

PAWEŁ BORSZOWSKI

Uniwersytet Wrocławski
p.borszowski@prawo.uni.wroc.pl

Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego — zarys problematyki

1. Uwagi ogólne (problem nadmiaru regulacji prawa podatkowego)

Zagadnienie elastyczności prawa podatkowego czy też elastyczności prawa „w ogóle” staje się obecnie jednym z istotniejszych zagadnień w obszarze funkcjonowania norm prawnych. Dynamiczny rozwój stosunków społecznych pociąga za sobą dynamiczne zmiany w prawie. Ustawodawca stara się nadążyć za ewoluującą rzeczywistością społeczno-gospodarczą, nie poprzez uelastycznienie konstrukcji normatywnych czy też używanie wyrażen na tyle pojemnych, aby nie wymagały ciągłych zmian. Niestety, prawodawca wybiera jedno z najgorszych rozwiązań, to jest tworzenie nowych konstrukcji prawnych czy też stosunkowo częste poprawianie istniejących unormowań. Powoduje to odwrotny skutek do zakładanego, biorąc pod uwagę aspekt podążania prawa za rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Zwiększanie liczby rozwiązań normatywnych, szczególnie w obszarze prawa podatkowego, prowadzi do kilku negatywnych następstw w obszarze tego prawa. Po pierwsze, osłabienie podstawowych konstrukcji normatywnych tego prawa, po drugie, osłabienie wartości pewności prawa, tak istotnej dla prawa podatkowego, po trzecie, coraz większe uzależnienie adresatów norm prawnych od nowych rozwiązań normatywnych (oczekiwanie na te nowe rozwiązania normatywne), po czwarte, zmniejszenie poczucia samodzielności w obszarze podejmowanego zachowania, po piąte, zachwianie „relacji następstwa” pomiędzy gospodarką a prawem podatkowym.

Jeżeli więc chodzi o pierwszą ze wskazanych negatywnych konsekwencji, należy zauważyć prostą relację. Zwiększanie liczby unormowań w prawie podatkowym powoduje, że funkcjonujące i „zastane” konstrukcje prawne nie nabierają nowego wymiaru, lecz poprzez modyfikacje niektórych rozwiązań „gubią” swoją istotę, powodując jednocześnie problemy w ramach wykładni i stosowania prawa podatkowego. Można to zauważyć zwłaszcza w zakresie konstrukcji zobowiązania podatkowego czy też elementów konstrukcji prawnej podatku, „budowanych” w ramach rozwiązań przyjętych w ustawach regulujących poszczególne świadczenia podatkowe.

Konsekwencją osłabienia konstrukcji prawnych funkcjonujących w prawie podatkowym jest osłabienie wartości pewności tego prawa. Nietrudno zauważyć, że wartość pewności prawa jest w obszarze prawa podatkowego wartością szczególnie akcentowaną z uwagi na ingerencyjny charakter tego prawa. Pewność prawa podatkowego wiąże się w najogólniejszym ujęciu z jasnością i względnością stałością funkcjonujących rozwiązań normatywnych oraz przewidywalnością skutków przyjętych rozwiązań. Podmiot podlegający obowiązkowi świadczeń podatkowych powinien mieć możliwość „przygotowania” się w danym roku podatkowym na realny wymiar tego obciążenia¹.

Trzecią negatywną konsekwencją nadmiaru regulacji w obszarze prawa podatkowego jest „uzależnienie” podatników od nowych rozwiązań prawnych. Można nawet stwierdzić, że w pewnym stopniu podmioty oczekują tych rozwiązań, mając świadomość dokonywania ich z dużą częstotliwością. Tworzy się zatem świadomość ciągle ewoluującego prawa podatkowego, które ma niewiele wspólnego z dostosowywaniem tego prawa do zmian w gospodarce.

Stan ten może jednocześnie prowadzić do zmniejszenia poczucia samodzielności podmiotów w ramach realizowanego zachowania w obszarze prawa podatkowego. Określony podmiot nie jest w stanie wykreować pewnych zachowań, które gwarantowałyby mu poczucie stabilności. O ile zatem wskazana druga negatywna konsekwencja odnosi się do ujęcia wartości pewności prawa podatkowego w całym jego zakresie, o tyle obecnie wskazana dotyczy zachowań podejmowanych przez indywidualny podmiot. Zmniejszenie poczucia samodzielności podmiotów co do podejmowanych zachowań powoduje, iż podmiot postrzega system prawa podatkowego jako „mechanizm” w znacznym stopniu instrumentalny, uzależniony od realizacji bieżących potrzeb budżetowych.

