

---

# ZAGADNIENIE PRZYCZYN I RODZAJÓW ZŁOŻONOŚCI PRAWA PODATKOWEGO W LITERATURZE ANGLOSASKIEJ

---

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI\*

---

---

## SPIS TREŚCI

---

---

I. Wstęp .....	36
II. Złożoność prawa podatkowego.....	37
III. Przyczyny złożoności prawa podatkowego .....	41
IV. Pojęcie „złożoności podatku” .....	44
V. Uproszczenie i komplikacja prawa podatkowego.....	47
VI. Podsumowanie.....	48

## WSTĘP

---

---

Dla anglosaskiej literatury prawa podatkowego charakterystyczny jest duch pragmatyzmu. Dowodzi tego wybór problematyki analizowanej w periodykach prawniczych podejmujących zagadnienia z zakresu prawa podatkowego. Są tam zauważalne nurty dyskusji nad funkcjonowaniem systemu podatkowego, takie jak tytułowy problem złożoności prawa podatkowego i perspektyw jego uproszczenia, jak również nad reformowaniem systemu podatkowego, kosztami funkcjonowania systemu podatkowego, zjawiskiem unikania opodatkowania i podobnymi kwestiami. Jest to uderzające w zestawieniu z problematyką poruszaną w nauce europejskiej (kontynentalnej), która koncentruje się raczej na kwestiach fundamentalnych dla prawa podatkowego, takich jak kwestie pojęciowo-terminologiczne, normy prawa podatkowego i stosunek podatkowoprawy, źródła prawa podatkowego, egzegeza

---

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

ważniejszych aktów normatywnych (np. dyrektyw unijnych) ochrona praw podatnika czy też konstytucyjne uwarunkowania budowy i funkcjonowania systemu podatkowego. Nietrudno przy tym zauważyć, że takie podejście badawcze zostało „zadekretowane” niemiecką literaturą dotyczącą podatków z okresu międzywojennego, która wywarła duży wpływ na naukę włoską i hiszpańską, a tą drogą rozpowszechniła się też w państwach Ameryki Środkowej i Południowej.

Nie znaczy to, oczywiście, że wspomniane wyżej nurty badań „pragmatycznych” nie istnieją też w piśmiennictwie europejskim (kontynentalnym). Trzeba jednak zauważyć, że opracowania, które powstają w tym kręgu kulturowym mają przede wszystkim charakter syntetyzujący. Tymczasem w piśmiennictwie anglosaskim prowadzi się także badania empiryczne, np. za pomocą dostępnych narzędzi językoznawczych bada się stopień zrozumiałości tekstów obejmujących prawo podatkowe, a za pomocą narzędzi z instrumentarium nauk ekonomicznych czy statystyki, bada się skalę obciążenia podatników kosztami funkcjonowania systemu podatkowego (tj. kosztami wykonywania obowiązków podatkowych).

Nie od rzeczy będzie dodanie, że jedyną chyba płaszczyzną badawczą budzącą podobne zainteresowanie badaczy obu kręgów kulturowych, gdzie sposób podejścia nie pozwala na identyfikację większych różnic są zagadnienia międzynarodowego prawa podatkowego

Do takich wspomnianych wyżej, pragmatyzujących nurtów badawczych obecnych w anglosaskiej literaturze prawa podatkowego zaliczyć należy poszukiwania dotyczące problemu – umownie – złożoności prawa podatkowego (*tax complexity*), jego przyczyn i skutków oraz sposobów uproszczenia tego prawa (*tax simplification*)<sup>1</sup>. Ten artykuł poświęcony jest syntetycznej prezentacji poglądów znaczących autorów anglosaskich na kwestię skomplikowania prawa podatkowego i skutków tego stanu rzeczy.

## ZŁOŻONOŚĆ PRAWA PODATKOWEGO

---

<sup>1</sup> Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View*, *Comparative Law Review* 2016, nr 16, s. 13 i nast.

Rosnąca złożoność czy też skomplikowanie prawa podatkowego jest jednym z głównych problemów absorbujących zarówno naukę, jak i praktykę prawa podatkowego. Dotyczy to zarówno treści jego przepisów, jak i formy, jaką nadaje im prawodawca. Konsekwencje tego stanu rzeczy są oczywiste i znane: niepewność sytuacji prawnej podatnika, powstawanie sporów o istnienie i zakres obowiązku podatkowego oraz zobowiązania podatkowego obywateli czy korporacji, a także wzrost kosztów funkcjonowania systemu podatkowego. Te ostatnie ponoszone są zarówno przez administrację podatkową oraz podatników, ale pojawiają się też koszty dla gospodarki, jako całości wyrażające się w ograniczaniu jej możliwości rozwojowych<sup>2</sup>. "Kryzys złożoności podatków"<sup>3</sup> i "zdziczenie systemu podatkowego"<sup>4</sup> - te określenia wydają się zupełnie dobrze odzwierciedlać rzeczywisty stan systemów podatkowych na świecie. "Dżungla legislacyjna" to według wielu adekwatne określenie współczesnego prawa podatkowego<sup>5</sup>. Przepisy dotyczące opodatkowania dochodów zdaniem niektórych są skomplikowane w sposób wręcz monstrualny<sup>6</sup>. John Avery-Jones pisze dosadnie o „szaleństwie prawa podatkowego”<sup>7</sup>.

