

BARTŁOMIEJ P. WRÓBLEWSKI

RADYKALNE UPROSZCZENIE PRAWA PODATKOWEGO W UJĘCIU PAULA KIRCHHOFA

I. WSTĘP

Współczesne systemy podatkowe są skomplikowane. Zdaniem niektórych jest to nieunikniona konsekwencja złożonej rzeczywistości polityczno-społecznej. W opinii innych to raczej wynik trwających wiele dziesięcioleci zaniedbań rządzących. W odniesieniu do polskiego prawa Cezary Kosikowski formułuje ocenę, że „Polska od dawna ma wadliwy system dochodów publicznych. [...] obciążenia daninowe nie tworzą żadnego racjonalnego systemu, a poszczególne obciążania funkcjonują siłą bezwładu lub dlatego, że tego wymaga UE, bądź dlatego, że wprowadzono je w celu zapewnienia doraźnych korzyści fiskusowi. Tego bałaganu nikt nie starał się dotąd zlikwidować [...]”¹. Nie jest to polska specyfika. W państwach demokratycznych powszechnie odczuwane jest niezadowolenie z takiego ukształtowania regulacji podatkowych. Zgłaszane są propozycje uproszczenia prawa podatkowego², czy dalej idące pomysły stworzenia kodeksu podatkowego na kształt kodeksów regulujących kompleksowo prawo cywilne czy prawo karne³. Jak się jednak jednocześnie wskazuje, skomplikowanie materii powoduje, że do rzadkości należy skodyfikowanie tej gałęzi prawa w jednym akcie⁴.

¹ C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce (aspekty prawne)*, „Państwo i Prawo” 2011, z. 7-8, s. 14. Zob. także okresowe raporty łódzkiego Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych dotyczące stanu polskiego systemu podatkowego: B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 111 i n.; iidem, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 103 i n.; iidem, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 61 i n.

² Zob. np. R. Gwiazdowski, *Reforma podatkowa*, „Ius et Lex” 2005, nr 1, s. 329 i n.; M. Nowak, *Podatek linowy w Polsce a doświadczenia krajów regionu*, „Zagadnienia Sądownictwa Konstytucyjnego” 2011, nr 2, s. 105 i n.; Platforma Obywatelska, *Program PO. Polska zasługuje na cud gospodarczy*, Warszawa 2007, s. 29; Prawo i Sprawiedliwość, *Nowoczesna, solidarna, bezpieczna Polska. Program Prawa i Sprawiedliwości*, Warszawa 2011, s. 111.

³ B. Brzeziński, *Zagadnienie reformy prawa podatkowego*, w: L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3: *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 488.

⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 338, pkt 822. Akty takie obowiązują jednak w niektórych porządkach prawnych, choć wbrew nazwie często stanowią raczej kompilacje przepisów podatkowych niż kodeksy. Por. np. Kodeks podatkowy Federacji Rosyjskiej (Налоговый кодекс Российской Федерации). Część pierwsza z dnia 31 lipca 1998 r. Część druga z 5 sierpnia 2000 r., <http://base.garant.ru/10900200> (dostęp: 1.07.2013); rumuński Kodeks po-

W 2011 r. próbę odpowiedzi na znane słabości systemów podatkowych przedstawił Paul Kirchhof. Jest to projekt całościowej reformy niemieckiego systemu podatkowego. Koncepcja heidelberskiego uczonego nie doczekała się omówienia w doktrynie polskiego prawa publicznego. Dlatego celem artykułu jest przede wszystkim zapoznanie czytelnika z motywacjami autora, przyjętymi przez niego założeniami, a także podstawowymi regulacjami projektu. Wydaje się to ważne, choć bowiem kodeks stworzony z myślą o Niemczech, nieukrywane ambicje jego autora są większe. Zgodnie z nimi taka koncepcja uproszczenia prawa podatkowego może być zastosowana w innych państwach, a częściowo także w regulacjach podatkowych w prawie Unii Europejskiej. Istotną częścią artykułu będzie więc próba odpowiedzi na pytanie, czy idea Kirchhofa może rzeczywiście inspirować, a nawet być pewnego rodzaju wzorem dla reform systemów podatkowych we współczesnym świecie.

II. PRZYCZYNY I ZAŁOŻENIA REFORMY

Propozycja reformy niemieckiego prawa podatkowego zawarta została w pracy *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts* (Federalny kodeks podatkowy: projekt reformy dla odnowienia prawa podatkowego)⁵. Autorem liczącej ponad 1300 stron książki, inicjatorem i twórcą zawartego w niej projektu kodeksu jest Paul Kirchhof. Praca jest zwięźczeniem wieloletnich badań heidelberskiego profesora⁶. Jak wskazuje jednak autor, w pracach nad reformą brało udział w latach 1998-2011 kilkadziesiąt osób (naukowcy, sędziowie sądów finansowych, urzędnicy skarbowi i doradcy podatkowi)⁷. Propozycje zmian były częściowo testowane w administracji skarbowej, instytucjach samorządu terytorialnego oraz w przedsiębiorstwach.

Konieczność zasadniczej reformy niemieckiego prawa podatkowego wynika zdaniem Kirchhofa ze stanu tego prawa⁸. Jest ono nieprzejrzyste, utrudnia i hamuje inicjatywę obywateli, z powodu swojej ustawicznej zmienności nie

datkowy (Codul fiscal) z 22 grudnia 2003 r. (ustawa 571/2003), Monitorul Oficial z 23 grudnia 2003 r., nr 927, www.cdep.ro (dostęp: 1.07.2013); ukraiński Kodeks podatkowy (Податковий кодекс України) z 2 grudnia 2010 r., <http://zakon1.rada.gov.ua> (dostęp: 1.07.2013).

⁵ Müller, Heidelberg-München-Landsberg-Frechen-Hamburg 2011.

⁶ Zob. np. idem, *Der Auftrag zur Kodifikation des Steuerrechts*, „Zeitschrift für Gesetzgebung” 2002, nr 2, s. 105 i n.; idem, *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht – klar, verständlich, gerecht*, München 2005; idem, *Die staatsrechtliche Bedeutung der Steuerreform*, „Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart. Neue Folge” 54, 2006, s. 1 i n.

⁷ Początkowo opracowano projekt ustawy o podatku dochodowym, a od 2000 r. prace objęły całość prawa podatkowego. Zob. P. Kirchhof et al., *Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes*, Heidelberg 2001; P. Kirchhof, *Einkommensteuergesetzbuch. Ein Vorschlag zur Reform der Einkommen- und Körperschaftsteuer*, wyd. 2, Heidelberg 2004.