Wskazane negatywne konsekwencje zmian prawa podatkowego prowadzą bezpośrednio do kolejnego problemu, tj. zachwiania relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Relacja ta ma istotne znaczenia dla analizy podatku, łączy bowiem dwa jego aspekty — ekonomiczny i prawny. W pewnym uproszczeniu należy stwierdzić, że relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym ma „wymiar następstwa”, przy czym biorąc pod uwagę

¹ K. Nizioł, *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa 2007, s. 14.

głoszone poglądy w zakresie rozwoju prawa², wypada stwierdzić, iż relacja ta powinna charakteryzować się pewnym stopniem „rozsądkowości temporalnej”. Nie jest wskazane dla rozwoju prawa podatkowego, a także innych dziedzin prawa, ściśle powiązanych z obrotem gospodarczym, tworzenie takich konstrukcji normatywnych, które powodowałyby, iż ta relacja „rozmywa się” w czasie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że podatek jest konstrukcją prawną, za pomocą której państwo oddziałuje na gospodarkę, ale jednocześnie konstrukcją, której nie można stosować, nie dostrzegając naturalnych rynkowych zmian, jakie zachodzą w tej gospodarce.

Zachwianie tej relacji w skali globalnej, a więc uwzględniającej odniesienie systemu podatkowego do gospodarki, ma także bezpośrednie konsekwencje dla konkretnego podatnika. Podmiot niemający poczucia stabilności prawa podatkowego, oczekujący na nowe rozwiązania normatywne, zmniejsza zakres podejmowanych decyzji gospodarczych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Konsekwencje takich zachowań nietrudno przewidzieć. Stąd też pojawia się niezwykle palący problem poszukiwania rozwiązań normatywnych, poprzez które prawo podatkowe stałoby się bardziej stabilne, uodpornione na niezwykle częste zmiany normatywne. Jednym z takich rozwiązań jest postulat elastyczności prawa podatkowego.

2. Postulat elastyczności prawa podatkowego

Zagadnienie elastyczności prawa podatkowego staje się istotne z kilku względów. Po pierwsze, z uwagi na podnoszony już nadmiar regulacji prawa podatkowego, który daje się zaobserwować nie tylko jako stan obecny, lecz także jako proces ciągle ewoluujący. Po drugie, z uwagi na specyfikę tego prawa, a więc jego silne związki z obrotem gospodarczym i pozostawanie w pewnej relacji następstwa do tego obrotu gospodarczego. Oznacza to konieczność ciągłego konfrontowania regulacji prawnych w odniesieniu do panujących realiów i unormowań obrotu gospodarczego. Ten drugi aspekt wydaje się nawet szerszy, gdyż wymaga uwzględnienia także skutków przyjętych przepisów w prawie podatkowym, nie tylko dla funkcjonowania podmiotów, ale także skutków w ramach obrotu gospodarczego. Relację pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym można bowiem postrzegać nie tylko jako następstwo, ale jako relację o charakterze pewnej współzależności. Stopień współzależności unormowań prawa podatkowego z obrotem gospodarczym i regulacją tego obrotu powinien być ujmowany z uwagi na istotę prawa podatkowego, ale także z perspektywy ujęcia prawa podatkowego jako elementu systemu prawnego i relacji pomiędzy systemem prawa

² R. Piszko, *Prawo a normy pozaprawne. Typy relacji*, Szczecin 2000, s. 208.

a gospodarką. Ponadto, stopień wskazanej współzależności powinien być rozważany z uwagi na zachowania konkretnego podatnika i jednocześnie uczestnika obrotu gospodarczego. Chodzi bowiem o dobór takich konstrukcji normatywnych, aby sposób zachowania tego konkretnego podatnika, nie był motywowany wyłącznie poszukiwaniem rozwiązań eliminujących obciążenie podatkowe.

