnik

<sup>27</sup> Na przykład E. Knosala, *Zarys teorii decyzji w nauce administracji*, Warszawa 2011.

dokonał oszustwa podatkowego. Natomiast w świetle § 24 ust. 4 Kodeksu podatkowego wystąpienie w akcie administracyjnym błędu ortograficznego, rachunkowego i innej oczywistej nieprawidłowości również może uzasadniać „sprostowanie” tego aktu.

Analiza unormowań § 24 Kodeksu podatkowego nasuwa więc wniosek, że „sprostowanie” aktu administracyjnego oznacza nie tylko rektyfikację aktu administracyjnego, lecz także wzruszenie jego mocy w zwykłym toku instancji oraz w ramach nadzwyczajnych trybów postępowania. O ile w prawie procesowym oraz w literaturze przedmiotu sprostowanie stanowi jedną z czynności podejmowanych w ramach rektyfikacji orzeczenia, o tyle wzruszenie mocy rozstrzygnięcia za pomocą zwyczajnego lub nadzwyczajnego środka zaskarżenia nigdy nie stanowi sprostowania orzeczenia. Z tego względu nie sposób zaaprobować przepisów § 24 Kodeksu podatkowego.

Należy wyraźnie podkreślić, że uchwalenie aktu regulującego część ogólną prawa podatkowego, składającego się z przepisów prawnych wiernie odzwierciedlających niektóre rozwiązania zawarte w Kodeksie podatkowym, może odbyć się ze szkodą dla interesu publicznego. Na przykład, zgodnie z § 16 ust. 4 Kodeksu podatkowego podatnik jest uprawniony do uzyskania od organu podatkowego wiążącej informacji na temat oceny podatkowej planowanego stanu faktycznego, o ile uwiarygodni swój uzasadniony interes. Jeżeli organ podatkowy udzieli informacji, jest on wówczas związany swoim stanowiskiem prawnym, pod warunkiem że podatnik zrealizuje zamierzony stan faktyczny. W świetle przytoczonego unormowania w stosunku do organu podatkowego, który udzielił informacji podatnikowi, następuje związanie wyrażonym stanowiskiem co do oceny skutków podatkowych planowanego stanu faktycznego, niezależnie od tego, czy stanowisko to było prawidłowe czy też nie. W konsekwencji niekiedy związanie organu podatkowego błędnym stanowiskiem w zakresie skutków podatkowych określonego stanu faktycznego może skutkować poborem podatku w niższej kwocie od tej, która wynika z prawidłowo zastosowanych norm prawa materialnego w odniesieniu do tego stanu faktycznego. Z tego względu unormowanie § 16 ust. 4 Kodeksu podatkowego w sposób wyraźny nie służy ochronie interesu publicznego.

Przepisy Kodeksu podatkowego regulujące poszczególne podatki również nie są wolne od wadliwych rozwiązań prawnych. W odniesieniu do przepisów regulujących podatek dochodowy należy podkreślić brak unormowań precyzyjnie określających moment powstania przychodu oraz korektę jego wysokości, a także wskazujących na sposób ustalenia różnic kursowych. Istotnym mankamentem przepisów Kodeksu podatkowego jest niepełna regulacja kosztów pomniejszających przychody przy obliczeniu dochodu. Dotyczy to zwłaszcza przepisów prawnych wyznaczających opodatkowanie dochodów osiągniętych w wyniku prowadzenia działalności gospodarczej. Brakuje między innymi przepisów określających datę powstania kosztu oraz wyznaczających reguły postępowania w zakresie „potrącalności” kosztów w czasie.



Analiza przepisów Kodeksu podatkowego nie pozwala również stwierdzić, czy przy tworzeniu jego unormowań projektodawcy w ogóle wzięli pod uwagę zagadnienie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Przepisy Kodeksu podatkowego nie zawierają jakichkolwiek regulacji dotyczących amortyzacji podatkowej. W wyniku analizy definicji kosztów zawartych w Kodeksie podatkowym nasuwa się wniosek, że wydatki poniesione przez podatnika na nabycie środków trwałych w postaci na przykład maszyn, urządzeń lub środków transportu będą mogły zostać zaliczone przez podatnika w pełnej kwocie na poczet kosztów pomniejszających przychody danego roku podatkowego. Może to z kolei spowodować, że podatnik w ogóle nie osiągnie w roku podatkowym dochodu podlegającego opodatkowaniu. Poza tym brakuje również przepisów ograniczających możliwość zaliczenia kosztów finansowania dłużnego, na przykład odsetek od pożyczek udzielonych podatnikowi, do kosztów pomniejszających przychody. Z powyższych względów należy stwierdzić, że przepisy Kodeksu podatkowego regulujące koszty tworzą warunki do unikania opodatkowania.