Narastające skomplikowanie współczesnego prawa podatkowego daje się w dużej mierze wytłumaczyć złożonością spraw, do których odnoszą się jego przepisy<sup>8</sup>. Dynamika stosunków i zjawisk ekonomicznych, tak charakterystyczna dla gospodarki krajów rozwiniętych i współczesnej gospodarki światowej jako całości znajduje odzwierciedlenie w budowie nowych lub modyfikacji dotychczas stosowanych form działalności gospodarczej<sup>9</sup>.

Relacja między formami działalności gospodarczej, nowymi bądź zmieniającymi się rodzajami kontraktów stosowanych w obrocie gospodarczym rzadko jest neutralna.

---

<sup>2</sup> B. Brzeziński, *Uproszczenie podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* B. Brzeziński(red.), TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2009, s. 207.

<sup>3</sup> D. Wallis, *The tax complexity crisis*, 35 *Australian Tax Review* 2006, s. 274 i. nast.

<sup>4</sup> de Q. G. Walker, *How to Restore the Rule of Law (Perspectives on Tax Reform (1))*, The Centre for Independent Studies. 2004, s. 2.

<sup>5</sup> Deane J. w sprawie *Hepples v FTC* [No 2] 1991, 65 ALJR 650, 102 ALR 497 at 657.

<sup>6</sup> Już w połowie lat 50-tych XX w. pisał tak o amerykańskim kodeksie podatkowym Learned Hand: *Thomas Walter Swan*, 57 *Yale Law Review* 1947, s. 169.

<sup>7</sup> J. Avery-Jones, *Tax Law: Rules or Principles?* (17) *Fiscal Studies* 1996 s. 510.

<sup>8</sup> Podobnie I. Richardson, *The Concept of Income and Tax Policy*, *Canterbury Law Review*, 1990, vol. 4 nr 2, s. 203.

<sup>9</sup> B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci profesor Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 333.

Częstokroć bywa tak, że nowa forma działalności gospodarczej stwarza podatnikowi możliwości unikania opodatkowania (lub przynajmniej zmniejszenie obciążeń podatkowych), albo - przeciwnie - system podatkowy utrudnia lub uniemożliwia pełne wykorzystanie nowej formy prawnej działalności gospodarczej przez jej nadmierne obciążenie podatkowe - przypadkowe w gruncie rzeczy, bo wynikające z niedostosowania przepisów dotąd istniejących do nowej rzeczywistości - podmiotów, które mogłyby z niej korzystać<sup>10</sup>.

To zmusza w pewnym sensie ustawodawcę do dostosowania prawa podatkowego do charakterystyki ekonomicznej nowych form działalności gospodarczej. Trudno byłoby tolerować na dłuższą metę sytuację, w której nowa forma prawna byłaby prostą i legalną drogą do unikania opodatkowania, jak i sytuację, w których korzystanie z nowej formy obrotu gospodarczego byłoby utrudnione czy nawet praktycznie wyeliminowane przez fakt, że ta nowa forma prawna będzie dyskryminowana przez przepisy prawa podatkowego w dotychczasowej ich postaci i, będące rezultatem ich stosowania, nadmierne - w stosunku do realiów ekonomicznych - opodatkowanie.

Konsekwencją takiej sytuacji są częste zmiany w ustawach podatkowych. Dokonywane zazwyczaj w niesprzyjających warunkach, pod przemożną presją czasu i naciskiem parlamentarnych grup interesu, zmiany te prowadzą nie tylko do powstawania luk i niespójności natury merytorycznej, ale także do dewastacji warstwy tekstowej prawa podatkowego. Niespójność merytoryczna przepisów prawa podatkowego, niekonsekwentna, wprowadzająca niekiedy w błąd terminologia, zacieranie relacji między zasadą, a wyjątkiem zaciera przedmiotowe i podmiotowe granice opodatkowania. Akt prawny traci przez takie operacje klarowność strukturalną, a do jego treści - zamiast terminów języka powszechnego - wkradają się terminy używane w żargonie finansowym i księgowym<sup>11</sup>.

Jest też grupa autorów, którzy upatrują znaczący udział w komplikowaniu systemu podatkowego w chęci realizacji rozmaitych celów pozafiskalnych - społecznych

---

<sup>10</sup> B. Brzeziński, *Uproszczenie podatków i prawa podatkowego*, op. cit., s. 207.

<sup>11</sup> Ibidem, s. 208.

i gospodarczych<sup>12</sup>. Inni – całkiem liczni wskazują na niedostatki systemu tworzenia prawa – zarówno takie, które wynikają z niskich kwalifikacji zespołów legislatorów, jak i takie, które wynikają z rozmaitych gier politycznych<sup>13</sup>.