Podniesione argumenty wskazują na konieczność akcentowania zagadnienia elastyczności. Z uwagi zaś na ocenę obecnej regulacji prawa podatkowego przyjmując można tezę o postulowaniu tej elastyczności. Postulat elastyczności prawa podatkowego nie jest jednak prosty do zrealizowania. Wymaga on bowiem konfrontowania kilku czynników. Po pierwsze, publicznoprawnego charakteru tego prawa, w którym administracyjnoprawna metoda regulacji wyznacza kształt uregulowań, a po drugie, wartości wewnętrznych systemu prawa, które, jak wskazuje się w doktrynie prawa, stoją w pewnej opozycji do elastyczności jako wartości zewnętrznej systemu prawa³. Wydaje się jednak, że w dobie obecnego przyspieszenia tempa rozwoju społeczno-gospodarczego warto sygnalizować konieczność poszukiwania relacji uzupełnienia pomiędzy wartościami zewnętrznymi i wewnętrznymi systemu prawa w odniesieniu do elastyczności tego prawa. Konfrontowanie publicznoprawnego charakteru prawa podatkowego i relacji pomiędzy elastycznością a wartościami wewnętrznymi systemu prawa ma przesądzające znaczenie dla poszukiwania mechanizmów będących wyrazem tej elastyczności.

Jednymi z najbardziej charakterystycznych mechanizmów w tym zakresie są określenia nieostre i klauzule generalne.

3. Zapewnienie elastyczności prawa podatkowego poprzez określenia nieostre i klauzule generalne

Określenia nieostre i klauzule generalne są częstymi środkami zapewnienia elastyczności prawa, a zatem mechanizmami, które — jak wskazuje się w doktrynie — kreują wartość elastyczności jako wartość zewnętrzną systemu prawa⁴. Z kolei w § 155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „zasad techniki prawodawczej” wskazuje się je w pierwszej kolejności jako zapewniające elastyczność tekstu aktu normatywnego, określając mianem typowych środków techniki prawodawczej⁵. Warto zauważyć, że ustawodawca, w przywołanym przepisie rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, wskazuje na wymóg „potrzeby zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego”. Wymóg ten w obrębie prawa podatkowego należy jednak „wesprzeć” wyrażanymi już względami za-

³ L. Leszczyński, *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*, Kraków 2001, s. 183.

⁴ *Ibidem*, s. 182.

⁵ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. (Dz.U. Nr 100, poz. 908).

pewnienia postulatu elastyczności prawa podatkowego, a więc problemem nadmiaru regulacji prawnej i relacją pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym.

Te typowe środki techniki prawodawczej zapewniają także elastyczność prawa podatkowego, a zatem wpisują się bezpośrednio w realizację postulatu elastyczności tego prawa. Ustawodawca podatkowy stosunkowo często korzysta z określeń nieostrych, zarówno w ogólnym⁶, jak i w szczegółowym⁷ prawie podatkowym, „używając” także klauzul generalnych⁸. Zastosowanie określenia nieostrego daje możliwość objęcia danym wyrażeniem szerokiego zakresu odniesienia. Stąd też wartość elastyczności zostaje wykreowana poprzez zakres odniesienia do szerokiego zakresu „indywidualnych przypadków”, z których należy wybrać ów właściwy. Wybór ten jest determinowany zachowaniem podatnika, ale także organu podatkowego, stąd też niezwykle istotne staje się właściwe umiejscowienie określeń nieostrych w poszczególnych konstrukcjach prawa podatkowego, by nie powodować zbytniej konkurencji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem w zakresie ustalania tego przypadku, który wypełnia zakres danego określenia nieostrego. Umieszczenie określenia nieostrego w konstrukcjach prawa podatkowego powinno być także determinowane celem, jaki ustawodawca zamierza osiągnąć w wyniku zastosowania tego wyrażenia. Nie może to mieć charakteru przypadkowości. Ponadto cel określenia nieostrego musi jednocześnie odpowiadać istocie danej konstrukcji prawno podatkowej.

Specyfika prawa podatkowego powoduje, iż ustawodawca w tekście prawnym używa określeń, które nie tylko są charakterystyczne dla innych gałęzi prawa, tj. szczególnie prawa cywilnego, ale także zwrotów charakterystycznych dla ekonomii⁹ czy nauki o organizacji i zarządzaniu¹⁰. Dlatego, ustalając zakres znaczeniowy danego określenia nieostrego, należy uwzględnić język pojęć ekono-

⁶ Jedynie tytułem przykładu przywołać można przepis art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), który wskazuje na „uzasadnioną obawę” niewykonania zobowiązania podatkowego. Z kolei jako przykład określenia nieostrego, w przepisach postępowania podatkowego, może posłużyć regulacja art. 122 Ordynacji podatkowej, odnosząca się do obowiązku podejmowania przez organ „wszelkich niezbędnych działań”.