Unormowania dotyczące podatku od spadków i darowizn także charakteryzują się wadliwością. Ograniczając się do przedstawienia jedynie dwóch zagadnień rodzących zastrzeżenia, w pierwszej kolejności trzeba wskazać na przepis § 73 Kodeksu podatkowego. Określa on tytuły prawne, na podstawie których następuje nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych opodatkowane podatkiem od spadków i darowizn. Należą do nich nabycie w związku ze śmiercią oraz darowizna. Przepis ten wzbudza wątpliwości ze względu na brak wyczerpującego określenia stanów faktycznych skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego w tym podatku. Istnieją bowiem jeszcze inne tytuły prawne, na podstawie których może nastąpić nieodpłatne nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych. Należą do nich przykładowo zasiedzenie, nieodpłatne zniesienie współwłasności, nieodpłatna służebność. Zastrzeżenia wywołuje również przepis § 82 Kodeksu podatkowego, który określa ogólne zasady ustalenia wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych dla celów wymiaru podatku od spadków i darowizn. Co prawda, określa on moment, w którym ustala się wartość nabytych rzeczy lub praw majątkowych. Brakuje jednak wskazania momentu, na który określa się stan nabytych rzeczy lub praw majątkowych.

Odnosząc się do podstawowych wad podatku od towarów i usług, uregulowanego w Kodeksie podatkowym, należy w pierwszej kolejności podkreślić, że istota tego podatku pozostaje w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Z przepisu art. 113 TFUE wynika, że podatki obrotowe pobierane w państwach członkowskich Unii Europejskiej w zakresie, w jakim jest to niezbędne do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji, muszą być zharmonizowane z prawem Unii Europejskiej. Dotyczy to zwłaszcza powszechnego podatku obrotowego. W świetle przepisów dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 2006 r., ze zm., s. 1) powszechny podatek

obrotowy musi przybrać konstrukcję podatku od wartości dodanej. Tymczasem według unormowań księgi czwartej Kodeksu podatkowego podatek od towarów i usług jest jednofazowym powszechnym przedmiotowo podatkiem obrotowym, który jest pobierany w ostatniej fazie procesu produkcji i wymiany handlowej.

Kolejną wadą podatku od towarów i usług w kształcie nadanym przez Kodeks podatkowy jest stwarzanie warunków do uchylania się od opodatkowania. W przypadku powszechnego podatku obrotowego pobieranego w ostatniej fazie obrotu gospodarczego może bowiem pojawić się problem udowodnienia, czy sprzedaż towarów lub świadczenie usług zostały dokonane na rzecz konsumenta, czy też nabywcą był podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Inną wadą podatku od towarów i usług unormowanego w Kodeksie podatkowym, który według intencji projektodawców ma cechować uproszczony pobór, jest pośrednie nałożenie na podatników tego podatku dodatkowych obowiązków. Jeśli dany towar jest jednocześnie dobrem nabywanym przez konsumentów oraz półproduktem używanym do dalszej produkcji, wówczas podatnik ma obowiązek ustalenia dwóch cen tego samego towaru.

Wskazując ostatnią wadę konstrukcji podatku od towarów i usług, trzeba odwołać się do doświadczeń związanych z funkcjonowaniem jednofazowego podatku obrotowego, pobieranego w ostatniej fazie obrotu gospodarczego. We Francji, przed wprowadzeniem podatku od wartości dodanej, pobierany był podatek od produkcji. W istocie był on jednofazowym podatkiem obrotowym, którego pobór następował w momencie, gdy towar w ostatniej fazie obrotu przybierał formę nadającą się do nabycia przez konsumenta. Stosowanie norm prawnych regulujących ten podatek unaocznilo problem jego poboru od surowców i półfabrykatów, które trafiały do konsumentów obok towarów ostatecznie przetworzonych<sup>28</sup>. Ze względu na powyższe wady jednofazowego podatku obrotowego we Francji już w latach 50. XX wieku zaczęto odchodzić od niego na rzecz podatku od wartości dodanej.

