

# Określoność prawa podatkowego a bezpieczeństwo prawne przedsiębiorców

## Specificity of tax law and legal security of entrepreneurs

dr hab. Helena Kisilowska, prof. UTH

Kierownik Katedry Prawa Publicznego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Technologiczno-Humanistycznego im. Kazimierza Pułaskiego w Radomiu, ORCID: 0000-0003-3671-5457

### Streszczenie

Jako tezę artykułu przyjęto, że prawidłowo skonstruowany system prawa podatkowego ma istotne znaczenie dla bezpieczeństwa działalności gospodarczej przedsiębiorców, powinien zatem być wyjątkowo starannie tworzony zgodnie z zasadą określoności. Scharakteryzowano zasadę określoności prawa podatkowego i zwrócono przy tym uwagę, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego (TK) obowiązuje podwyższony standard poprawności legislacyjnej tego prawa, a niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatnika. Wykazano wpływ braku określoności prawa podatkowego na sytuację prawną przedsiębiorców. Wykorzystano do tego badania Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju<sup>1</sup>, Najwyższej Izby Kontroli (NIK) i przykładowych organizacji przedsiębiorców. We wnioskach podkreślono wpływ określoności prawa podatkowego na wzrost gospodarczy oraz bezpieczeństwo przedsiębiorców, zwłaszcza małych i średnich. Autorka podziela poglądy o konieczności szybkiego podjęcia kroków zaradczych i wprowadzenia zmian systemowych oraz powołania w tym celu kompetentnego zespołu specjalistów o szerokim profilu wiedzy, tak aby można było skutecznie ocenić wpływ zmian systemowych na bezpieczeństwo podatników, w tym przedsiębiorców.

**Słowa kluczowe:** określoność prawa podatkowego, bezpieczeństwo przedsiębiorców.

### Abstract

The thesis of the article is that a properly constructed tax law system is of vital importance for the security of business activities of entrepreneurs, and should therefore be extremely carefully created in accordance with the principle of specificity. Characterizing the principle of specificity of tax law, it is pointed out that according to the jurisprudence of the Constitutional Court, there is a higher standard of legislative correctness of this law, and unclear tax regulations must not be interpreted to the disadvantage of the taxpayer. The impact of the lack of specificity of tax law on the legal situation of entrepreneurs was demonstrated using studies by the OECD, the Supreme Audit Office (NIK) and sample business organizations. The conclusions emphasize the impact of the tax law's specificity on economic growth and security especially for small and medium-sized entrepreneurs. The author shares the view on the need to quickly take remedial steps and systemic changes, and to appoint for this purpose a competent team of specialists with a broad profile of competence so that the impact of the systemic changes on the security of taxpayers, including entrepreneurs, can be effectively assessed.

**Keywords:** specificity of tax law, safe business.

## 1. UWAGI WSTĘPNE

Regulacje prawne systemu podatkowego stanowią jedną z najważniejszych dziedzin prawa ze względu na funkcję, jaką pełnią w zakresie zapewnienia dochodów publicznych, ale również ze względu na ich oddziaływanie społeczne oraz silny wpływ na kierunki inwestycji i rozwoju<sup>2</sup>. Prawidłowa legislacja i materialnoprawna ochrona interesu publicznego i słusznego interesu jednostek wymaga od polskiego ustawodawcy dołożenia właściwej staranności, aby przepisy prawne dotyczące tej sfery życia były prawidłowo skonstruowane, logiczne i zrozumiałe. Tworzone pod presją zmian sytuacji gospodarczej, społecznej i politycznej, dodatkowo wielokrot-

nie nowelizowane, stają się często nieczytelne, sprzeczne i niedoprecyzowane.