⁷ Przykładem jest przepis art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), który odnosi się do gruntów „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”.

⁸ Warto wskazać na klauzulę interesu publicznego, którą ustawodawca wprowadza na przykład w art. 67a Ordynacji podatkowej.

⁹ Przykładem mogą być wyrażenia wskazujące na przychody czy koszty.

¹⁰ Ustawodawca, formułując definicję działalności gospodarczej w przepisie art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), odwołuje się do działalności wykonywanej w sposób zorganizowany, co wymaga uwzględnienia jednego z istotnych pojęć nauki o organizacji i zarządzaniu, tj. zachowania organizacyjnego. W ramach tej nauki za podstawę funkcjonowania organizacji przyjmuje się działanie zorganizowane, składające się z kilku elementów, z których wskazać należy w szczególności na: cel organizacji, jej formalną strukturę, poszczególne działania mające służyć realizacji celu organizacji,

micznych, jak również nauki o organizacji i zarządzaniu, chyba że ustawodawca sam zdefiniował dane określenie poprzez definicję legalną. Użycie określeń nieostrych jest również potwierdzeniem, że normodawca stara się uelastycznić tekst prawny, dopasowując go do sytuacji podmiotów, szczególnie tych, które prowadzą działalność gospodarczą.

Podobne spostrzeżenia można poczynić w odniesieniu do zastosowania klauzul generalnych. Są to środki techniki prawodawczej, za pomocą których ustawodawca podatkowy otwiera system norm prawa podatkowego na kryteria pozaprawne, jak choćby moralne czy też gospodarcze, których zastosowanie w obszarze prawa podatkowego jest charakterystyczne z uwagi na powiązania prawa podatkowego z obrotem gospodarczym. Znaczenie klauzul generalnych jest szczególne, biorąc pod uwagę zapewnienie postulatu elastyczności. Otwieranie systemu norm prawnych, tj. w tym przypadku norm prawa podatkowego, na kryteria pozaprawne pozwala uwzględniać te kryteria w ramach obowiązującego prawa podatkowego. Tym samym „nabierają one wymiaru normatywnego”, wskazując jednocześnie stopień „odbicia” rzeczywistości społeczno-gospodarczej w ramach obowiązującego prawa, a zatem postulat elastyczności jest tu „wpisany” w zastosowanie klauzul generalnych.

Podobnie jak w wypadku określeń nieostrych, również w wypadku klauzul generalnych powstaje zasadniczy problem dotyczący ich właściwego umiejscowienia w ramach danej konstrukcji prawa podatkowego. Ujęcie klauzul generalnych może bowiem wpływać w istotny sposób na zmniejszenie stopnia konkurencji pomiędzy zachowaniem organu podatkowego i podatnika w zakresie ustalania „fragmentu” kryteriów pozaprawnych wypełniających zakres danej klauzuli generalnej, tym bardziej że zastosowanie właściwych kryteriów pozaprawnych może przedstawiać się jako „proces” znacznie trudniejszy niż ustalanie znaczenia określenia nieostrego. Również w przypadku klauzul generalnych pojawia się problem takiego ich umiejscowienia, by były one zgodne z celem danej instytucji. Z uwagi jednak na istotę klauzuli generalnej, chodzi o otwarcie prawa podatkowego, a tym samym określonej konstrukcji prawnej na jej kontekst funkcjonalny.

4. Umiejscowienie określeń nieostrych i klauzul generalnych w konstrukcji zobowiązania podatkowego

Badając zagadnienie określeń nieostrych i klauzul generalnych jako wyrazu elastyczności prawa podatkowego, należy w pierwszej kolejności wskazać na konieczność rozstrzygnięcia kwestii umiejscowienia tych typowych środków

a także poszczególnych członków organizacji ujmowanych ze względu na pełnione funkcje w strukturze organizacji, M. Romanowska (red.), *Podstawy organizacji i zarządzania*, Warszawa 2000.

techniki prawodawczej w konstrukcji zobowiązania podatkowego, a zatem zasadniczej instytucji ogólnego prawa podatkowego¹¹. W obecnym stanie prawnym określenia nieostre i klauzule generalne są zawarte w konstrukcji zobowiązania podatkowego, jednak ich umiejscowienie nie uwzględnia w dostatecznym zakresie celu danej regulacji i zakresu elastyczności wywołanej danym określeniem nieostrym bądź klauzulą generalną. Trudno więc mówić w tym przypadku o umiejscowieniu owych typowych środków techniki prawodawczej. Oznacza to bowiem dopasowanie środka techniki prawodawczej do istoty danej konstrukcji prawnej wraz z realizacją celu ustawodawcy, który zamierza osiągnąć poprzez ten „zabieg” techniki prawodawczej.