⁸ P. Kirchhof, *Bundessteuergesetzbuch...*, s. 1, pkt 1. Zob. także np. L. Osterloh, *Methodenprobleme im Steuerrecht*, „Jahrbuch des öffentlichen Rechts der Gegenwart. Neue Folge” 58, 2010, s. 153 i n. Próby reformy podejmowane są w niemieckim prawoznawstwie od wielu lat. Zob. np. J. Lang, *Entwurf eines Steuergesetzbuchs*, Bonn 1993; W. Engels et al., *Vorschläge zu einer „Kleinen Steuerreform”*, Bad Homburg 1983; M. Rose, *Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer. Der Wegweiser durch die Steuerdebatte*, Stuttgart 2003.

pozwala na długofalowe planowanie, sterując działalnością gospodarczą, ogranicza jej swobodę, a często prowadzi do ekonomicznych absurdów. Narusza konstytucyjne zasady: wolności jednostki, równości obywateli wobec prawa i ciężarów publicznych, sprawiedliwości społecznej.

Proponowana reforma oparta jest na trzech założeniach. Po pierwsze, podatki są udziałem państwa w sukcesie prywatnego gospodarowania. Po drugie, podatek musi być nieunikniony. Po trzecie wreszcie, prawo podatkowe ma być proste i zrozumiałe. Każde z tych założeń ma określone konsekwencje dla projektu kodeksu podatkowego.

Podatek jest konsekwencją sukcesu gospodarczego podmiotów prywatnych, a nie ogólnym obowiązkiem jednostki wobec państwa, rezultatem potencjalnej siły nabywczej czy ekwiwalentem za dostarczane przez państwo świadczenia⁹. Podatek obciąża więc tylko te podmioty, które powiększyły swoją zdolność finansową. Z takim założeniem sprzeczny byłby – jak pisze Kirchhof – na przykład podatek pogłówny, a także inne podatki od majątku trwałego (*Substanzsteuer*) obciążające majątek, kapitał czy nieruchomości¹⁰. Obowiązek podatkowy pojawia się dopiero w momencie wystąpienia sukcesu gospodarczego w postaci dochodu z indywidualnej pracy, nabywania i korzystania z własności, wykorzystywania indywidualnej siły nabywczej.

Postulat nieuniknioności podatku jest zdaniem Kirchhofa konstytucyjną odpowiedzią na największą słabość współczesnego systemu podatkowego: możliwość uniknięcia podatku przez świadome kształtowanie swojej sytuacji faktycznej i prawnej. Zobowiązany do podatku ma płacić, dlatego że zachodzi prawnie określona podstawa jego obciążenia, a nie dlatego że nie wykorzystał ustawowo nakazanej bądź dopuszczonej strategii ominięcia podatku. Obowiązek podatkowy musi być przez ustawodawcę ujęty w taki sposób, żeby nie można było go ominąć¹¹.

Trzecie ogólne założenie reformy jest konsekwencją realizacji w prawie podatkowym zasady państwa prawa. Ustawa podatkowa ma być prosta i zrozumiała. Za niezrozumiałą ustawę uznaje Kirchhof taki akt normatywny, którego tekst wprawdzie został zgodnie z przepisami opublikowany, ale nie wynika z niego podstawa opodatkowania usprawiedliwiająca ciężar podatkowy. Podatnik musi być w stanie zrozumieć swoją sytuację prawną, tak aby mógł dostosować do niej swoje działanie. W przypadku prawa podatkowego jest to tym istotniejsze, że naruszenie obowiązków podatkowych może pociągnąć za sobą odpowiedzialność karną¹².

III. KODEKS I CZĘŚĆ OGÓLNA

Projekt reformy został zawarty w Federalnym kodeksie podatkowym (*Bundessteuergesetzbuch*, BStGB). Kodyfikacja ma zastąpić ponad 200 fe-

⁹ P. Kirchhof, *Bundessteuergesetzbuch...*, s. 3 i n., pkt 5.

¹⁰ Ibidem, s. 7, pkt 19.

¹¹ Ibidem, s. 4 i n., pkt 7 i n.

¹² Ibidem, s. 6 i n., pkt 14 i n.

deralnych ustaw podatkowych obowiązujących w Niemczech. Kodeks jest podzielony na pięć ksiąg. Liczy 146 paragrafów, mieszczących się na 30 stronach tekstu. Zamiast ponad 30 podatków¹³ pozostawia jedynie cztery: podatek dochodowy (*Einkommensteuer*, § 42-72), podatek od spadków i darowizn (*Erb-schafts- und Schenkungsteuer*, § 73-100), podatek obrotowy (*Umsatzsteuer*, § 101-131)¹⁴ oraz podatek akcyzowy (*Verbrauchssteuer*, § 132-146)¹⁵. Projekt uzupełnia Federalne rozporządzenie podatkowe (*Bundessteuerverordnung* [BStVO], § 1-91). Jak wskazano w komentarzu do kodeksu: „upoważnienie do wydania rozporządzenia obciąża Federalny kodeks podatkowy od regulacji szczegółowych i przejściowych, chroni jego zrozumiałość, przejrzystość, siłę przekonywania”¹⁶. Można mieć wątpliwość, czy rzeczywiście wszystkie postanowienia zawarte w rozporządzeniu mają charakter „szcze-gółowy” lub „przejściowy”. W szczególności w rozporządzeniu zwracają uwagę liczne definicje, dotyczące m.in.: terytoriów Niemiec, Unii Europejskiej, państwa trzeciego i zagranicy (§ 1), zamieszkania i stałego pobytu (§ 2) czy prywatnoprawnych osób prawa podatkowego (§ 3).

W „Części ogólnej” kodeksu (§ 1-41) uregulowano podstawy systemu podatkowego, w tym przepisy obowiązujące dla wszystkich rodzajów podatków. Rozpoczyna się ona rozdziałem „Zasady opodatkowania”, w którym zawar-to definicję podatku, rodzaje podatków, działania obciążone poszczegól-nymi rodzajami podatków oraz podmioty podlegające opodatkowaniu (§ 1-4). W rozdziale drugim „Współdziałanie podatków” uregulowano relacje między poszczególnymi rodzajami podatków: podatkiem dochodowym a jego częścią – komunalnym dodatkiem podatkowym (szerzej poniżej), podatkiem dochodowym a podatkiem od spadków i darowizn, podatkiem obrotowym a akcyzą, a także określono górną granicę opodatkowania (§ 5-8).