Polski system podatkowy jest oceniany jako jeden z najbardziej skomplikowanych na świecie. Zajął przedostatnie miejsce w rankingu International Tax Competitiveness Index wśród państw OECD pod względem konkurencyjności. Gorzej wypadły tylko Włochy<sup>3</sup>. Nie pozostaje to bez wpływu na przedsiębiorców i szerzej – rozwój gospodarczy. Szczególnie dotyczy to przedsiębiorców małych i średnich, których nie stać na kosztowną obsługę prawną, a niepewność warunków prowadzenia działalności gospodarczej zniechęca ich do inwestowania i rozwoju.

Jako tezę prezentowanego artykułu przyjęto, że przepisy prawa podatkowego mają istotne znaczenie społeczno-gospodarcze, szczególnie dla przedsiębiorców, powinny zatem być wyjątkowo starannie tworzone zgodnie z zasadą określoności. Bez dobrego prawa podatkowego nie ma bezpiecznego biznesu. Wymaga to stałych badań i analiz, prawidłowo sformułowanych wartości aksjologicznych i zasad leżących u podstaw tworzonych przepisów, a także multidyscyplinarnego spojrzenia organów odpowiedzialnych za stanowienie i stosowanie prawa. Jeśli na kwestie koniecznych reform systemu podatkowego spojrzeć się z perspektywy funkcjonalnej i systemowej, to sprawą kluczową staje się usprawnienie mechanizmów identyfikacji przez państwo interesów i potrzeb społeczeństwa i jego grup. W demokratycznym państwie prawa władza z jednej strony winna służyć obywatelom, tj. bronić słusznego interesu jednostek i gwarantować wolność w granicach obowiązującego prawa, z drugiej strony władza reprezentuje interes publiczny, musi więc identyfikować ten interes i go realizować. Stworzenie dobrego systemu prawa podatkowego jest na pewno sprawą niezwykle trudną, ale konieczną również ze względu na dobro przedsiębiorców i gospodarki.

## 2. OKREŚLONOŚĆ PRAWA PODATKOWEGO

Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>4</sup> stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Stanowienie podatków to ingerencja w prawo własności i ograniczenie swobody działalności gospodarczej, dlatego też art. 217 tego aktu prawnego zawiera wyraźne stwierdzenie, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy. Równe ustawom są też ratyfikowane umowy międzynarodowe, kształtujące treść powinności podatkowych, oraz stosowane bezpośrednio regulacje prawne Unii Europejskiej (UE). Podatki co do zasady należą do kompetencji państw członkowskich, które w tym zakresie przyznały UE tylko ograniczone uprawnienia. Środki w dziedzinie opodatkowania muszą być przyjmowane przez państwa członkowskie jednomyślnie. Generalnie jednak to na polskim ustawodawcy spoczywa obowiązek tworzenia prawidłowego prawa podatkowego. Określoność prawa stanowi jedną z podstawowych dyrektyw zasady państwa prawnego<sup>5</sup>.

Wielokrotnie tę tematykę podejmował TK. W wyroku z dnia 28 października 2009 r. wydanym w pełnym składzie stwierdził, że: „Norma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych ma charakter zasady prawa. Nakłada to na ustawodawcę obowiązek optymalizacji w procesie stanowienia prawa”<sup>6</sup>.

W wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. TK odniósł się do skargi konstytucyjnej dotyczącej uznania za budowlę obiektu budowlanego i uznał, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym, a w mniejszym stopniu w prawie publicznym<sup>7</sup>. W wypadku prawa daninowego gwarancje określoności regulacji prawnych ulegają dodatkowo wzmocnieniu ze względu na treść art. 84

i 217 Konstytucji RP. TK odwołał się do wyroku z dnia 18 lipca 2013 r.<sup>8</sup> i stwierdził, że w świetle powyższego aktu prawnego należy wyróżnić dwa standardy poprawności legislacyjnej: 1) zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych, oraz 2) podwyższony, który dotyczy regulacji stanowiących w określonych obszarach. Zdaniem Trybunału „standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych”<sup>9</sup>. Kategorycznie wskazał też, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy się opowiedzieć za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych<sup>10</sup>.