W pierwszej kolejności należy rozstrzygnąć, czy umiejscowienie tych środków techniki prawodawczej powinno nastąpić w ramach ujęcia zobowiązania podatkowego jako stosunku prawnego poprzez analizę statyczną czy dynamiczną tego zobowiązania¹². Ustawodawca podatkowy w przepisach Ordynacji podatkowej nie zdecydował się na regulację zobowiązania podatkowego uwzględniającą elementy charakterystyczne dla modelowego stosunku prawnego zobowiązania, uregulowanego przepisami kodeksu cywilnego¹³. Stąd też wypada odnieść się do ujęcia określeń nieostrych i klauzul generalnych przede wszystkim w ramach analizy dynamicznej tego zobowiązania, a więc uwzględniającej powstanie, wykonywanie i wygaśnięcie tego zobowiązania. Analiza statyczna będzie natomiast miała wymiar uzupełniający.

Jeżeli zatem chodzi o zagadnienie powstania zobowiązań podatkowych, wypada postawić pytanie, czy na tym etapie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego wymagana jest elastyczność? Celem regulacji w tym obszarze jest precyzyjne określenie sposobów powstawania zobowiązania podatkowego. Jeżeli jednak weźmiemy pod uwagę nie tylko analizę dynamiczną, lecz także statyczną zobowiązania podatkowego, to pojawi się kwestia uwzględnienia sposobów zachowania poszczególnych podmiotów na tym etapie stosunku prawnego. Nie chodzi przy tym o sam moment przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, lecz o zakres zachowań, które prowadzą do tego momentu. Wydaje się, że można by rozważać zastosowanie określeń nieostrych w ramach ustalania zakresu zachowań strony zobowiązanej i strony uprawnionej z tytułu podatku¹⁴. Prawodawca otwiera podstawę do tego, wskazując na szerokie określenie — powstawanie zobowiązań podatkowych (a nie powstanie), co do którego także można by ustalać początek zakresu. Ponadto w przepisie art. 21 § 5 Ordynacji podatkowej ustawodawca wskazuje na stwierdzenie przez organ podatkowy,

¹¹ Z uwagi na ograniczone ramy niniejszego opracowania poza zakresem analizy pozostają wskazane środki techniki prawodawczej w ramach odpowiedzialności podatkowej osób trzecich.

¹² Zobacz w kwestii analizy statycznej zobowiązania podatkowego, P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.

¹³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.).

¹⁴ Pojęciem wierzyciela i dłużnika na gruncie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego posługuje się R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 209 n.

iz dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. W ramach tak określonego sposobu zachowania organu podatkowego pojawia się nieostrość w odniesieniu do danych „mogących mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego”. Posłużenie się na tym etapie określeniami nieostrymi wymaga jednak doprecyzowania sposobów zachowania się podmiotów — stron stosunku prawnego zobowiązania podatkowego i uwzględnienia celu tej regulacji, tj. precyzyjnego ustalenia sposobów, w jakich powstaje więź prawna zobowiązania podatkowego. O ile bowiem w obszarze powstania modelowego stosunku prawnego, a więc zobowiązania cywilnoprawnego, zastosowanie określeń nieostrych, jak również klauzuli generalnej zasad współżycia społecznego jest konsekwencją wprowadzenia przez ustawodawcę pewnych granic swobody kontraktowej¹⁵, o tyle w obszarze powstawania zobowiązania podatkowego pewien stopień elastyczności jest uzasadniony relacją pomiędzy prawem podatkowym a obrotem gospodarczym i konsekwencjami, jakie wynikają z tej relacji dla zachowań podmiotów-stron stosunku prawnego. Należy zatem podkreślić, że zastosowanie określeń nieostrych nie może dotyczyć określenia momentu, w którym powstaje zobowiązanie podatkowe, lecz może dotyczyć określenia zachowań podmiotów tego stosunku prawnego. Warto także podkreślić konieczność precyzyjnego umiejscowienia określenia nieostrego w ramach regulacji dotyczącej zachowania danego podmiotu, by uniknąć wskazywanego już wcześniej problemu „konkurencji” pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem dotyczącego ustalenia zakresu sytuacji wypełniających dany zwrot normatywny.