Mniej przekonujące są argumenty, że złożoność prawa podatkowego jest rezultatem umyślnego działania zespołów legislatorów, dostrzegających w tym swój własny interes, jako następnie kompetentnych interpreterów własnych wytworów<sup>14</sup>. To samo dotyczy opinii, w myśl której skomplikowanie jest spowodowane wspólnym, chociaż ukrytym interesem administracji podatkowej i doradców podatkowych<sup>15</sup>.

To wszystko powoduje, że przepisy podatkowe są coraz mniej zrozumiałe nie tylko dla podatników, ale także dla specjalistów w dziedzinie prawa podatkowego. Jednocześnie koncentracja uwagi organów administracji podatkowej w celu wykrycia luk i niespójności w prawie pochłania ją do tego stopnia, że sprawia, że przestaje ona dostrzegać pojawiające się rysy, a nawet wyłomy w całym prawie podatkowym. Czyni to trudnym, a nawet niemożliwym podjęcie działań racjonalizujących, a szczególności upraszczających system podatkowy. Ten stan rzeczy jest trudny do akceptacji z wielu powodów.

Warto podkreślić, że w literaturze amerykańskiej nieprzeciętnie wysoki stopień skomplikowania prawa podatkowego – w porównaniu z innymi dziedzinami prawa – uznawany jest przez wielu autorów za stan niejako naturalny, spowodowany czynnikami obiektywnymi, a nie jakimś szczególnym zaniedbaniem sprawy przez prawodawcę. I tak Boris Bittker pisze o podatku dochodowym jako tym, który charakteryzuje się „wysokim stopniem nieredukowalnego skomplikowania”<sup>16</sup>. Z kolei Stanley Surrey dochodzi do nieuniknionej jego zdaniem konkluzji że federalny podatek dochodowy wymaga i będzie wymagać wielkiej liczby skomplikowanych uregulowań

---

<sup>12</sup> J. Strader, C.E. Fogliasso, *An Investigation of Some Factors Affecting Taxpayer Non-Compliance*, Accounting and Business Research 1989, vol. 20, nr 77, s. 39 i nast.; L. Kaplow, *How Tax Complexity and Enforcement Affect the Equity and Efficiency of the Income Tax*, National Tax Journal 1996, vol. 49, s. 138; T. Boucher, *The Simplification Debate: Too Simplistic?* Taxation in Australia 1991, vol. 26, nr 5, s. 277 i nast.

<sup>13</sup> Zob. przykładowo R.L. Doernberg, *The Market for Tax Reform; Public Pain For Private Gain*, Tax Notes 1988, nr 28, s. 965 i nast.

<sup>14</sup> Tak S.M. Moore, *A Proposal to Reduce the Complexity of Tax Regulations*, Tax Notes 1987, s. 1167.

<sup>15</sup> Tak M.J. White, *Why are Taxes So Complex and Who Benefits?* Tax Notes International 1990, s. 341 i nast.

<sup>16</sup> “Income taxation entails a high level of irreducible complexity”; B. Bittker, *Tax Reform and Tax Simplification*, 29 University of Miami Law Review 1974, No. 1, s. 2.

szczegółowych<sup>17</sup>. Przekonanie o obiektywnej konieczności wysokiego stopnia skomplikowania przepisów o podatku dochodowym wyraża także Hugh Ault<sup>18</sup>.

## PRZYCZYNY ZŁOŻONOŚCI PRAWA PODATKOWEGO

---

Samo pojęcie złożoności – i odpowiednio, poszukiwanego stanu prostoty prawa podatkowego nie jest jasne i jednoznaczne. W każdym wypadku trzeba więc w dyskusji nad tym zagadnieniem precyzować, czy chodzi o prostotę konstrukcji podatków, prostotę przepisów wyrażających zasady opodatkowania czy wreszcie przewidywalność rezultatów stosowania tych przepisów. Dodatkowa trudność oceny sprawia tu fakt, że te płaszczyzny oceny prostoty prawa podatkowego nakładają się w określonej mierze na siebie.

Trzeba zauważyć, że w piśmiennictwie anglosaskim te rozróżnienia nie są w jakiś szczególnie sposób respektowane. Jeśli nawet dostrzega się potrzebę dokonania dystynkcji tego rodzaju, to nie czyni się większych wysiłków aby sformułować stosowne kryteria kategoryzujące i konsekwentnie je stosować.

W literaturze anglosaskiej podejmowane są próby zdefiniowania pojęcia złożoności prawa podatkowego<sup>19</sup>. I tak Graeme Cooper pisze, że złożony system podatkowy to taki, w którym ani podatnik, ani administracja podatkowa nie są w stanie ustalić wysokości podatku z odpowiednim stopniem pewności przy rozsądnych kosztach takiej operacji i gdzie nie jest możliwe łatwe i nieuciążliwe obliczenie, czy też

---

<sup>17</sup> "The conclusion seems inescapable that the federal income tax system will require and involve a large mass of complex detail" (s. 702); [it is an] "inescapable conclusion (...) that a very large amount of complexity is inevitable" (s. 708); S. Surrey, *Complexity and the Internal Revenue Code; the Problem of the Management of the Tax Detail*, 34 *Law & Contemporary Problems* 1969.