W rozumieniu przyjętym przez TK określoność prawa oznacza zarówno precyzyjność przepisu, jak i jasność prawa, które powinno być zrozumiałe i komunikatywne dla tych, którzy mają je stosować<sup>11</sup>. Kryteria określoności to precyzyjność regulacji prawnej, jasność przepisu oraz jego legislacyjna poprawność<sup>12</sup>.

Precyzyjność regulacji prawnej jest trwale związana z jasnością przepisów i ich poprawnością językową. Treść nakładanych obowiązków musi być oczywista, niebudząca wątpliwości i niedająca możliwości sprzecznych interpretacji. Niejasność i nieprecyzyjność przepisów stają się źródłem niepewności adresatów, co jest szczególnie szkodliwe w przypadku przedsiębiorców podejmujących ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej.

Jednym z podstawowych instrumentów regulacji stosunków we współczesnym państwie jest prawo tworzone i chronione przez władzę publiczną. Aby ustalić kierunki reform ładu instytucjonalno-prawnego w sferze podatkowej, konieczne jest spojrzenie na prawo przez funkcje, które powinno ono spełniać, żeby zaspokoić potrzeby społeczne, w tym również bezpieczeństwo działalności gospodarczej. Wymóg określoności należy rozumieć też jako konieczność ścisłego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji, szczególnie organów administracji publicznej, które zgodnie z prawem mogą działać wyłącznie na podstawie przepisów prawa. Ustawodawca poprzez tworzenie niejednoznacznych przepisów prawa daje organom stosującym prawo zbyt szerokie możliwości swobody interpretacji i postępowania, co w konsekwencji może prowadzić do naruszenia art. 31 ust. 1 Konstytucji RP i nieuzasadnionego naruszenia wolności i praw również przedsiębiorców.

## 3. WPŁYW BRAKU OKREŚLONOŚCI PRAWA PODATKOWEGO NA SYTUACJĘ PRAWNĄ PRZEDSIĘBIORCÓW

Aktywnych przedsiębiorców średnich i małych jest w Polsce około 2,2 mln. Niestety te przedsiębiorstwa w większości są wciąż małe i słabe, mało innowacyjne i niekonkurencyjne na rynkach międzynarodowych. Nie można nie dostrzegać, że jedną z barier rozwojowych jest system podatkowy. Polski obecny system podatkowy kształtował się na początku lat 90. ubiegłego wieku. Był następnie modyfikowany zgodnie ze zmianami ustrojowymi oraz dostosowywany do wymogów UE.

Zbyt duża zmienność przepisów wprowadza element ryzyka uniemożliwiający przedsiębiorcom podejmowanie racjonalnych decyzji o dłuższym horyzoncie czasowym. Dodatkowym problemem jest obarczanie systemu podatkowego nie tylko funkcją fiskalną, ale i wieloma innymi funkcjami. Ostatnie lata przyniosły pogorszenie warunków prowadzenia działalności gospodarczej również ze względu na dalsze skomplikowanie systemu podatkowego. Na pewno przyczyniła się do tego epidemia COVID-19 i tworzone – często bez głębszych analiz – przepisy ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>13</sup>. Sytuację pogorszyły jeszcze wojna w Ukrainie i postępująca inflacja.

Konieczność szybkiego reagowania na zmieniającą się rzeczywistość i narastające zagrożenie z reguły nie ma pozytywnego wpływu na techniczną jakość prawodawstwa. Nie zmienia to jednak faktu, że prawo powinno być tworzone w sposób prawidłowy, zrozumiały i jednoznaczny.