Górna granica opodatkowania wynika z prawa własności z art. 14 Ustawy zasadniczej¹⁷. W prawie niemieckim, podobnie jak w polskim porządku prawnym, w przypadku prawa własności i większości innych wolności i praw konstytucyjnych, dopuszcza się ingerencje państwa, ale jednocześnie – zgodnie z określonymi zasadami konstytucyjnymi, w szczególności z zasadą proporcjo-

¹³ Ibidem, s. 129 i n., pkt 1 i n. Są to w szczególności: podatki dochodowe (od osób fizycznych, od osób prawnych, od prowadzenia działalności gospodarczej, kościelny), spadkowy i od darowizn, konsumpcyjne (obrotowy – VAT, od ubezpieczenia, na rzecz ochrony przeciwpożarowej, od nabycia nieruchomości, od zakładów wyścigowych, od gier losowych), szczególne podatki konsumpcyjne (od energii, od tytoniu, od prądu, od kawy, od piwa, od win musujących, od wyrobów spirytusowych, od alkopopów), majątkowe (od majątku, gruntowy, od pojazdów mechanicznych), cła, opłata od kasyn gry oraz podatki lokalne (od psów, od imprez rozrywkowych, od drugiego mieszkania, od obwodów łowieckich, od obwodów połowów, od licencji na sprzedaż napojów alkoholowych).

¹⁴ W Niemczech pojęcia „podatek obrotowy” (*Umsatzsteuer*) i „podatek od wartości dodanej” (*Mehrwertsteuer*) są współcześnie często używane zamiennie. P. Kirchhof używa konsekwentnie pojęcia „podatek obrotowy”.

¹⁵ Projekt obejmuje tylko te podatki, do których regulacji kompetencję posiada federacja. W konsekwencji poza systemem pozostają: cła (kompetencja Unii Europejskiej) i podatek kościelny (kompetencja krajów związkowych). Zob. ibidem, s. 130 i n., pkt 4 i n.

¹⁶ Ibidem, s. 334, pkt 1.

¹⁷ Ustawa zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*) z 23 maja 1949 r., „Bundesgesetzblatt” 1949, s. 1 i n., ze zm.

nalności – wyznacza się granicę takich ingerencji. Z dotychczasowego orzecznictwa Federalnego Trybunału Konstytucyjnego wynika, że podatki nie mogą mieć intensywności wyłączenia, charakteru konfiskaty, nadmiernie krępować własności¹⁸. Jak uściślono w jednym z orzeczeń, nie powinny przekraczać około połowy dochodu podatnika¹⁹. Do tego judykatu nawiązuje § 8 projektu kodeksu, w którym maksymalna granica rocznego opodatkowania zostaje ustalona na połowę osiągniętego dochodu. Regułę tę uzupełniają dwie zasady. Przyjęto, że obciążenie z tytułu podatku obrotowego i akcyzy jest przy obliczaniu górnej granicy opodatkowania stałe i wynosi 20% dochodu, a także że podatek z tytułu spadków i darowizn nie jest w tym rozliczeniu uwzględniany.

W rozdziale trzecim „Źródła prawa i źródła poznania prawa” wskazano na źródła prawa podatkowego, relację między prawem krajowym a prawem europejskim i międzynarodowym, reguły wykładni przepisów kodeksu oraz jego zmian (§ 9-11). W rozdziale czwartym „Stosunek podatkowy” znalazły się przepisy określające m.in.: podatkowe osoby fizyczne i prawne, uczestników stosunku podatkowego, nadawanie numerów identyfikacji podatkowej, gromadzenie danych dotyczących podatników, składanie zeznań podatkowych, prowadzenie przez urzędy finansowe postępowania wyjaśniającego, wystąpienie zobowiązania podatkowego, jego płatność i odsetki, potrącenie podatku, sprostowanie decyzji podatkowych, odroczenie, zmniejszenie bądź zwolnienie z podatku z powodu „niezwykłego ciężaru” (*unzumutbare Härte*), a także przedawnienie zobowiązania podatkowego (§ 12-26).

Rozdział piąty „Użyteczność publiczna” traktuje o wsparciu przez podatników organizacji pożytku publicznego (§ 27-32). W opinii Kirchhofa tradycyjne rozwiązywanie, zgodnie z którym następuje to przez odpis od podstawy opodatkowania, jest mało transparentne, a dodatkowo w praktyce uprzywilejowuje bogatszych podatników. Zamiast tego proponuje, aby to państwo dopłacało wybranym przez podatnika organizacjom pożytku publicznego jedną trzecią darowizny wpłaconej na rzecz takiej organizacji²⁰.

W rozdziale szóstym „Odpowiedzialność podatkowa” uregulowano kwestie odpowiedzialności finansowej, administracyjnej i karnej (§ 33-40). Ostatni roz-

¹⁸ Orzeczenie Federalnego Trybunału Konstytucyjnego (Bundesverfassungsgericht) z 22 maja 1963 r. („Werkfernverkehr”), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 1963, t. 16, s. 161; orzeczenie Federalnego Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 1974 r. („Leberpfennig”), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, t. 38, Tübingen 1975, s. 80 i n.

¹⁹ Rozwiązanie takie nie wyklucza jednak, jak wskazał Trybunał, odejścia od tej reguły w przypadku „wyjątkowego położenia państwa”. Orzeczenie Federalnego Trybunału Konstytucyjnego z 22 czerwca 1995 r. („Vermögenssteuer”), Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts t. 93, 1995, s. 137 i n.

²⁰ Podatnik chcący wesprzeć wybraną organizację kwotą 100 euro obecnie przekazuje na jej rzecz 100 euro, co pozwala mu później odliczyć 25 euro od podstawy opodatkowania. W proponowanym modelu podatnik obdarowuje ów związek kwotą 75 euro, a jedna trzecia tej kwoty, a więc 25 euro zostanie tej organizacji na jej wniosek wpłacona z budżetu państwa. W efekcie organizacja pożytku publicznego otrzyma taką samą kwotę. Nie musi ona jednak wystawiać darczyńcom zaświadczeń o wpłatach, a podatnicy nie mają obowiązku ich przechowywać. Także urzędy skarbowe musiałby kontrolować jedynie ograniczoną liczbę takich organizacji, a nie miliony darczyńców. Zob. P. Kirchhof, *Bundessteuergesetzbuch...*, s. 11 oraz s. 288 i n.

dział Części ogólnej „Upoważnienie do wydania rozporządzenia” zawiera tylko jeden paragraf, w którym wskazano na kompetencję rządu federalnego do uregulowania w jednym akcie wykonawczym zagadnień wymienionych w tym przepisie (§ 41).