<sup>17</sup> Zob. H. Ault, *Tax Simplification from a Comparative Point of View* [w:] *International Studies in Taxation: Law and Economics. Liber Amicorum Leif Muntén*, (red.) G. Lindencrona, S.-O. Lodin, B. Wiman, Kluwer Law International 1999, s. 43.

<sup>19</sup> Szerzej na ten temat B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View*, op. cit., s. 17 i nast.

zapłata podatku<sup>20</sup>. Natomiast Joel Slemrod uważa, że są różne aspekty złożoności prawa podatkowego, w zależności od roli, jaką pełnią poszczególne grupy uczestników systemu. Dla doradców podatkowych kwestia złożoności sprowadza się przede wszystkim do redukcji pewności i przewidywalności prawa. Natomiast dla podatników oraz administracji podatkowej – zdaniem tego autora – podstawowe znaczenia ma kwestia kosztów, oczywiście rosnących w miarę wzrostu stopnia skomplikowania prawa podatkowego<sup>21</sup>.

Szukając źródeł złożoności podatków i prawa podatkowego należy zwrócić uwagę na klasyfikację Edwarda McCaffery'ego, wskazującego na istnienie statycznych i dynamicznych źródeł złożoności prawa podatkowego<sup>22</sup>.

Jeśli chodzi o źródła statyczne złożoności prawa podatkowego to autor ten wyróżnia cztery ich kategorie. Pierwsza wynika z wyborów, jakich trzeba dokonać projektując konstrukcję podatku. Przykładowo, przy opodatkowaniu dochodów trzeba przesądzić kwestię ich zakresu, mierzalności, przypisania przychodów/kosztów do odpowiedniego okresu rozliczeniowego etc.

Drugim źródłem są kwestie związane ze strategią polityczną wprowadzania ustaw podatkowych, gdzie konieczność szukania większości parlamentarnej wymaga niekiedy daleko idących kompromisów, które często wyrażają się we wprowadzaniu wyjątków od zasad ogólnych, stosowaniu ulg podatkowych a nawet odrębnych reżimów opodatkowania, np. odrębnego opodatkowania takiej kategorii dochodów, jaką są zyski kapitałowe. Rozwiązania te nie są niezbędne dla poprawnego funkcjonowania podatku, ale są ceną za poparcie polityczne całego projektu ustawy podatkowej. Zwiększają one poziom strukturalnej złożoności podatku, komplikują technikę podatkową i w konsekwencji komplikują prawo podatkowe, jako takie.

Trzecim źródłem złożoności podatków i prawa podatkowego jest obiektywnie istniejący stan rosnącej złożoności społeczno-gospodarczej współczesnego

---

<sup>20</sup> G. Cooper, *Themes and Issues in Tax Simplification*, 10 Australian Tax Forum 1993, s. 424-425.

<sup>21</sup> J. Slemrod, *Complexity, Compliance Costs and Tax Evasion* [w:] *Taxpayer Compliance*, (red. ) J.A. Roth, J.T. Scholz Philadelphia 1989, s. 156 i nast.

<sup>22</sup> E. McCaffery, *The Holy Grail of Tax Simplification*, 1990 Wisconsin Law Review, s. 1273 i nast. Zob. też B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View*, *op. cit.*, s. 17-19.

społeczeństwa i stosunków w nim występujących. Prawo podatkowe, jeśli nie ma być hamulcem wzrostu gospodarczego i źródłem zaburzeń w sferze zjawisk gospodarczych, musi na te złożone zjawiska reagować w złożony, zróżnicowany sposób, co w naturalny sposób komplikuje jego treści.

Czwartym źródłem złożoności jest sam „techniczny” proces tworzenia prawa podatkowego. Bierze w nim udział władza wykonawcza, często dwuizbowa władza ustawodawcza ze swoją złożoną strukturą komisji parlamentarnych, a niekiedy także prezydent państwa i sąd konstytucyjny. Do tego dochodzi działanie administracji podatkowej i sądów już w procesie stosowania prawa, których sposób działania daje wielokrotnie asumpt do legislacyjnej korekty ustaw podatkowych.

Dynamiczne źródła złożoności prawa podatkowego są następujące<sup>23</sup>. Po pierwsze, prawo podatkowe permanentnie jest w stanie – za McCafferym - "dynamicznej złożoności". Oznacza to, że pomysłowość podatników w manipulowaniu swoją sytuacją w celu minimalizacji obciążeń podatkowych w stosunku do już istniejących, złożonych zazwyczaj ram ustawowych opodatkowania prowadzi do znajdowania korzystniejszych zasad opodatkowania zjawisk gospodarczych, nieróżniących się w sposób substancjalny od tych opodatkowanych w sposób mniej korzystny. Podatnicy wykorzystują istniejące luki, niejasności i niespójności reguł opodatkowania. Standardową, najczęstszą odpowiedzią na to ze strony państwa jest „domykanie” luk w rozwiązaniach systemowych przez tworzenie bardziej niż dotąd szczegółowych przepisów prawa podatkowego. Jest to – jak dowodzi historia – proces ciągły.