Już w 2019 r. NIK w raporcie na temat barier prawnych w rozwoju firm rodzinnych w Polsce jako główne utrudnienie w prowadzeniu działalności gospodarczej wskazała skomplikowany i niejednoznaczny charakter przepisów prawa podatkowego oraz jego częste zmiany. Z przeprowadzonej ankiety wynikało, że największą przeszkodą w prowadzeniu działalności gospodarczej jest złożoność przepisów podatkowych i brak jednolitych interpretacji (94,9% ankietowanych) oraz długi okres oczekiwania na wydanie interpelacji podatkowej (75,7% ankietowanych)<sup>14</sup>. Badanie wykazało, że w I kwartale 2018 r. aż 55,0% interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe zostało uchylonych przez sądy administracyjne, aż 29,1% decyzji podatkowych zostało uchylonych przez organy drugiej instancji, a 16,1% – przez wojewódzkie sądy administracyjne<sup>15</sup>. Świadczy to przede wszystkim o braku określoności prawa podatkowego dającego tak różne możliwości interpretacji. Dotyczy to zarówno spraw zasadniczych, wymagających poważnych decyzji z wyprzedzeniem, jak np. przekształcenia spółki komandytowej czy wyboru formy opodatkowania, jak i drobniejszych, takich jak np. podatek od nieruchomości.

Skomplikowany system podatkowy wymaga od przedsiębiorców ogromnej wiedzy prawnej lub zatrudniania ekspertów w dziedzinie prawa podatkowego, co często przekracza możliwości finansowe małych przedsiębiorców, którzy muszą pokonywać inne współczesne trudności gospodarcze.

Przedsiębiorcy źle oceniają polski system podatkowy. Ogólna ocena, jaka wynika z badania KPMG, w którym wzięło udział 161 dyrektorów finansowych, głównych księgowych i szefów działów podatkowych, którzy wypełnili ankietę podczas XI Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG, jest na niskim poziomie i wynosi 2,18 pkt w pięciopunktowej skali. Nadal, tak jak w poprzednich edycjach badań, najniżej ocenianymi obszarami są stabilność przepisów podatkowych oraz wcześniejsze informowanie o planowanych zmianach w prawie. W segmencie podatkowym wśród najistotniejszych zmian zwiększających poziom regulacji gospodarki wymieniano podwyżki podatków i opłat, wprowadzenie nowych podatków oraz zmniejszenie wpływów budżetowych do samorządów, co skutkuje pogorsze-

niem usług publicznych. Za pozytywną cechę uznano zwiększenie kwoty wolnej od podatku i wprowadzenie rozwiązań ograniczających występowanie zatorów płatniczych. Dużą trudność natomiast sprawia liczba deklaracji i informacji. Często w wielu przypadkach przedsiębiorcy muszą się uczyć nowych regulacji razem z urzędnikami. Jest to pewnie jedna z przyczyn częstych zmian interpretacji wydawanych przez administrację skarbową. Jak podaje Katarzyna Jędrzejewska, pod koniec 2022 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej zmieniał interpretacje dzień po dniu, czasem nawet dwie lub trzy tego samego dnia. W roku 2023 uczynił to już kilkakrotnie<sup>16</sup>. Były to zmiany zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Jeśli się uwzględni, że podatnicy postępują zgodnie z otrzymaną interpretacją, to chociaż zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą nie może szkodzić wnioskodawcy, to jednak ta sytuacja, jak również liczne przypadki odmiennej interpretacji sądów administracyjnych świadczą o nieokreśloności prawa podatkowego.

Gwałtowne zmiany prawa, często krótkie *vacatio legis*, konieczność szybkiego terminowego podejmowania decyzji przez przedsiębiorców w warunkach nieznajomości przyszłych uwarunkowań utrudnia bardzo działalność gospodarczą. Jako przykład można podać ogromne zamieszanie spowodowane faktem, że do dnia 20 lutego 2023 r. przedsiębiorcy musieli zdecydować, jak będą się rozliczać z urzędem skarbowym w 2023 r. Mogli wybrać skalę podatkową, ryczałt lub stawkę liniową. Termin do dnia 20 lutego miał również istotne znaczenie ze względu na rozliczenie z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych. Forma opodatkowania definiuje bowiem wymiar składki na ubezpieczenie zdrowotne. Karty podatkowej nie można już wybrać. Można tylko kontynuować tę formę rozliczeń na zasadzie praw nabytych<sup>17</sup>.