Brak określenia sposobów zachowań podmiotów na tym etapie zobowiązania podatkowego jest szczególnie widoczny w ramach konstrukcji normatywnych zawartych w przepisie art. 22 Ordynacji podatkowej. Ustawodawca podatkowy, tworząc te regulacje, jednoznacznie dostrzega problem elastyczności, gdyż odwołuje się nie tylko do określeń nieostrych¹⁶, ale także klauzuli generalnej¹⁷. Wskazany przepis potwierdza pewien chaos dotyczący ustalenia zakresu sytuacji określonych mianem „powstawanie zobowiązań podatkowych”. Elastyczność wykreowana tym przepisem jest konsekwencją dostrzegania przez ustawodawcę akcentowanej relacji pomiędzy prawem podatkowym a obrotem gospodarczym.

¹⁵ Zgodnie bowiem z przepisem art. 353¹ Kodeksu cywilnego, strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

¹⁶ Chodzi o określenie — ważny interes podatnika, którego ustawodawca używa w określonych konfiguracjach, jak choćby wyrażenie wskazujące, że „pobranie podatku zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji”, czy też sformułowanie, iż „podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy”. Określeniem „niewspółmierności” posługuje się także normodawca w stosunku do zaliczek na podatek.

¹⁷ Chodzi o klauzulę interesu publicznego.

Jednakże samo dostrzeżenie tej relacji to dobry punkt wyjścia do wpasowania powołanych w tym przepisie instytucji do etapu: powstanie (powstawanie) zobowiązania podatkowego wraz z określeniem zakresu zachowań poszczególnych podmiotów.

Uwzględniając kontekst analizy dynamicznej zobowiązania podatkowego, należy odnieść się także do problematyki wykonywania zobowiązań podatkowych. W tym zakresie jednak ustawodawca — zdaje się — przyjął rozwiązanie o charakterze upraszczającym. Nie wskazuje w zasadzie tego zakresu realizacji zobowiązania podatkowego, przechodząc jednocześnie do etapu wygaśnięcia tego zobowiązania. Dla ustawodawcy podatkowego najistotniejsze staje się określenie sposobów zapewniających zlikwidowanie tego węzła prawnego. Jest to zapewne konsekwencją prostego przyrównania do regulacji obowiązujących w Kodeksie cywilnym, a określających wykonanie zobowiązań podatkowych, w których ustawodawca nie tylko wskazuje na sposób zachowania się podmiotów na tym etapie, lecz także używa wskazanych środków techniki prawodawczej¹⁸.

Niemniej jednak prawodawca zdaje się częściowo dostrzegać istnienie zakresu zachowań określanych jako wykonanie zobowiązań podatkowych, skoro rozdział 3 działu III Ordynacji podatkowej tytułuje jako „Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych”. Nie ulega wątpliwości, że w obszarze stosunku prawnego zobowiązania podatkowego nie ma konieczności ani też możliwości wprowadzania takich regulacji, jakie obowiązują w Kodeksie cywilnym w wypadku wykonania zobowiązań. Niemniej jednak nie można pomijać kontekstu wykonania zobowiązań podatkowych, nie odnosząc się w zasadzie do tak sformułowanych zachowań podmiotów, lecz wrzucając „szczątkowo” tę problematykę przy instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Dodatkowo ustawodawca stara się uelastyczyć podstawową przesłankę zabezpieczenia w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej, wprowadzając określenie wskazujące na obawę niewykonania zobowiązania podatkowego¹⁹. Takie rozwiązanie oznacza, że prawodawca dostrzega nie tylko istnienie tego obszaru zachowań, ale jednocześnie wprowadza dla tego obszaru wartość elastyczności. Przy

¹⁸ Zgodnie bowiem z art. 354 § 1 Kodeksu cywilnego dłużnik powinien wykonać zobowiązanie zgodnie z jego treścią i w sposób odpowiadający jego celowi społeczno-gospodarczemu oraz zasadom współżycia społecznego, a jeżeli istnieją w tym zakresie ustalone zwyczaje — także w sposób odpowiadający tym zwyczajom. Z kolei stosownie do § 2 tego artykułu, w taki sam sposób powinien współdziałać przy wykonaniu zobowiązania wierzyciel.