Ostatnim z podatków, który został uregulowany w Kodeksie podatkowym, jest podatek akcyzowy. Zgodnie z przepisem art. 113 TFUE akcyzy pobierane w państwach członkowskich Unii Europejskiej, podobnie jak podatek od wartości dodanej, muszą być zharmonizowane z prawem Unii Europejskiej. Analiza przepisów Kodeksu podatkowego, regulujących elementy zmienne podatku akcyzowego, prowadzi do wniosku, że unormowania tego podatku wykazują niezgodność z prawem Unii Europejskiej. Z uwagi na zakres niniejszej opinii trzeba ograniczyć się do wskazania kilku przykładów braku zgodności przepisów Kodeksu podatkowego, regulujących podatek akcyzowy, z prawem Unii Europejskiej. Pierwszy z nich dotyczy katalogu wyrobów, które podlegają podatkowi akcyzowemu. Ujęcie wyrobów akcyzowych w prawie Unii Europejskiej jest

<sup>28</sup> Zob. J. Dziobek-Romański, A. Barczewska-Dziobek, *Podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej. Zagadnienia wybrane*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2003, nr 1, s. 178–179.

o wiele szersze niż wynika to z przepisów Kodeksu podatkowego. Niepełne jest również uregulowanie przedmiotu opodatkowania akcyzą. Brakuje wskazania wielu stanów faktycznych, które powinny być obciążone podatkiem, na przykład całkowitego zniszczenia lub ubytków wyrobów akcyzowych.

Ponadto ujęcie podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych akcyzy jest niezgodne z przepisami prawa Unii Europejskiej. Dobitnie pokazują to przepisy § 145 Kodeksu podatkowego, które stanowią o jednej stawce akcyzy od wyrobów tytoniowych, niezależnie od tego, czy jest to na przykład tytoń do palenia, czy też papierosy lub cygara. Tymczasem przepisy dyrektywy Rady 2011/64/UE z 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz.Urz. UE L 176 z 2011 r., ze zm., s. 24), różnicują zarówno wysokość, jak sposób ujęcia stawek podatkowych w zależności od kategorii wyrobu tytoniowego.

### **Czy współczesny system podatkowy może opierać się jedynie na czterech bądź innej ściśle określonej, niewielkiej liczbie podatków? Jakże jeszcze podatki należałoby uwzględnić?**

Według modelu Kirchhofa system podatkowy miałby się opierać wyłącznie na czterech podatkach (dochodowym, od spadków i darowizn, VAT i akcyzie).

Nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o liczbę i rodzaj podatków, które powinny konstruować współczesny system podatkowy. Jest to bowiem pytanie o jeden z aspektów polityki ekonomicznej państwa, a konkretnie o politykę podatkową. Polega ona na wyborze przed władzę ustawodawczą danego państwa celów, środków oraz metod działania związanych z ustalaniem i poborem podatków. Polityka podatkowa oznacza przede wszystkim określenie i realizację celu fiskalnego. Wiąże się to z wyznaczeniem prognozy wartości dochodów publicznych, jakie muszą być zgromadzone, aby państwo oraz inne podmioty prawa publicznego mogły pokrywać wydatki na realizację zadań publicznych. Wymaga to uwzględnienia różnych czynników, w tym wskaźników makroekonomicznych oraz struktury źródeł finansowania samorządu terytorialnego, jeśli funkcjonuje on w danym państwie. Oprócz tego polityka podatkowa polega na ustaleniu celów gospodarczych, na przykład stymulowaniu wzrostu określonych dziedzin gospodarki, oraz celów społecznych, przykładowo – pobudzeniu przyrostu naturalnego ludności, które mają być osiągnięte przez pobór podatków<sup>29</sup>. Stanowią one jednak cele pozafiskalne, które nie mogą przesłaniać celu podstawowego, tj. celu fiskalnego.