Również w ostatnim czasie Ministerstwo Finansów przyjęło niekorzystną dla podatników interpretację, zgodnie z którą osoby prowadzące działalność gospodarczą w zakresie najmu mają płacić najwyższą stawkę podatku od nieruchomości, tzn. 28,78 zł za 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej, określoną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>18</sup>, czyli stawkę dla budynków niemieszkalnych lub ich części, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, niezależnie od tego, czy lokal jest wynajmowany na cele mieszkalne czy na cele działalności gospodarczej. Trzeba wyjaśnić, że nie była to inicjatywa Ministerstwa Finansów. Źródłem problemów stał się wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 23 stycznia 2020 r.<sup>19</sup>, w którym stwierdzono, że budynek należy uważać za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, jeżeli właściciel wynajmujący mieszkanie prowadzi działalność gospodarczą i osiąga dochód z najmu. Zdaniem Sądu nie ma w tym przypadku znaczenia, że ów właściciel wynajmuje mieszkanie osobom fizycznym na cele mieszkaniowe. Równocześnie od 2023 r. właściciele wynajmujący lokal nie mogą już odliczać odpisów amortyzacyjnych od lokali mieszkalnych<sup>20</sup>. Osoby rozliczające się z najmu, nieprowadzące działalności gospodarczej, muszą obowiązkowo płacić ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Podatek w wysokości 8,5% i 12,5% od nadwyżki ponad 100 tys. zł płaci się od przychodów, bez możliwości odliczenia

jakichkolwiek kosztów. Aby móc odliczać koszty, trzeba założyć działalność gospodarczą.

W 2020 r. wprowadzono zmiany w sposobie opodatkowania spółek komandytowych, prowadzące do objęcia tych spółek reżimem podatku dochodowego od osób prawnych<sup>21</sup>. Doprowadziło to do trudnej sytuacji podatkowej, szczególnie podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w tej formie prawnej. Do momentu zmian w przepisach w 2020 r. spółka komandytowa – jako spółka nieobjęta podatkiem dochodowym od osób prawnych – implikowała brak opodatkowania na poziomie zysku osiąganego z tej spółki. Opodatkowaniu od dochodu podlegali wspólnicy. Od 2021 r. spółki te stały się podatnikami CIT<sup>22</sup>. Następnie od 2022 r. wprowadzony został Polski Ład<sup>23</sup>, który m.in. wykluczył odliczanie składki na ubezpieczenie zdrowotne od podatku i jednocześnie dał możliwość wyboru opodatkowania w formie tzw. estońskiego CIT. Zamieszanie wokół Polskiego Ładu spowodowało, że spółka komandytowa przy zachowaniu odpowiedniej struktury korporacyjnej, tak aby większość zysku alokować na poziomie komplementariuszy, stała się znów atrakcyjna. Przemawiają za tym: zryczałtowana składka na ubezpieczenie zdrowotne, niski podatek, estoński CIT i zaliczki bez limitu w trakcie roku. W międzyczasie jednak wielu wspólników spółek komandytowych dokonało już zmiany formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej.

Tego typu przykłady niekorzystnego oddziaływania regulacji prawa podatkowego na działalność gospodarczą można mnożyć.

Przepisy prawa podatkowego wpływają na działalność gospodarczą, stymulują wzrost gospodarczy, ochronę środowiska, poziom życia. Złe prawo powoduje, że założone cele nie mogą być osiągnięte, a społeczeństwo ponosi dodatkowe koszty. Marian Andrzej Fałek i Piotr Ptak jako narzędzie do tworzenia dobrego prawa, również podatkowego, zalecają ocenę skutków regulacji (ang. *impact assessment*), rekomendowaną przez OECD. Ocena ta, nazywana też oceną wpływu, jest przydatna i skuteczna przy tworzeniu dobrego prawa i coraz częściej znajduje zastosowanie nie tylko w krajach należących do OECD. Używanie tego narzędzia analitycznego umożliwia ocenę potencjalnych kosztów i korzyści wynikających z uchwalenia projektowanych ustaw, a także ocenę wpływu na finanse publiczne<sup>24</sup>. Autorzy określają ocenę wpływu jako procedurę, która powinna dostarczyć decydentom informacji o potencjalnych korzyściach i kosztach, jakie mogą wynikać z przyjęcia proponowanej regulacji prawnej. Procedura sporządzania oceny skutków regulacji *ex ante* powinna obejmować m.in. następujące etapy postępowania: identyfikację problemu, określenie celu, analizę kosztów, analizę korzyści, porównanie możliwych opcji, przeprowadzenie konsultacji.