Drugim spośród dynamicznych źródeł złożoności prawa podatkowego jest - jak pisze McCaffery – to, że złożoność „pierwotna” wywołuje dodatkowo złożoność wtórną, która ma się wyrażać we wzroście stopnia niepewności, co do znaczenia przepisów i niepewności, co do ich zastosowania do konkretnego stanu faktycznego. Likwidując istniejącą – zdaniem administracji podatkowej - lukę w przepisach podatkowych, ryzykuje się powstanie niejasności przepisów dotąd względnie jednolicie rozumianych, jako że nowy przepis zmienia kontekst interpretacyjny dla przepisów, które nie uległy zmianie. I nie wiadomo, czy te niezmienione przepisy nadal znaczą to samo, co dotąd

---

<sup>23</sup> E. McCaffery, *The Holy Grail of Tax Simplification*, op. cit., s. 1276.



było np. utrwalone w orzecznictwie podatkowym sądów, czy też można spodziewać się, że mimo tego, iż przepisy nie zostały zmienione, mogą one, bądź powinny być interpretowane inaczej. Tak więc nawet drobne, doraźne działania legislacyjne i drobne korekty prawa, mogą w tym sensie uczynić prawo podatkowe bardziej skomplikowanym.

## POJĘCIE „ZŁOŻONOŚCI PODATKU”

---

Istnieje wiele koncepcji charakteryzujących zjawisko złożoności prawa podatkowego. Niektóre z nich prowadzą do sformułowania definicji tego zjawiska (zob. wyżej), inne wyrażają się w bardziej lub mniej systematycznym opisie różnych aspektów złożoności prawa podatkowego i ewentualnie sposobów jego redukcji.

Wyżej wspomniany E. McCaffrey wskazał, że istnieją różne sposoby rozumienia terminu "złożoność podatku" oraz – odpowiednio – „prostota podatku”<sup>24</sup>. W podstawowym znaczeniu prostota podatku może być rozumiana jako złożoność „techniczna” odnosząca się do czystej trudności intelektualnej ustalenia znaczenia przepisów prawa podatkowego. Ta złożoność techniczna ma charakter statyczny i dotyczy stopnia zrozumiałości konkretnego przepisu ustawy podatkowej w oderwaniu od innych przepisów. McCaffery sugeruje, że za potencjalnym zmniejszeniem złożoności technicznej będzie stać odpowiedni wzrost zdolności rozumienia danego przepisu prawa podatkowego przez podatnika.

Inne rozumienie złożoności to złożoność strukturalna. Ten typ podejścia skupia się – zdaniem tego autora – na kwestiach funkcjonalnych. Nawet jeśli podatnik potrafi zrozumieć przepis, może nie być w stanie uprzytomnić sobie wszystkich skutków, jakie on spowoduje i jakie ma lub może mieć znaczenie dla jego aktywności gospodarczej. Złożoność strukturalna na dynamiczną naturę i pociąga za sobą trudności w interpretacji przepisów przez podatnika i stosowaniu się do przepisów prawa w kontekście złożonych niekiedy transakcji ekonomicznych. Z jednej strony podatnik może przeczytać i zrozumieć określony przepis podatkowy, ale może nie być w stanie

---

<sup>24</sup> E. McCaffery, *The Holy Grail of Tax Simplification*, op. cit., s. 1270-1271.

zastosować go do swoich spraw w kontekście możliwości przewidzenia prawdopodobnych rezultatów podatkowych własnych decyzji dotyczących inwestycji lub innych działań gospodarczych. Złożoność strukturalna prowadzi więc do niepewności, ponieważ przepisy prawa mogą być stosowane różnie w zależności od sposobu interpretacji struktury określonej transakcji. Z drugiej strony złożoność strukturalna stwarza większe możliwości manewrowania stanem faktycznym (w szczególności w procesach restrukturyzacji spółek) w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Wreszcie, zdaniem E. McCaffery'ego, istnieje coś, co można nazwać złożonością formalną. Ten rodzaj złożoności odnosi się do rozbudowanych obowiązków dokumentacyjnych, ewidencyjnych oraz informacyjno-sprawozdawczych. Podatnik jest zobowiązany do prowadzenia różnych rejestrów i wypełnianiu rozmaitych formularzy i to, na dodatek – aby pozostawać w zgodzie z przepisami podatkowymi – bezbłędnie. Nawet jeśli podatnik rozumie, w teorii, jak system opodatkowania stosuje się do jego własnych spraw i może racjonalnie ułożyć swoje postępowanie, może nie być w stanie postępować zgodnie z prawem ze względu na praktyczną trudność w dotrzymywaniu obowiązków formalnych czy proceduralnych<sup>25</sup>.