¹⁹ Uelastycznienie to daje się zauważyć w bogatym orzecznictwie podatkowym, gdzie jako przykład podać można wyrok NSA w Warszawie z 6 marca 2012 r. (I FSK 594/11), LEX nr 1144932. W wyroku tym przyjęto, iż „treść art. 33 § 1 o.p. wyraźnie stanowi o »uzasadnionej obawie«, a więc takiej, która ma swoje źródło w obiektywnie stwierdzonym stanie faktycznym sprawy, jak również o »wykonaniu« zobowiązania, a więc nie tylko dobrowolnie, ale i w drodze egzekucji. Nie ma przy tym wątpliwości, iż to, czy istnieje obawa niewykonania zobowiązania w konkretnym wypadku, pozostawiono do uznania właściwego w sprawie organu. Uznanie to nie może oznaczać dowolności działania, lecz powinno być oparte na całokształcie okoliczności faktycznych i prawnych”.

czym rozwiązanie, które funkcjonuje obecnie, ma charakter przypadkowy²⁰, gdyż ustawodawca nie uwzględnia relacji pomiędzy wykonaniem a wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Wykreowanie wartości elastyczności w tym zakresie wymagałoby uwzględnienia tej relacji poprzez wskazanie na zakresy zachowań podmiotów.

Również na etapie zakończenia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego powstaje pytanie o zakres elastyczności. Celem konstrukcji prawnych powodujących skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest określenie sposobów prowadzących do tego skutku. Ustawodawca podatkowy musi dostrzegać konieczność „ujęcia” pewnego stopnia elastyczności z uwagi na sytuację danego podmiotu²¹, a ponadto ze względu na zapewnienie środków budżetowych. Wyraźnym przykładem tego zagadnienia jest dopuszczenie do sytuacji, iż zobowiązanie wygasa nie tylko w całości, ale także w części. Niestety, brak określenia sposobów zachowań poszczególnych podmiotów powoduje, że nie wprowadzono unormowań, które wskazywałyby, czym należy kierować się w ramach częściowego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Brak precyzji ustawowej potwierdza przy tym już samo sformułowanie użyte w rozdziale 7, w którym wskazuje się na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, a zatem konkretny skutek, zapominając o zachowaniach do tego prowadzących²². Prawodawca dostrzega także konieczność kreowania wartości elastyczności na tym etapie, w ramach niektórych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, wprowadzając nie tylko określenie nieostre, lecz nawet klauzulę generalną. Jednak także w tym przypadku daje się zauważyć pewną przypadkowość, a nawet nieodróżnianie zachowań mających charakter wygaśnięcia od zachowań będących wykonywaniem zobowiązania podatkowego. Wypada wskazać na przepis art. 67a Ordynacji podatkowej, w którym ustawodawca „wyraża” analizowane typowe środki techniki prawodawczej zarówno dla instytucji umorzenia zaległości podatkowej, jak i dla instytucji dotyczących samego wykonywania zobowiązań podatkowych, a zatem odroczenia terminu płatności podatku bądź też rozłożenia zapłaty podatku na raty. Oznacza to brak rozeznania ustawowego, o jaki stopień elastyczności należy zabiegać w ramach tych instytucji. Ponadto sformułowano unormowania dotyczące wykonywania zobowiązania podatkowego wraz z regulacją jednego ze sposobów określonych w art. 59 Ordynacji podatkowej jako wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Warto również podkreślić, że prawodawca wprowadza te przepi-

²⁰ Przypadkowość w tym zakresie wynika również z użycia przez ustawodawcę zwrotu wykorzystującego identyczne określenie nieostre w ramach wezwania strony postępowania lub kontrolowanego w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej do złożenia oświadczeń (art. 39 Ordynacji podatkowej).

²¹ Jest to bezpośrednią konsekwencją akcentowanej już wielokrotnie relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym.

²² Kontrastuje to z oznaczeniem rozdziału „Powstawanie zobowiązań podatkowych”, wskazując jednoznacznie na realizację celu fiskalnego.

sy w rozdziale oznaczonym jako 7a, czyli w założeniu uzupełniającym rozdział 7, w którym uregulował wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Może to powodować obawy o dostrzeganie zachowań realizowanych po wygaśnięciu stosunku prawnego zobowiązania, które normodawca zamierza traktować jako wykonanie tego zobowiązania.