Szersza analiza poprzedzająca wprowadzanie zmian w systemie podatkowym, szczególnie w odniesieniu do przedsiębiorców, powinna pozwolić osiągnąć pięć pożądanых cech systemu podatkowego, określonych przez Josepha E. Stiglitz, tzn.:

- 1) efektywność ekonomiczną – system podatkowy nie powinien kolidować z efektywną alokacją zasobów;
- 2) prostotę administracyjną – system podatkowy powinien być prosty i względnie tani w zarządzaniu;

- 3) elastyczność – system podatkowy powinien być w stanie łatwo reagować (w niektórych przypadkach automatycznie) na zmiany warunków gospodarowania;
- 4) odpowiedzialność polityczną – system podatkowy powinien być tak skonstruowany, aby podatnicy mogli sprawdzić, ile płacą, i ocenić, w jakim stopniu system ten odzwierciedla ich preferencje;
- 5) sprawiedliwość – system podatkowy powinien sprawiedliwie traktować różne jednostki<sup>25</sup>.

#### 4. PODSUMOWANIE

Złe prawo podatkowe to ogromne koszty ponoszone przez gospodarke i przedsiębiorców. Niestabilność i niedookreśloność prawa to przyczyny ogromnych trudności w prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce. Jak zauważają autorzy cytowanego wcześniej rankingu International Tax Competitiveness Index 2021, system podatkowy ma istotny wpływ na wzrost gospodarczy kraju. Jeśli jest bowiem dobrze skonstruowany, umożliwia podatnikom proste obliczanie i płacenie należności, a co za tym idzie – gwarantuje finansowanie wydatków publicznych. Tego niestety nie zapewnia system podatkowy w Polsce.

Jak słusznie zauważa Witold Modzelewski: „Współczesny proces stanowienia prawa podatkowego w Polsce charakteryzują dwie trwałe cechy – nieprzewidywalność oraz rozbieżność między deklarowanymi i rzeczywistymi skutkami wprowadzanych zmian”. W artykule *Refleksje nad procesem stanowienia prawa podatkowego* Profesor szeroko uzasadnia to stanowisko<sup>26</sup>.

W obecnej sytuacji konieczne jest podjęcie kroków naprawczych. Bogumił Brzeziński proponuje utworzenie stałej komisji kodyfikacyjnej prawa podatkowego, pozwalającej uwzględnić często sprzeczne ze sobą interesy państwa, administracji skarbowej i podatników. Prace takiej komisji powinien poprzedzić audyt systemu podatkowego<sup>27</sup>.

Stanowienie dobrego prawa podatkowego w demokratycznym państwie prawnym, chroniącego prawidłowo zidentyfikowane wartości, wymaga olbrzymiej wiedzy i uwzględnienia dorobku nie tylko nauk prawnych, ale również innych nauk. Takie podejście metodologiczne wymusza poprzedzenie reformy prawa podatkowego badaniami multidyscyplinarnymi i stosowania różnych metodologii takich badań. Konieczna jest szersza refleksja naukowa umożliwiająca wyjaśnienie zamiarów, celów i znaczeń norm prawnych, a także analiza i ocena tego, jak prawo oddziałuje lub będzie oddziaływać na zachowania ludzi, zarówno decydentów, jak i tych, do których są adresowane normy prawne. Jurydyzacja życia, wszechobecność podatków wymaga wprowadzenia do przestrzeni publicznej zasady racjonalnej dyskusji opartej na argumentach, a nie emocjach. Przydatna tu może być ekonomiczna i socjologiczna analiza prawa. Dlatego tak ważne jest w pracach nad systemem podatkowym wykorzystanie wiedzy ekspertów. Przepisy z zakresu prawa podatkowego należą do najbardziej skomplikowanych, obszernych i złożonych regulacji.