IV. PODATEK DOCHODOWY

Nowe ujęcie podatku dochodowego jest zdaniem autora kodeksu odpowiedzią na dotychczasowe niedostatki obowiązującego prawa: nadmiar regulacji, jej niezrozumiałość i wewnętrzne sprzeczności. Sytuacja, w której podatnik nie jest w stanie samodzielnie wypełnić deklaracji podatkowej – zdaniem Kirchhofa – narusza wynikające z zasady państwa prawa reguły „przewidywalności i obliczalności ciężarów podatkowych”²¹.

Podstawą podatku jest dochód faktycznie uzyskany w ciągu roku podatkowego²². Wychodzi się z założenia równości wszystkich podatników. Konstrukcja podatku jest jednolita dla różnych podmiotów i różnych rodzajów dochodów. Podatek obejmuje w konsekwencji dochody osób fizycznych, osób prawnych, w tym spółek kapitałowych i osobowych oraz innych podmiotów zobowiązanych. W ramach jednolitego podatku dochodowego ujęte są więc między innymi obecny podatek od osób fizycznych i podatek od osób prawnych. Rozwiązanie to ma m.in. czynić bezcelowym zmiany form prawnych podmiotów gospodarczych mające na celu płacenie niższych podatków. Ponadto kodeks rezygnuje z różnicowania opodatkowania poszczególnych rodzajów dochodów, w tym zarobków, dochodów z kapitału, emerytur i dochodów z umów cywilnoprawnych. Od ogólnych reguł opodatkowania dochodu kodeks przewiduje jedynie kilka omówionych poniżej wyjątków. Jest to konsekwencja przekonania, że regulacje, które zmieniają reguły ogólne opodatkowania, a więc różnego rodzaju zwolnienia, ulgi czy subwencje, ukrywają rzeczywistą wysokość podatku. W praktyce wyjęte są więc spod kontroli parlamentu i opinii publicznej. Nie oznacza to zdaniem Kirchhofa, że państwo nie może wspierać pewnych grup obywateli, ale powinno czynić to wprost za pomocą ustaw szczególnych, a nie przez naruszanie zasady jednolitości podatków.

Kodeks odrzuca zasadę progresywnego podatku dochodowego i ustala jednolitą stawkę podatkową. Zgodnie z hasłem „trzy czwarte dla obywatela, jedna czwarta dla państwa” wysokość podatku wynosi 25%. Reguła ta ulega w praktyce modyfikacji w dwóch przypadkach. Wynikają one z innych zasad opodatkowania minimum egzystencjalnego i najniższych dochodów oraz wspólnego opodatkowania małżonków i kwoty wolnej od podatku na dzieci.

²¹ Ibidem, s. 13, pkt 43.

²² Nieopodatkowane pozostają środki finansowe przeznaczone przez podatnika dla materialnego zabezpieczenia swojej przyszłości (fundusze emerytalne). Wynika to z przyjętej w kodeksie zasady opodatkowania dochodu uzyskanego, a nie dochodu przyszłego. Natomiast opodatkowaniu na normalnych zasadach podlegają środki wypłacane z tego rodzaju funduszy. Zob. ibidem, s. 17, pkt 58.

Uzasadnieniem obu regulacji szczególnych są względy społeczne, a ich konstytucyjną podstawą odpowiednio: godność człowieka z art. 1 ust. 1, ochrona prawa własności z art. 14 ust. 1 oraz ochrona małżeństwa i rodziny z art. 6 ust. 1 Ustawy zasadniczej²³.

W przypadku każdego podatnika wolne od podatku minimum egzystencjalne wynosi 8000 euro. Do tego 2000 euro stanowi uproszczony ryczałt dla kosztów uzyskania dochodu. Kolejne 5000 euro dochodu opodatkowane będą w wysokości 60%, a następne 5000 euro w wysokości 80%. Tym samym pełna 25% stawka podatku rozpoczyna się od kwoty 20 000 euro dochodów rocznie. Oznacza to, że dla dochodów między 10 000 a 20 000 euro istnieje jednak progresja podatkowa w wysokości 15-20%. Kodeks pozwala na wspólne opodatkowanie małżonków. Ustala także kwotę wolną od podatku w wysokości 8000 euro na dziecko²⁴.

Kodeks przewiduje jeszcze jedną ważną zmianę w odniesieniu do podatku dochodowego. Razem z nim ma być pobierany komunalny dodatek podatkowy (*kommunale Zuschlagsteuer*). Zastępowałby dotychczasowy podatek od prowadzenia działalności gospodarczej (*Gewerbesteuer*). W myśl reformy byłby to nie osobny podatek, ale dodatek do podatku dochodowego podmiotów gospodarczych niezależnie od ich formy prawnej, zawodu czy rodzaju dochodu. Ta ostatnia zmiana jest o tyle ważna, że eliminowałaby trudne do uzasadnienia różnice w opodatkowaniu przedsiębiorstw oraz podmiotów prowadzących podobną działalność w innej formie prawnej²⁵.

V. PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Także podatek od spadków i darowizn stanowi ograniczenie zagwarantowanych konstytucyjnie własności i prawa dziedziczenia. Jak zauważa Kirchhof, gdyby jego wysokość zrównywała państwo z głównym spadkobiercą, stanowiłoby to naruszenie samej istoty tych praw zasadniczych. Usprawiedliwieniem podatku jest zwiększenie możliwości finansowych spadkobierców i obdarowanych, których realizację umożliwia i gwarantuje państwo przez stworzenie odpowiednich ram prawnych, gospodarczych i społecznych²⁶.

Podstawa opodatkowania ma być określana wyłącznie na podstawie wartości rynkowej odziedziczonych bądź otrzymanych dóbr z dnia naliczania wysokości podatku. Następuje to wtedy, gdy spadkobierca czy obdarowany może

²³ Odnośnie do ochrony małżeństwa i rodziny w prawie podatkowym zob. P. Kirchhof, *Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung*, „Zeitschrift für Rechtspolitik” 2003, nr 3, s. 73 i n.