Podobny punkt widzenia prezentuje Steve R. Johnson, który wyróżnia trzy rodzaje złożoności podatku<sup>26</sup>:

1. Złożoność wynikająca z poziomu szczegółowości przepisów. Polega ona na tym, że aby dowiedzieć się o znaczeniu przepisów w konkretnej sytuacji faktycznych należy przebrnąć przez znaczną liczbę rozbudowanych, nasyconych szczegółami przepisów prawa.
2. Złożoność w aspekcie pewności rezultatów interpretacji. Polega ona na tym, że te same przepisy mogą być przez różne osoby różnie interpretowane. Z naturalnych przyczyn, ze względu na rozbieżność stron stosunków podatkowoprawnych, prowadzi do sporów interpretacyjnych i konfliktów

---

<sup>25</sup> Ibidem, s. 1271.

<sup>26</sup> S. R. Johnson, *Administrability-based Tax Simplification*, L. Wiegand Lecture, 4 Nevada Law Journal, 2003-2004, s. 581.

między podatnikami i administracją podatkową, toczących się nierzadko przed sądami orzekającymi w sprawach podatkowych.

3. Złożoność w aspekcie formalno-dokumentacyjnym. Jest ona uciążliwa przede wszystkim dla podatników, zmuszanych do prowadzenia dokumentacji zdarzeń gospodarczych, dokonywania obliczeń i wypełniania formularzy, zeznań i deklaracji podatkowych, wykazów, kalkulacji etc.

Kolejni autorzy, Charles McLure i Charles McLure Jr także wyróżniają trzy typy złożoności prawa podatkowego i systemu podatkowego<sup>27</sup>. Pierwszy typ jest nazywany złożonością zgodności, co sprowadza się do wypełniania obowiązków formalnych, sprawozdawczych i innych, umożliwiających monitorowanie działań podatnika przez administrację podatkową. Drugi to złożoność zasad, która jest tu rozumiana, jako skomplikowanie formalno-treściowe prawa podatkowego, prowadzącego do swoistej hermetyczności tego prawa i ograniczenie możliwości jego egzegezy do kręgu osób „wtajemniczonych” - prawników, księgowych, sędziów podatkowych itp. Trzecia to złożoność transakcyjna, sprowadzająca się do tego, że oferty finansowe, decyzje ekonomiczne, a nawet szersza strategia gospodarcza musi uwzględniać konsekwencje podatkowe, jakie za sobą mogą one pociągnąć. Nie da się bowiem w praktyce zbudować neutralnego systemu podatkowego<sup>28</sup>.

W artykule Valerie C. Milliron do przyczyn złożoności zostały zaliczone takie okoliczności jak: natura stosunków podatkowopravných, ilościowe ujęcie przedmiotu opodatkowania, podatność na unikanie zastosowania, jego norm przez ich adresatów (podatników) oraz trudność w ich rozumieniu<sup>29</sup>. Inni autorzy, Susan B. Long i Judyth Swinden budują kompleksową definicję złożoności, w której mieszczą się: wieloznaczność przepisów, konieczność posługiwania się obliczeniami, duża częstotliwość zmian w prawie podatkowym, daleko posunięta szczegółowość przepisów podatkowych, obowiązek prowadzenia ewidencji oraz przechowywania dokumentacji<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Charles McLure, Charles E. McLure, Jr, *The Budget Process and Tax Simplification/Complication*, 45 Tax Law Review 1989-1990, s. 42.

<sup>28</sup> Ibidem.

<sup>29</sup> V. Milliron, *A Behavioural Study of the Meaning and Influence of Tax Complexity*, 23(2) Journal of Accounting Research 1985, s. 807.

<sup>30</sup> S. Long, J. Swingen, *The role of legal complexity in shaping taxpayer compliance*, [w:] P. Van Koppen, D. Hessing, G. Van den Heuvel, *Lawyers on Psychology and Psychologists on Law*, Amsterdam, after: C. Pau, A

Wreszcie, Graeme Cooper pisze o trzech aspektach złożoności prawa podatkowego<sup>31</sup>:

1. złożoność w wyborze systemów podatkowych (np. podatku dochodowego albo np. pogłównego, podatku od towarów i usług albo klasycznego podatku obrotowego etc.);
2. złożoność pojawiająca się na etapie tworzenia podatku (np. możliwość pojawienia się sprzecznych uregulowań dotyczących tej samej kwestii, użycie wadliwych wyrażeń w treści przepisów czy też nadmierne w stosunku do potrzeb ich rozbudowanie);
3. złożoność w tworzeniu przepisów prawa podatkowego (co prowadzi do nieporozumień co do normatywnej zawartości prawa bądź też w ogóle do niemożliwości jego rozumienia).