Prawo podatkowe poza istotną funkcją fiskalną musi chronić ważne wartości i dobra, mające doniosłe znaczenie w państwie demokratycznym. Musi jasno i zrozumiale precyzować prawa i obowiązki, a równocześnie zapewnić skutecz-

ny mechanizm kontroli i ochrony, w tym system kar i odpowiedzialności. Prawo jest niezwykle ważnym elementem funkcjonowania nowoczesnego państwa. Dobre prawo sprzyja dobremu funkcjonowaniu społeczeństwa i gospodarki, złe – wprowadza chaos i powoduje brak zaufania do państwa i jego administracji. Wola normotwórcza ustawodawcy nie może jednak być wyrażona w dowolnej formie. Stanowione przepisy prawa podatkowego muszą być zgodne z wymogami zasady określoności. Trzeba też pamiętać, że nie wystarczy do polskiego systemu prawnego przenieść mechanicznie fragmenty regulacji prawnych innych państw. Konieczne jest stworzenie spójnego systemu polskiego prawa podatkowego, zharmonizowanego z systemem prawa UE. Dobre prawo podatkowe musi zapewnić uczciwość, sprawiedliwość, legalność, ale również efektywność ekonomiczną i gospodarność. Dlatego tak ważne jest, aby prawo podatkowe nie szkodziło działalności gospodarczej, lecz tę działalność wspierało i ułatwiało jej rozwój.