²⁴ Idem, *Bundessteuergesetzbuch...*, s. 15 i n., pkt 50 i n.

²⁵ Zdaniem P. Kirchhofa przyczyniłoby się to do realizacji zasady równości podmiotów gospodarczych. Obecnie podatek od działalności gospodarczej płacą w Niemczech na przykład działający samodzielnie maklerzy, gdyż traktowani są jako prowadzący przedsiębiorstwa. Jednocześnie nie płacą tego podatku przedstawiciele wolnych zawodów, jak np. lekarze, którzy zatrudniają liczny personel pomocniczy. Podatkowi temu podlega jako przedsiębiorstwo zakład protetyczny wykonujący protezy, ale już nie dentysta, w którego gabinecie wytwarzane są identyczne protezy.

²⁶ Ibidem, s. 22 i n., pkt 80 i n.

nimi w rzeczywistości dysponować. W odniesieniu do pieniędzy podstawą jest ich nominalna wartość, dla innych dóbr przeprowadzane jest postępowanie szacujące ich wartość. W określonych w kodeksie przypadkach brana jest ich wartość zryczałtowana²⁷.

Spadki i darowizny opodatkowane są jednolitym 10% podatkiem. Wyjątki ograniczone zostały do sytuacji – zdaniem Kirchhofa – koniecznych z powodów dogmatycznoprawnych, systemowych bądź praktycznych. Zwolnione od podatku są stowarzyszenia pożytku publicznego, związki i organizacje kościelne, jednostki władzy publicznej, przysporzenia na rzecz gospodarstwa domowego oraz zwyczajowe okolicznościowe prezenty. Nieopodatkowane pozostają także spadki i darowizny na rzecz małżonków. Kodeks przewiduje także dwie kwoty wolne od podatku. W przypadku dzieci nieopodatkowana pozostaje kwota 400 000 euro, a dodatkowo majątek gospodarstwa domowego w kwocie do 20 000 euro. Dla wszystkich innych spadkobierców i obdarowanych nieopodatkowane pozostaje 50 000 euro. Także tutaj uzasadnieniem pozostawienia kwot wolnych od podatku są określone przepisy konstytucyjne: prawo dziedziczenia z art. 14 ust. 1 oraz szczególna ochrona rodziny z art. 6 ust. 1 Ustawy zasadniczej²⁸.

VI. PODATEK OBROTOWY I AKCYZA

Podatek obrotowy oraz akcyza są podatkami obciążającymi konsumpcję. Ukształtowanie podatku obrotowego w kodeksie jest – zdaniem Kirchhofa – odpowiedzią na powszechne oczekiwanie reformy tego podatku. Celem jest uproszczenie obowiązującego prawa, ograniczenie liczby podmiotów zobowiązanych, a w konsekwencji – mniejsza podatność na oszustwa podatkowe²⁹.

Zgodnie z nową dla niemieckiego prawa koncepcją tego podatku, podatek obrotowy ma być ogólnym podatkiem konsumpcyjnym. Obciąża więc nie wszystkie pośrednie stadia produkcji, a wyłącznie ostatecznego konsumenta. Ma to wyeliminować skomplikowany system odprowadzania tego podatku, który opodatkowuje sprzedaż na wszystkich etapach produkcji. Próbowanie ewentualnych oszustw podatkowych ma zapobiec obowiązkowi dokonywania wszystkich operacji poprzez przeznaczone dla tego konta bankowe. Tylko w sytuacjach sprzedaży towaru bądź usługi między przedsiębiorstwami za gotówkę, obowiązywałaby dotychczasowa reguła odprowadzania podatku także przez przedsiębiorstwo niebędące ostatecznym konsumentem³⁰.

Jednolita stawka podatku obrotowego została określona w kodeksie na 19%. Istotną wartością projektu jest to, że podobnie jak podatek dochodowy oraz podatek od spadków i darowizn dopuszcza on niewiele wyjątków. Kodeks przewiduje jednak zwolnienie z podatku pewnych świadczeń w celu ob-

²⁷ Ibidem, s. 24 i n., pkt 88 i n.

²⁸ Ibidem, s. 27, pkt 100 i n.

²⁹ Ibidem, s. 30, pkt 112 i n.

³⁰ Ibidem, s. 31 i n., pkt 115 i n.

nizienia ich kosztów. Należą do nich: usługi medyczne, udostępnienie lokalu mieszkalnego, ubezpieczenia zdrowotne i emerytalne oraz świadczenia służące wspieraniu realizacji określonych celów społecznych (m.in. opieka nad osobami starszymi, sport młodzieżowy, edukacja). Rozwiązanie szczególnie przewidziane jest dla przedsiębiorstw z obrotem do 20 000 euro. W myśl postanowień kodeksu podatek obrotowy ma co do zasady w przyszłości nie obciążać władzy publicznej. Jest to bowiem rozwiązanie antysystemowe, gdyż państwo jest wówczas zarówno zobowiązane, jak i uprawnione z tytułu tego podatku. Jedynie w przypadku świadczenia usług władza publiczna może „przenosić podatek” na innych konsumentów³¹.

Obok podatku obrotowego jako ogólnego podatku konsumpcyjnego projekt przewiduje utrzymanie szczególnych podatków konsumpcyjnych w postaci akcyzy. Zmienia jednak listę towarów obciążonych tym podatkiem. Akcyzą mają być objęte enumeratywnie wymienione towary. Uzasadnieniem ich dodatkowego opodatkowania jest okoliczność, że szkodzą one środowisku lub zdrowiu człowieka. Należą do nich: energia (m.in. ropa, benzyna, gaz) i prąd, tytoń i alkohol³².

W opinii Kirchhofa zmiany dotyczące podatku obrotowego i podatku akcyzowego są pomyślane dla Niemiec, ale stanowią także propozycję reformy tych podatków w prawie Unii Europejskiej³³.