Aby zrealizować założone cele polityki podatkowej, władza ustawodawcza stanowi przepisy ustaw podatkowych, które określają elementy konstrukcyjne podatków zasilających państwo lub inny uprawniony związek publicznoprawny. Stanowienie przepisów ustaw podatkowych wiąże się przede wszystkim z określeniem

<sup>29</sup> Zob. M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984, s. 246–249.

stanów faktycznych mających podlegać opodatkowaniu oraz wskazaniem podmiotów, na które ma zostać nałożony obowiązek podatkowy w danym podatku. W zakresie kompetencji władzy ustawodawczej leży bowiem określenie stanów faktycznych i podatków, które będą nakładane na takie zdarzenia, jak osiągnięcie przychodów, uzyskiwanie dochodów, posiadanie lub przyrostu majątku, czy też będą one obciążały konsumpcję, wskazując z kolei na inne stany faktyczne. Mając na względzie powyższe, należy stwierdzić, że to ustawodawca przesądza o kształcie systemu podatkowego danego państwa, w tym także o liczbie i rodzaju podatków, jakie są w nim pobierane. Jego suwerenność jest jednak ograniczona traktatami, dyrektywami i rozporządzeniami, jako źródłami prawa Unii Europejskiej.

### **Jakie ograniczenia dla propozycji kodyfikacji prawa podatkowego wg modelu prof. Paula Kirchhofa wynikają z prawa europejskiego?**

Zarówno z przepisów prawa pierwotnego, jak i prawa wtórego Unii Europejskiej nie można wywieść normy zakazującej państwom członkowskim ujęcia ogółu przepisów prawa podatkowego w jednym akcie prawnym. Niemniej z przepisów prawa Unii Europejskiej wynikają istotne ograniczenia dla propozycji kodyfikacji prawa podatkowego według modelu prof. Paula Kirchhofa. Przepis art. 113 TFUE nakłada na państwa członkowskie obowiązek harmonizacji prawa podatkowego przede wszystkim w obszarze podatków pośrednich, a także w odniesieniu do pewnych zagadnień dotyczących podatków bezpośrednich. Biorąc pod uwagę całość regulacji Kodeksu podatkowego, trzeba stwierdzić, że ich treść nie została dostosowana do wzorców określonych przepisami dyrektyw z zakresu prawa podatkowego, których obowiązek transpozycji do krajowych porządków prawnych spoczywa na państwach członkowskich Unii Europejskiej.

Określone w Kodeksie podatkowym elementy zmienne podatku od towarów i usług różnią się istotnie od konstrukcji podatku od wartości dodanej, która jest normowana przepisami dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Natomiast zawarte w Kodeksie podatkowym uregulowania dotyczące podatku akcyzowego są niezgodne nie tylko z postanowieniami dyrektyw określających zasady opodatkowania poszczególnych wyrobów akcyzowych, lecz także z przepisami dyrektywy Rady (UE) 2020/262 z 19 grudnia 2019 r. ustanawiającej ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego (Dz.Urz. UE L 58 z 2020 r., ze zm., s. 4).

Ponadto regulacje Kodeksu podatkowego nie uwzględniają przepisów dyrektyw dotyczących podatków bezpośrednich, takich jak między innymi: dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157 z 2003 r., ze zm., s. 49), dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE

L 345 z 2011 r., ze zm., s. 8), dyrektywa 2016/1164 ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193 z 2016 r., ze zm., s. 1). Brak ukształtowania przepisów Kodeksu podatkowego w zgodzie z przepisami dyrektyw będących źródłami prawa podatkowego na terenie Unii Europejskiej jest zatem główną przeszkodą dla propozycji kodyfikacji prawa podatkowego według modelu P. Kirchhofa.

### **W jakim kierunku powinny podążać prace nad kodyfikacją/uproszczeniem prawa podatkowego?**

Mając na względzie wnioski formułowane w niniejszej ekspertyzie, należy stwierdzić, że kierunkiem, jaki powinien zostać obrany przez ustawodawcę przy stanowieniu przepisów prawa podatkowego obowiązującego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, powinno być uproszczenie prawa podatkowego, a nie jego kodyfikacja. Uproszczenie to powinno wiązać się nie tylko ze stanowieniem przepisów prawa podatkowego, normującego nowe konstrukcje jurystyczne, które zwiększają konkurencyjność polskiego systemu podatkowego. Uproszczenie prawa podatkowego powinno przede wszystkim polegać na poprawie jakości obowiązujących przepisów prawa podatkowego tak, aby w pełni realizowały one zasady poprawnej legislacji. Oznacza to więc dążenie do stanu, w którym akty prawne składające się na prawo podatkowe będą spełniały takie warunki formalne, jak: zwartość, zwięzłość i zupełność aktu prawnego, odpowiednie zgrupowanie zagadnień prawnych, jednolitość terminologiczna, precyzja języka, jasność i komunikatywność przepisów prawnych.