## UPROSZCZENIE I KOMPLIKACJA PRAWA PODATKOWEGO

---

Należy jednak zauważyć, że nie wszystkie przepisy ustaw podatkowych adresowane są dla wszystkich podatników. W związku z tym, przepisy danej ustawy podatkowej mogą być stosunkowo proste dla jednej grupy podatników (np. pracowników najemnych lub rolników) i stosunkowo skomplikowane dla innej (np. dla osób prowadzących działalność gospodarczą).

Często też podkreśla się to, że uproszczenie nie może zostać osiągnięty bez poświęcenia innej wartości, jaką jest równość opodatkowania. Jest bowiem tak, że złożoność prawa podatkowego jest w znaczącym stopniu spowodowana uzasadnionym skądinąd dążeniem do równości czy też sprawiedliwości opodatkowania. Zróżnicowanie sytuacji rozmaitych grup podatników wymaga z tego punktu widzenia dostosowania – poprzez zróżnicowanie – regulacji prawnych do ich sytuacji. To co najmniej rozbudowuje volumen przepisów prawa podatkowego.

---

Sawyer, A. Maples, *Complexity of New Zealand's Tax Laws: An Empirical Study*, 22 Australian Tax Forum 2007, s. 62.

<sup>31</sup> G. Cooper, *Themes and Issues in Tax Simplification*, op. cit., s. 417 i nast.

Interesująca jest obserwacja Malcolma Gammie, że złożoność systemu podatkowego sprzyja w istotnej mierze sytuacja, gdy podatki nie mogą być oparte na bieżących przepływach środków pieniężnych<sup>32</sup>. Im bardziej elementy konstrukcji podatku oddalone są od ruchu pieniądza, a nawiązują do teoretycznych koncepcji ekonomicznych (dochód, zysk) albo wręcz do zjawisk niepieniężnych (nieodpłatne świadczenia, świadczenia w naturze etc.), tym bardziej sprzyja to komplikacji prawa podatkowego, chociażby w celu zabezpieczenia niezakłóconego dopływu środków pieniężnych do budżetu z zabezpieczeniem systemu przed unikaniem opodatkowania włącznie.

Negatywne cechy prawa złożonego są wskazówkami w poszukiwaniu dróg uproszczenia prawa podatkowego. Proste prawo podatkowe jest uważane za „negatyw” prawa złożonego, współcześnie istniejącego. Widać to dobrze w jednym z wielu opracowań na ten temat - australijskiego autora, Ricka Krevera, który stwierdza istnienie trzech różnych poglądów na temat uproszczenia systemu podatkowego<sup>33</sup>. Po pierwsze, prostota prawa podatkowego może oznaczać, że jest łatwe w percepcji, a obowiązki zeń wynikające są proste do realizacji i niekosztowne. Po drugie, może ona oznaczać, że język aktów prawnych jest prosty i łatwy do zrozumienia. Po trzecie, oznacza że prawo jest proste poprzez to, że zawiera minimalną liczbę wyróżnień, preferencji podatkowych i zwolnień, co powoduje że transakcje o podobnych parametrach gospodarczych są tak samo traktowane przez prawo podatkowe.

## PODSUMOWANIE

---

Te krótkie uwagi pozwalają na sformułowanie następujących konkluzji:

---

<sup>32</sup> M. Gammie, *Tax Simplification: Right Path or Dead End?* [w:] *1995 Conference Report* (Canadian Tax Foundation, Toronto 1996), s. 2:11.

<sup>33</sup> R. Krever, *Taming Complexity in Australian Income Tax*, 25 (4) *Sydney Law Review* 2003, s. 467.

Wysiłki podejmowane w nauce, a nawet szerzej w piśmiennictwie anglosaskim – zwłaszcza przez autorów amerykańskich, australijskich, nowozelandzkich i angielskich – w celu intelektualnego „ogarnięcia” problemu złożoności prawa podatkowego są znaczące i nie znajdują odpowiednika w innych kręgach piśmiennictwa podatkowego<sup>34</sup>. Jest to bezspornie konsekwencją znaczenia, jakie ma problem nadmiernego skomplikowania, na wielu płaszczyznach, prawa podatkowego, zwłaszcza jeśli porówna się je z innymi dziedzinami prawa. Może też świadczyć o tym, że w państwach charakteryzujących się ciągłością kultury prawnej, problem jakości prawa ma relatywnie większą wagę.

Przyczyny nieprzeciętnego skomplikowania prawa podatkowego są dosyć proste do identyfikacji i w związku z tym relatywnie jednolicie postrzegane. Natomiast klasyfikacja tych przyczyn nie jest już jednolita, gdyż poszczególni autorzy nawiązują często do rozmaitych aspektów praktycznych tego zjawiska. Złożoność praktyki i przenikanie się jej rozmaitych aspektów utrudnia wtłoczenie jej klasyfikacyjne schematy. W szczególności w propozycjach klasyfikacji zjawiska nieprzeciętnego – na tle innych gałęzi prawa – skomplikowania prawa podatkowego dostrzec można nawiązywanie zarówno przyczyn komplikacji, jak i do jej skutków.