VII. PODSUMOWANIE

Wizja radykalnego uproszczenia systemu podatkowego i odpowiadający jej projekt kodeksu podatkowego Kirchhofa bez wątpienia inspirują. Ich przedstawienie i publikacja kodeksu w czerwcu 2011 r. spotkało się ze znacznym zainteresowaniem niemieckiej opinii publicznej. Artykuły poświęcone projektowi opublikowały najważniejsze dzienniki i tygodniki. Sam autor został wyróżniony przez Towarzystwo Doradztwa Finansowego Plansecur tytułem „Myśliciela Roku” (Vordenker 2011). Zainteresowanie opinii publicznej odpowiada ambicjom autora. Kirchhof podczas prezentacji projektu przyrównał go wprost do zmiany, jaką w prawie przyniosła Deklaracja praw człowieka i obywatela z 1789 r.³⁴ Inny z komentatorów widzi w projekcie raczej zapowiedź rewolucji porównywalnej z odrzuceniem skomplikowanego systemu podatkowego porządków feudalnych na rzecz prostego systemu podatkowego państw wczesnokapitalistycznych w XVIII i XIX w.³⁵ Nieco sceptycznie zauważa się, że przyjęcie takiego kodeksu byłoby rewolucją, którą można zrównać z uchwaleniem francuskiego Code civil z 1804 r.³⁶

³¹ Ibidem, s. 32 i n., pkt 120 i n.

³² Ibidem, s. 35 i n., pkt 134 i n.

³³ Ibidem, s. 31 i n., pkt 119 oraz s. 37, pkt 140 i n.

³⁴ G. Bohsem, C. Hulverscheidt, *Der Professor ködert die Politik*, „Süddeutsche Zeitung” z 28 czerwca 2011 r.

³⁵ G. Seibt, *Schön gesagt*, „Süddeutsche Zeitung” z 29 czerwca 2011 r.

³⁶ Ibidem.

Koncepcja niemieckiego profesora realizuje szereg istotnych wartości. Stanowi wyraz tendencji do odnowienia republikańskiej filozofii politycznej, jest mocno osadzona w konstytucyjnej dogmatyce oraz przedstawia próbę systemowej regulacji ważnej gałęzi prawa. Reforma prawa podatkowego nie jest dla Kirchhofa celem samym w sobie. Stanowi raczej konsekwencję jego poglądów na ustrój państwa, powrót *ad fontes*, do ideału państwa, które nie jest ani liberalne, ani socjalne, ale łączy elementy obu doktryn w tradycji społecznej gospodarki rynkowej. Kluczowym pojęciem dla niemieckiego uczonego jest pojęcie „kultura umiarkowania”³⁷ (*Kultur des Maßes*), inaczej złotego środka. Jej odrzucenie prowadzi do rozpoznanych problemów współczesnego państwa: „ustawodawczego ADHD”, inflacji prawa, uzależnienia obywateli od państwa. Wolność jednostki może być zachowana tylko wtedy, gdy ambicje państwa z jednej strony, a z drugiej – oczekiwania obywateli wobec państwa są ograniczone. Państwo, które nie ufa obywatelowi, ale lepiej od niego wie, jak powinien kształtować swoje życie, stanowi prawo, a w szczególności prawo podatkowe, które prowadzi do uzależnienia jednostki³⁸. W filozofii państwa Kirchhofa nie brak jednak wyraźnych akcentów socjalnych. W omawianym projekcie są to m.in. silnie zaakcentowane odstępstwa od zasady jednolitości reguł podatkowych, w tym nieopodatkowane wysokie minimum egzystencjalne i korzystne opodatkowanie niskich dochodów, wspólne opodatkowanie małżonków i znaczne kwoty wolne od podatku na dzieci.

Proponowana reforma ma charakter systemowy. Obejmuje całość regulacji podatkowych. Autor konsekwentnie realizuje przyjęte przez siebie założenia. Zaprojektowany system podatkowy wydaje się spójny. Rzadko ogólnym postulatom o charakterze politycznym czy prawnym towarzyszą propozycje konkretnych regulacji. Tym bardziej gdy rzecz dotyczy całej gałęzi prawa. W tym wypadku jest inaczej. Ogólnym założeniom filozoficzno- i konstytucyjnoprawnym odpowiadają konkretne i dopracowane w szczególności instytucje prawa podatkowego. Wartością modelu Kirchhofa jest także to, że opiera się na podatkach dobrze znanych z praktyki. Nie przewiduje się możliwości wprowadzania innych rodzajów obciążeń podatkowych. Zaletą projektu wydaje się nie tyle oryginalność konkretnych elementów systemu, ile raczej fakt, że stanowi on swoiste podsumowanie zebranych doświadczeń. Autor bazował na dorobku niemieckiej nauki prawa finansowego oraz na orzecznictwie Federalnego Trybunału Konstytucyjnego i Federalnego Trybunału Finansowego. Dodać wreszcie należy, że projekt ujęty został w formie zwięzłego kodeksu. Znaczenie kodyfikacji dla porządku prawnego i jej wpływ na poziom kultury prawnej należy do zjawisk dobrze rozpoznanych w prawoznawstwie³⁹. W odróżnieniu od wielu aktów nazwanych kodeksami, w tym przytoczonych na początku artykułu kodeksów podatkowych państw środkowo- i wschodnioeuropejskich, zaprezentowany projekt nie jest jedynie kompilacją obowiązujących przepi-

³⁷ Idem, *Das Gesetz der Hydra, Gebt den Bürgern ihren Staat zurück*, München 2008, s. 11 i n.

³⁸ Idem, *Der freie oder der gelenkte Bürger. Die Gefährdung durch Geld, Informationspolitik und durch die Organisationsgewalt des Staats*, Stuttgart 2010.

³⁹ Zob. np. E. Borkowska-Bagińska, *Wpływ kodyfikacji prawa cywilnego na poziom kultury prawnej społeczeństw*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 1, s. 151 i n.

sów podatkowych, ale ich syntezą. Zamiast ponad 50 000 paragrafów obowiązującego niemieckiego prawa podatkowego⁴⁰ kodeks wraz z rozporządzeniem zawiera – jak wspomniano – zaledwie 237.

Projekt Kirchhofa przemawia do przeciętnego obywatela. W przeprowadzonej w tej sprawie przez „Süddeutsche Zeitung” ankiecie wypowiedziało się blisko 8500 osób. Co ciekawe, wszyscy bez wyjątku opowiedzieli się za radykalnym uproszczeniem systemu podatkowego, gdyż jest on obecnie całkowicie nietransparentny. Nikt nie zagłosował przeciw ani nikt nie uznał, że sprawa jest mu obojętna⁴¹.