### **Wnioski**

- Kodyfikacja prawa podatkowego nie jest właściwą formą uregulowania stosunków społecznych w dziedzinie materialnego prawa podatkowego.
- Spośród warunków formalnych mogących zapewnić skuteczność aktu prawnego projekt federalnej ustawy podatkowej przedłożony przez P. Kirchhofa spełnia warunek zwartości i zwięzłości aktu prawnego. Pozostałe warunki formalne, takie jak: odpowiednie zgrupowanie zagadnień prawnych, zupełność aktu prawnego, jednolitość terminologiczna, precyzja języka, jasność i komunikatywność przepisów prawnych, nie są w pełni realizowane przez Kodeks podatkowy.
- Chociaż Kodeks podatkowy zawiera konstrukcje jurystyczne, które można przyjąć z aprobatą, to przeważają w nim wadliwe rozwiązania prawne.
- Brak ukształtowania przepisów Kodeksu podatkowego w zgodzie z przepisami dyrektyw będących źródłami prawa podatkowego jest główną przeszkodą dla propozycji kodyfikacji prawa podatkowego według modelu P. Kirchhofa, która wynika z prawa Unii Europejskiej.

- Istnieje wiele przeciwwskazań do tego, aby prace w obszarze stanowienia prawa podatkowego Rzeczypospolitej Polskiej zmierzały w kierunku uchwalenia kodeksu prawa podatkowego. Ze względu na liczne wady projekt Kodeksu podatkowego autorstwa P. Kirchhofa nie powinien w pełni stanowić wzorca do opracowywania zmian w polskim prawie podatkowym.

## Bibliografia

### Akty prawne

#### ■ Prawo krajowe

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.
- Ustawa z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, t.j. Dz.U. 2023, poz. 775, ze zm.
- Ustawa z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. 1993, nr 108, poz. 486, ze zm. (akt uchylony).
- Ustawa z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, t.j. Dz.U. 2022, poz. 2500, ze zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2022, poz. 2651, ze zm.
- Ustawa z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U. 2023, poz. 654.
- Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, t.j. Dz.U. 2023, poz. 615, ze zm.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz.U. 2016, poz. 283.
- 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 unijne

- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE C 202 z 7 czerwca 2016 r., s. 47.
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. UE L 157 z 2003 r., ze zm., s. 49.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347 z 2006 r., ze zm., s. 1.
- Dyrektywa Rady 2011/64/UE z 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych, Dz.Urz. UE L 176 z 2011 r., ze zm., s. 24.
- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz.Urz. UE L 345 z 2011 r., ze zm., s. 8.



Dyrektywa 2016/1164 z 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.Urz. UE L 193 z 2016 r., ze zm., s. 1.

Dyrektywa Rady (UE) 2020/262 z 19 grudnia 2019 r. ustanawiająca ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego, Dz.Urz. UE L 58 z 2020 r., ze zm., s. 4.

#### ■ Prawo białoruskie

Podatkowy kodeks Republiki Białorusi, część ogólna z 19 grudnia 2002 r., *Кодэкс Рэспублікі Беларусь ад, 19.12.2002 N 166-3 (Агульная частка)*.

Podatkowy kodeks Republiki Białorusi – część szczegółowa z 29 grudnia 2009 r., *Кодэкс Рэспублікі Беларусь ад, 29.12.2009 N 71-3 (Асаблівая частка)*.

#### ■ Prawo francuskie

Powszechny kodeks podatkowy z 6 kwietnia 1950 r. (*Code général des impôts, 6 avril 1950*).

#### ■ Prawo gruzińskie

Kodeks podatkowy Gruzji z 17 września 2010 r., საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, 3591, (LHG, 54, 12/10/2010).

#### ■ Prawo kazachskie

Kodeks podatkowy Republiki Kazachstanu z 25 grudnia 2017 r., *Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI*.

#### ■ Prawo kirgiskie

Kodeks podatkowy Republiki Kirgistanu z 18 stycznia 2022 r., <https://cis-legislation.com/document.fwx?rgn=137076>.