Niezależnie od prób teoretycznego opracowania zjawiska skomplikowania podatków i prawa podatkowego w literaturze anglosaskiej znaleźć można wiele analiz zmian systemowych – projektowanych bądź zrealizowanych – w kontekście ich wpływów na poziom skomplikowania prawa i oceny poprawy stanu rzeczy<sup>35</sup>. Podkreśla to pragmatyzm podejścia anglosaskiej nauki prawa podatkowego do problemu skomplikowania prawa podatkowego.

Warto też zasygnalizować fakt prowadzenia dosyć gruntownych badań nad jedną z możliwości ograniczenia skomplikowania prawa podatkowego, jaką jest komunikatywność tekstów prawnych, której stopień determinuje w określonej mierze

---

<sup>34</sup> B. Brzeziński, *Complexity of Tax Law: The Anglosaxon Point of View*, op. cit., s. 14-15.

<sup>35</sup> Spośród bardzo obszernej literatury, przykładowo: P. McDaniel, *Federal Income Tax Simplification: The Political Process*, 34 *Tax Law Review* 1978, s. 27 i nast.; S.I. Roberts, *Simplification Symposium Overview: The Viewpoint of the Tax Lawyer* 34 *Tax Law Review* 1978, nr 5, s. 23 i nast.; H. Galper, M. Kaufman, *Simplification and Comprehensive Tax Reform* [w:] *Federal Income Tax Simplification* (red.) C. Gustafson, 1979, s.161 i nast.; M.J. Stepek, *Tax Reform Act of 1986: Simplification and the Future Viability of Accrual Taxation*, 62 *Notre Dame Law Review* 1987, nr 4, s. 779 i nast.

prawidłowe wykonywanie obowiązków podatkowych przez ich adresatów – podatników. Wiodącymi motywami tych badań są kwestie wpływu stanu skomplikowania prawa podatkowego na koszty działalności gospodarczej podatników (*compliance costs*) oraz na skłonności podatników do dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych (*voluntary compliance*). W szczególności badania te rozwinięte są w Australii i Nowej Zelandii<sup>36</sup> a także w Wielkiej Brytanii<sup>37</sup>.

## SUMMARY

### The issue of causes and types of tax law complexity as shown by the literature

The increasing complexity of tax law is one of the main problems absorbing both the science and law practice. This applies to the content of its provisions and the form that gives them the legislators, too. The consequences of such a state of affairs are obvious and familiar: the uncertainty of the legal position of the taxpayer, arising disputes about the existence and scope of the tax liability as well as increased costs of the tax system. In contrast to the continental tax law literature which is not paying more attention to this important issue, a lot of in-depth analyzes of the problem can be found in Anglo-Saxon tax and tax law literature. The aim of this article is to show the most important topics of this discussion and to evaluate its results.

**Key words:** tax law, tax

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, podatek

<sup>36</sup> Zob. przykładowo S. James, I Wallschutzky, *The Complexities of Tax Simplification: Progress in Australia, New Zealand and the United Kingdom*, 14 Australian Tax Forum 1998, nr 1, s. 29-68; C. Evans, K. Ritchie, B. Tran-Nam, M. Walpole, *A report into Taxpayer Costs of Compliance*, Canberra 1997; C. Evans, *Studying the Studies: An overview of recent research into taxation operating costs*, *eJournal of Tax Research*, 2003, nr 1, s. 64-92; C. Evans, K. Ritchie, B. Tran-Nam, M. Walpole, 1998, *Taxation Compliance Costs: Some Recent Empirical Work and International Comparisons* 14 Australian Tax Forum 1998, nr 1, s. 93-122; A. J. Sawyer, *Compliance Cost Impact Statements in New Zealand - How Far Have We Come?* 17 Australian Tax Forum 2002, nr 4, s. 441-494; 13 Australian Tax Forum 1997, s. 311-336; M. Richardson, A. Sawyer, *Complexity in the Expression of New Zealand's Tax Law: An Empirical Analysis*, Australian Tax Forum 1998, vol. 14, s. 325-359; ci sami, *A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects*, 16 Australian Tax Forum 2001, nr 2, s. 137-320; D. Smith, G. Richardson, *The Readability of Australia's Taxation Laws and Supplementary Materials: An Empirical Investigation*, *Fiscal Studies* 1999, vol. 20, nr 3, s. 321-349; L. M. Tan, G. Tower, *The Readability of Tax Laws: An Empirical Study in New Zealand*, 9 Australian Tax Forum 1992, nr 4, s. 355-372; Ch. Evans, P. Lignier B. Tran-Nam, *Personal taxpayer compliance costs: Recent evidence from Australia*, 29 Australian Tax Forum 2014, nr 1, s. 137-171.

<sup>37</sup> C. T. Sandford, M. R. Godwin, P. J. W. Hardwick, *Administrative and Compliance Costs of Taxation*, Bath 1989; F. Chittenden, H. Foster, B. Sloan, *Taxation and Red Tape The Cost to British Business of Complying with the UK Tax System*, London 2010.