VIII. KRYTYKA

Projekt Kirchhofa inspiruje, co więcej – bywa stawiany jako wzór. Nie zwalnia to z postawienia pytania, czy koncepcja radykalnego uproszczenia prawa podatkowego nie należy do kategorii pomysłów utopijnych. Jeden z krytyków koncepcji napisał wprost, że jest to idea z wieży z kości słoniowej⁴². Kodeks przedstawiono niedawno i w niewielkim stopniu został on poddany szczegółowej krytyce. Na tym etapie dyskusji wątpliwości koncentrują się na społecznej ocenie reformy oraz jej potencjalnie negatywnych konsekwencjach dla finansów państwa. Zdaniem krytyków kodeks ma charakter antysocjalny. W szczególności podatek dochodowy o *de facto* liniowym charakterze obciąża wszystkich podatników w równy sposób. Ma to oznaczać, że proporcjonalnie w większym stopniu koszty funkcjonowania państwa ponosić będą gorzej sytuowani obywatele⁴³. Drugim argumentem wysuwany przeciw koncepcji Kirchhofa są możliwe trudności z zapewnieniem płynności budżetowej państwa. Jak się wskazuje, nie można przewidzieć, jakie konsekwencje dla finansów publicznych miałaby tego rodzaju reforma. Ryzyko związane z niemożnością zbilansowania wydatków i wpływów budżetowych jest zbyt duże, aby można było je podjąć. Zmiany systemu podatkowego z natury rzeczy muszą mieć charakter ewolucyjny⁴⁴.

⁴⁰ P. Kirchhof, *Das Gesetz der Hydra...*, s. 22.

⁴¹ Zob. www.sueddeutsche.de/politik/neues-steuerkonzept-was-kann-kirchhof-1.1113145 (dostęp: 1.07.2013).

⁴² G. Bohsem, C. Hulverscheidt, op. cit.

⁴³ Zob. np. E. Eppler, *Einfach ist nicht gleich gerecht*, „Süddeutsche Zeitung” z 4 lipca 2011 r.; G. G. Wagner, S. Bach, *Es gibt kein Geld für Steuergeschenke!*, „Tagesspiegel” z 4 lipca 2011 r.; G. Corneo, P. Faigle, *Die Reichen kommen zu leicht davon*, „Zeit Online” z 7 lipca 2011 r.

⁴⁴ Zob. np. R. Bollmann, *Kirchhof hat keine Chance*, „Frankfurter Allgemeine Zeitung” z 3 lipca 2011 r.; *Die Freunde und Feinde des Bierdeckels*, „Süddeutsche Zeitung” z 28 czerwca 2011 r. Trwające przez wiele dziesięcioleci debaty dotyczące odpowiedzialności odszkodowawczej państwa za działania ustawodawcy wskazują, że siła argumentacji odwołującej się do możliwego zagrożenia płynności finansowej państwa jest znaczna. Nawet jeśli ma charakter bardzo ogólny i jest słabo uzasadniona, często faktycznie kończy dyskusję na dany temat. Zob. B. P. Wróblewski, *Die Staatshaftung für legislatives Unrecht in Deutschland*, Baden-Baden 2005, s. 111 i n.; idem, *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa za działania ustawodawcy. Kształtowanie się koncepcji i instytucji na tle ogólnych reguł odpowiedzialności państwa do połowy XX wieku*, Warszawa 2011, s. 245.

Czy tego rodzaju koncepcja może uzyskać uznanie ekspertów: naukowców z zakresu prawa finansowego, doradców podatkowych, urzędników administracji podatkowej? Być może byłoby to w jakiejś sytuacji społecznej czy politycznej wyobrażalne, ale z pewnością nie jest oczywiste, by z racji swojego celu – radykalnego uproszczenia regulacji podatkowej, tj. w konsekwencji ograniczenia przedmiotu pracy – mogła uzyskać wsparcie znacznej części tych, którzy ze skomplikowania takiej materii żyją. Specjaliści w materii prawa podatkowego są tu bowiem stroną – sędziami we własnej sprawie.

Jeszcze istotniejsza wydaje się kwestia politycznych możliwości realizacji takiego zamierzenia. Ilustrację tego problemu stanowią doświadczenia samego autora. Kirchhof jest profesorem Uniwersytetu w Heidelbergu oraz byłym sędzią Federalnego Trybunału Konstytucyjnego. Od ćwierćwiecza wraz z Josefem Isensee wydaje wielotomowy system niemieckiego prawa państwowego⁴⁵. Bywa uznawany za jednego z najwybitniejszych po II wojnie światowej specjalistów z zakresu prawa publicznego. Lista niemieckich i zagranicznych odznaczeń, doktoratów honoris causa, tytułów i nagród, którymi został wyróżniony, jest imponująca. Niemniej jego nazwisko stało się synonimem porażki naukowca w polityce. Przed wyborami parlamentarnymi w 2005 r. został przez Angelę Merkel zaprezentowany jako kandydat na ministra finansów w gabinecie cieni koalicji CDU-CSU/FDP, a jednym z powyborczych celów chadecji miała być reforma podatku dochodowego autorstwa Kirchhofa. W czasie kampanii wyborczej kanclerz Gerhard Schröder, nigdy nie wymieniając twórcy projektu reformy z imienia i nazwiska, wielokrotnie poddawał krytyce jego zdaniem antysocjalne elementy programu „pewnego profesora z Heidelbergu”. Wybory wbrew oczekiwaniom nie skończyły się wyraźnym zwycięstwem chadecji. Komentatorzy polityczni uznali to za wynik negatywnej kampanii socjaldemokratycznego kanclerza względem projektu Kirchhofa⁴⁶. Obserwacja, że reformy podatkowe to operacje społeczno-gospodarcze o dużym stopniu trudności, a projekty takich zmian mogą m.in. prowadzić do wyborczej porażki, nie jest ograniczona wyłącznie do Niemiec⁴⁷. Przekonanie opinii publicznej do reformy, już nie tylko podatku dochodowego, ale całego systemu podatkowego, nie jest wprawdzie niemożliwe, ale wydaje się trudne.

IX. DYSKUSJA

Refleksja nad projektem uproszczenia prawa podatkowego Kirchhofa dopiero się rozpoczęła. Sam autor deklaruje gotowość dyskusji dotyczącej zarówno samej koncepcji, jak i szczegółowych rozwiązań zaproponowanych w ko-

⁴⁵ B. P. Wróblewski, rec.: Josef Isensee, Paul Kirchhof (Hrsg.) – *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I – Historische Grundlagen*, „Państwo i Prawo” 2005, z. 11, s. 106 i n.