#### ■ Prawo mołdawskie

Kodeks fiskalny Republiki Mołdawii z 24 kwietnia 1997 r., *Cod fiscal al Republicii Moldova nr. 1163-XIII din 24.04.1997*, Monitorul Oficial al R. Moldova nr.62/522 din 18.09.1997.

#### ■ Prawo niemieckie

Ustawa o podatku dochodowym z 16 października 1934 r., *Einkommensteuergesetz* <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/index.html>.

#### ■ Prawo rosyjskie

Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej z 31 lipca 1998 r., *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)*, 31 lipca 1998 r., N 146-ФЗ (Собрание законодательства Российской Федерации, 3 августа 1998, № 31.).

Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej z 5 sierpnia 2000 r., *Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)*, 5 sierpnia 2000 r., N 117-ФЗ (Собрание законодательства Российской Федерации, 7 августа 2000, № 32).

### ■ Prawo rumuńskie

Kodeks fiskalny z 8 września 2015 r. (*Codulfiscaldin 8 septembrie 2015, Legea nr. 227/2015*, Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015).

### ■ Prawo tadżyckie

Kodeks podatkowy Republiki Tadżykistanu z 23 grudnia 2021 r., <https://cis-legislation.com/document.fwx?rgn=136979>.

### ■ Prawo ukraińskie

Kodeks podatkowy Ukrainy z 2 grudnia 2010 r., *Податковий кодекс України, 2 грудня 2010 r., 2755-VI*, (Відомості Верховної Ради України, 2011, № 13–14, № 15–16, № 17, ст.112).

### ■ Prawo uzbeckie

Kodeks podatkowy Republiki Uzbekistanu z 25 grudnia 2007 r., *Ўзбекистон Республикаси Қасимининг Солиқ Кодекси ЎЗР 25.12.2007 й.*, (ЎПК-136-сон Қонунбилантасдиқланган).

## Literatura

Dziobek-Romański J., Barczewska-Dziobek A., *Podatek od wartości dodanej w Unii Europejskiej. Zagadnienia wybrane*, „Roczniki Nauk Prawnych” 2003, nr 1.

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022.

Górnicki L. [w:] *System prawa prywatnego*, t. 1, *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012.

Hanusz A., *Ochrona interesu publicznego w procesie stanowienia prawa finansowego*, „Przegląd Sejmowy” 2020, nr 2, <https://doi.org/10.31268/ps.2020.04>.

Kirchhof P., *Die staatsrechtliche Bedeutung der Steuerreform*, „Jahrbuch des öffentlichen rechts der Gegenwart. Neue Folge” 2006, nr 54.

Kirchhof P., *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts*, Heidelberg-München-Landsberg-Frechen-Hamburg 2011.

Knosala E., *Zarys teorii decyzji w nauce administracji*, Warszawa 2011.

Łopatka A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1968.

Wagner F.W., *Einfach weniger Steuern zahlen*, „ifo Schnelldienst” 2011, nr 24.

Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 1984.

Wróblewski B., *Radykalne uproszczenie prawa podatkowego w ujęciu Paula Kirchhofa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, nr 1.

## Inne

*Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022 roku*, <https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne-1.php>.

*Informacja o działalności Krajowej Informacji Skarbowej w 2022 roku*, <https://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+o+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+Krajowej+Informacji+Skarbowej+w+2022+roku>.

- International Tax Competitiveness Index 2022, <https://taxfoundation.org/2022-international-tax-competitiveness-index/>.
- Internetowy System Aktów Prawnych, <https://isap.sejm.gov.pl/>.
- Kodeks podatkowy Republiki Taxastanu. Hipotetyczne prawo podatkowe z dnia 29 września 2000 r.*, <https://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2000/eng/pdf/file01.pdf>.
- Modelowy kodeks podatkowy*, <http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view>.
- Opinia Krajowej Rady Doradców Podatkowych do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa oraz do projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika z 7 września 2018 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523380/12523383/dokument359207.pdf>.
- Opinia o projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa z 26 października 2018 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523386/12523389/dokument374145.pdf>.
- Postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z 9 grudnia 2000 r., *Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP*.
- Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z 6 października 2017 r., <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>.
- Projekt ustawy Ordynacja podatkowa z 4 lipca 2018 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12314054/12523386/12523387/dokument351094.pdf>.
- Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517/VIII kad., <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=CE6B73E53195B2C9C1258417003990D4>.
- Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/slowniki/uproszczenie.html>.