#### Przypisy

- 1 Ang. Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD.
- 2 W. Białończyk, *Tworzenie przepisów z zakresu prawa finansowego i podatkowego – wybrane zagadnienia*, w: *Doskonalenie i standaryzacja procesu legislacyjnego – dobre praktyki opracowane w ramach projektu LEGIS*, red. W. Teodorczyk, S. Peszkowski, Warszawa 2019, s. 409.
- 3 D. Bunn, L. Hogreve, *International Tax Competitiveness Index 2022*, <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>, dostęp: 10.02.2023.
- 4 Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 5 J. Zalesny, *Określoność przepisów prawa na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2011, nr 1 (5), s. 159-178; K. Knawa, *Zasada określoności zobowiązania podatkowego jako postulat nauki i wymóg prawny*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014, s. 166 i nast.; P. Brejda, *Bezpieczeństwo podatników w świetle określoności prawa*, „De Securitate Et Defensione. O Bezpieczeństwie i Obronności” 2017, nr 3 (1), s. 72-84.
- 6 Kp 3/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=805&sprawa=5068>, dostęp: 11.04.2023.
- 7 SK 48/15, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=16519&sprawa=16812>, dostęp: 11.04.2023.
- 8 SK 18/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=9679&sprawa=5173>, dostęp: 11.04.2023.
- 9 Tamże.
- 10 Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, dok. cyt.
- 11 T. Spyra, *Zasada określoności regulacji prawnej na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Niemieckiego Sądu Konstytucyjnego*, „Transformacja Prawa Prywatnego” 2003, z. 3, s. 59.
- 12 W. Modzelewski, K. Siłuch, K. Wadek, *Zastosowanie konstytucyjnej zasady określoności ustawy podatkowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej w związku ze świadczeniem usług przez zarejestrowanego odbiorcę*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9, s. 35-39.
- 13 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.
- 14 Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce*, nr ewid. 26/2018/P/18/072/LKJ, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,19747,vp,22361.pdf>, dostęp: 11.04.2023.
- 15 Tamże.
- 16 K. Jędrzejewska, *Interpretacje zmieniane po latach*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2023, 22 lutego, nr 37 (5951), s. B2.
- 17 Art. 65 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm., dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.).
- 18 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70.
- 19 II FSK 2064/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1648B96DAC>, dostęp: 11.04.2023.
- 20 Nowelizacja ustaw podatkowych na mocy ustawy z dnia 29 października 2021 r.
- 21 Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.
- 22 CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- 23 Zob. ustawa z dnia 29 października 2021 r.
- 24 M.A. Falek, P. Ptak, *Ocena skutków regulacji (OSR) jako narzędzie do tworzenia dobrego prawa z uwzględnieniem uwarunkowań sektora finansów publicznych*, w: *Doskonalenie i standaryzacja procesu legislacyjnego – dobre praktyki opracowane w ramach projektu LEGIS*, red. W. Federczyk, S. Peszkowski, Warszawa 2019, s. 39 i nast.
- 25 J.E. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004, s. 551.
- 26 W. Modzelewski, *Refleksje nad procesem stanowienia prawa podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8, s. 4-7.
- 27 B. Brzeziński, *Podła kondycja prawa podatkowego to oczywistość*, <https://www.prawo.pl/podatki/slaba-kondycja-prawa-podatkowego-to-oczywistosc-opinia-prof,510656.html>, dostęp: 10.02.2023.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Białończyk W., *Tworzenie przepisów z zakresu prawa finansowego i podatkowego – wybrane zagadnienia*, w: *Doskonalenie i standaryzacja procesu legislacyjnego – dobre praktyki opracowane w ramach projektu LEGIS*, red. W. Teodorczyk, S. Peszkowski, Warszawa 2019.
- Brejda P., *Bezpieczeństwo podatników w świetle określoności prawa*, „De Securitate Et Defensione. O Bezpieczeństwie i Obronności” 2017, nr 3 (1).
- Falek M.A., Ptak P., *Ocena skutków regulacji (OSR) jako narzędzie do tworzenia dobrego prawa z uwzględnieniem uwarunkowań sektora finansów publicznych*, w: *Doskonalenie i standaryzacja procesu legislacyjnego – dobre praktyki opracowane w ramach projektu LEGIS*, red. W. Federczyk, S. Peszkowski, Warszawa 2019.
- Jędrzejewska K., *Interpretacje zmieniane po latach*, „Dziennik Gazeta Prawna” 2023, 22 lutego, nr 37 (5951).
- Knawa K., *Zasada określoności zobowiązania podatkowego jako postulat nauki i wymóg prawny*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014.
- Modzelewski W., *Refleksje nad procesem stanowienia prawa podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 8.
- Modzelewski W., Siłuch K., Wadek K., *Zastosowanie konstytucyjnej zasady określoności ustawy podatkowej do podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku zwrotu akcyzy i opłaty paliwowej w związku ze świadczeniem usług przez zarejestrowanego odbiorcę*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9.
- Spyra T., *Zasada określoności regulacji prawnej na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i Niemieckiego Sądu Konstytucyjnego*, „Transformacja Prawa Prywatnego” 2003, z. 3.
- Stiglitz J.E., *Ekonomia sektora publicznego*, Warszawa 2004.
- Zalesny J., *Określoność przepisów prawa na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2011, nr 1 (5).

##### Źródła internetowe

- Brzeziński B., *Podła kondycja prawa podatkowego to oczywistość*, <https://www.prawo.pl/podatki/slaba-kondycja-prawa-podatkowego-to-oczywistosc-opinia-prof,510656.html>, dostęp: 10.02.2023.
- Bunn D., Hogreve L., *International Tax Competitiveness Index 2022*, <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>, dostęp: 10.02.2023.

##### Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych

chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 70.

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105 ze zm.

#### Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., II FSK 2064/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1648B96DAC>, dostęp: 11.04.2023.

Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=16519&sprawa=16812>, dostęp: 11.04.2023.

Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=9679&sprawa=5173>, dostęp: 11.04.2023.

Wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., Kp 3/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=805&sprawa=5068>, dostęp: 11.04.2023.