⁴⁶ M. Schäfers, *Der Steuerprofessor aus Heidelberg*, „Frankfurter Allgemeine Zeitung” z 28 czerwca 2011 r.

⁴⁷ B. Brzeziński, *Zagadnienie...*, s. 483; M. Sobuś, *Uwarunkowania polityczne reform podatkowych w Stanach Zjednoczonych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 3-4, s. 113.

deksie. Wbrew krytykom swój projekt uznaje za najbardziej socjalny. W jego ocenie obecny skrajnie skomplikowany system podatkowy uprzywilejowuje bogatych, a obciąża biednych i średniozamożnych. Podkreśla, że jest otwarty na propozycje zmian w projekcie.

Niezależnie od poglądów twórcy projektu, trzeba zauważyć, że proponowane przez Kirchhofa radykalne uproszczenie systemu podatkowego możliwe jest także przy zachowaniu klasycznej progresji podatkowej. Jest to o tyle istotne, że być może pozwalałoby to przyjąć tę koncepcję tym, którym wyrazisty progresywny podatek dochodowy – ze względu na poglądy ekonomiczne, przekonania ideologiczne czy strategię polityczną – wydaje się koniecznością. Głównym celem reformy ma być zresztą uproszczenie prawa podatkowego, natomiast kwestia wysokości podatków, w szczególności ich obniżenie, jest raczej oczekiwaną konsekwencją reformy, a nie jej celem. Dodać trzeba, że wskazane w projekcie wysokości procentowe poszczególnych podatków nie mają charakteru uniwersalnego, ponieważ zostały obliczone z myślą o Niemczech. Niekoniecznie musi to odpowiadać potrzebom ekonomiczno-społecznym w innych państwach.

Kirchhof przewidział możliwość wystąpienia trudności związanych z wprowadzeniem całościowej reformy. Zgodnie z obliczeniami zespołu, którym kierował, aby zbilansować niemiecki budżet, wystarczyłoby ustalić zasadniczą stawkę podatku dochodowego na 25%. Niemniej autor projektu przyznaje, że finansowy efekt reformy jest trudny do precyzyjnego wyliczenia. Dlatego proponuje, aby w przypadku podatku dochodowego w pierwszym roku maksymalna stawka podatkowa wyniosła dwa-trzy procenty więcej, a w kolejnych dwóch-trzech latach była zmniejszana o 1%. Jeśli w tym czasie wpływy z podatków byłyby wyższe od wspomnianych 25%, urzędy skarbowe zwracałyby nadatek podatnikom⁴⁸.

X. ZAKOŃCZENIE

Analiza systemów podatkowych w państwach demokratycznych, Niemcy i Polska są dobrymi tego przykładami, wskazuje że z punktu widzenia zasad państwa prawa mamy do czynienia z „upadkiem prawa podatkowego”, a „wiązące prawnie normy stają się” niczym innym niż „podatkowo-polityczną inżynierią społeczną”, „z prawa – magią”⁴⁹. Państwo, które nie dowierza swoim obywatelom i ich decyzjom o wydawaniu ich pieniędzy, kieruje społeczeństwem przez szczegółowe, wręcz kazuistyczne ukształtowanie systemu podatkowego. Musi to oznaczać utratę znacznej części wolności jednostki. Projekt uproszczenia prawa podatkowego Paula Kirchhofa jest próbą odpowiedzi na słabości współczesnych systemów podatkowych i powtarzające się wezwania do ich reformy. Napisany w duchu społecznej gospodarki rynkowej byłby trudny do jednoznacznego zaklasyfikowania jako projekt liberalny bądź socjalny.

⁴⁸ A. Seibel, *Kirchhofs Steuerthesen passen auf einen Bierdeckel*, „Welt” z 28 czerwca 2011 r.

⁴⁹ P. Kirchhof, *Die staatsrechtliche Bedeutung...*, s. 5 i s. 8.

Może być jednak w każdym z tych kierunków dalej rozwijany. Zwięźle i jasno zredagowany jest w tym względzie wzorem dla nadaktywnego ustawodawcy. Otwarte pozostaje pytanie, czy tego rodzaju projekt ma szansę uzyskać trwałą akceptację doktryny prawa, partii politycznych i opinii publicznej⁵⁰.

dr Bartłomiej P. Wróblewski
Szkoła Wyższa Psychologii Społecznej
Wydział Zamiejscowy w Poznaniu
bwroblewski@swps.edu.pl

RADICAL SIMPLIFICATION OF TAX LAW BASED
ON PAUL KIRCHHOF'S CONCEPT

Summary

The paper deals with Paul Kirchhof's concept of simplification of tax law, presented in the book *Bundessteuergesetzbuch: Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts* (Federal tax code: proposal of a reform to renewing tax law, 2011). It was drafted as an attempt to find a solution to the generally recognised but prevailing weaknesses of contemporary tax systems, as well as repeated voices demanding their substantial reforms. Although the Federal tax code was intended for German use, Paul Kirchhof's proposal was more ambitious. His concept of simplification of tax law could also be implemented in other countries, and, at least partly, in tax regulations of the European Union law. The aim of this paper is to present Paul Kirchhof's main assumptions and premises, as well as basic regulations of the proposed new tax. In place of thirty different taxes existing under present German tax law Kirchhof proposed only four: income tax, gift and inheritance tax, turnover tax and excise tax. Additionally he significantly reduced the number of exemptions, exceptions and specific regulations. As a result, out of the previous more than 50,000 articles of the existing tax regulations, the proposed tax code contains only 237. This paper is the first one in Polish legal doctrine literature that addresses Kirchhof's concept, and contains its positive evaluation. It is stressed that it may well serve as a model for over-active legislator and become an inspiration for reforms of tax systems in the modern world. Its implementation, however, might be difficult, because it requires first the lasting acceptance by legal doctrine, political parties, as well as the public opinion.

⁵⁰ Zob. B. Brzeziński, *Reformy podatkowe (zagadnienia teorii i praktyki)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 3-4, s. 57 i n.

Copyright of Journal of Law, Economics and Sociology is the property of Faculty of Law and Administration of Adam Mickiewicz University in Poznan and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.

Właścicielem praw autorskich do „Ruchu Prawniczego, Ekonomicznego i Socjologicznego” jest Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zawartość czasopisma nie może być kopiowana, przesyłana do innych stron internetowych bądź zamieszczana na blogach bez pisemnej zgody wydawcy. Niemniej artykuły można drukować, kopiować lub przysyłać w formie elektronicznej na własny użytek.