Dobrze się stało, że ustawodawca dostrzega zagrożenie elastyczności również na tym etapie realizacji zobowiązania podatkowego, jednakże wymagałoby to uporządkowania²³.

5. Umiejscowienie określeń nieostrych i klauzul generalnych w konstrukcji prawnej podatku

Ograniczone ramy niniejszego artykułu, który ma charakter wprowadzający do analizowanej problematyki, wymagają krótkiego przedstawienia podstawowych problemów, jakie wiążą się z zagadnieniem elastyczności realizowanej poprzez określenia nieostre i klauzule generalne w ramach konstrukcji prawnej podatku.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w ramach konstrukcji prawnej podatku, zawartej w ustawach regulujących poszczególne świadczenia podatkowe, ustawodawca ma dużo większe możliwości dysponowania określeniami nieostrych, a nawet klauzulami generalnymi niż w przypadku Ordynacji podatkowej. Z jednej bowiem strony prawodawca, poprzez konstrukcję prawną podatku, wyraża założone cele opodatkowania²⁴. Z drugiej zaś wartość elastyczności, jako konsekwencja silnego związku prawa podatkowego z obrotem gospodarczym, może być kreowana w ramach poszczególnych elementów konstrukcji prawnej podatku. Należy więc zauważyć, że prawodawca powinien „dobierać” określenie nieostre czy też klauzulę generalną nie tylko do danego elementu konstrukcji prawnej podatku, jak choćby do zakresu przedmiotu opodatkowania, co czyni stosunkowo często²⁵. Powinien również uwzględniać skutki umiejscowienia danego

²³ Uporządkowanie to, wraz z określeniem zakresów zachowań podmiotów tego stosunku prawnego, mogłoby wpłynąć także na relacje pomiędzy poszczególnymi regulacjami z art. 59 Ordynacji podatkowej, jak choćby kwestie relacji pomiędzy zapłatą a przedawnieniem (silnie akcentowanej w orzecznictwie podatkowym) czy też relacji pomiędzy zapłatą a instytucją z art. 66 Ordynacji podatkowej.

²⁴ R. Mastalski, *op. cit.*, s. 42.

²⁵ Jako przykład może posłużyć przepis art. 2, ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), gdzie zakres przedmiotu opodatkowania w stosunku do gruntów wymaga ustalenia, czy grunty zostały „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”.

wyrażenia dla innych elementów konstrukcji prawnej podatku, jak choćby z uwagi na powiązanie między przedmiotem opodatkowania a podstawą opodatkowania. W niektórych przypadkach trudności może wywoływać samo ujęcie danego zwrotu w jednym z elementów konstrukcji prawnej podatku, szczególnie z uwagi na jego złożony charakter. Są to choćby problemy wyłaniające się z użycia określeń nieostrych, a nawet klauzuli generalnej²⁶ w ramach zakresu przedmiotu opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, gdzie zarówno w ramach kosztów uzyskania przychodów, jak i w ramach przychodów takie środki techniki prawodawczej są używane. Kontrowersje może budzić także umiejscowienie klauzul generalnych w ramach zakresu przedmiotu opodatkowania. Niemniej jednak, z uwagi na specyfikę prawa podatkowego, nie da się tego uniknąć. Problem tkwi we właściwym ich ujęciu, z uwzględnieniem skutków, jakie powstają dla danego rodzaju świadczenia podatkowego i skutków w odniesieniu do pozostałych elementów konstrukcji danego podatku. Niewłaściwe umiejscowienie wskazanych środków techniki prawodawczej objawia się przede wszystkim znacznymi wątpliwościami interpretacyjnymi podnoszonymi bardzo często w orzecznictwie podatkowym czy też interpretacjami indywidualnymi. Niewątpliwie walor orzecznictwa i interpretacji jest znaczący, jednakże ich duże zróżnicowanie w zakresie ustalania znaczenia danych wyrażen powoduje poczucie „słabości prawa” z konsekwencjami także w postaci „dorabiania” nowych regulacji.

6. Wnioski

Nadmiar regulacji polskiego prawa podatkowego wymaga poszukiwania mechanizmów ograniczających proces „prawotwórstwa podatkowego”, ale także mechanizmów upraszczających obecnie funkcjonujące unormowania. Jednym z istotnych zagadnień prowadzących do poszukiwania tych mechanizmów jest elastyczność prawa podatkowego. Zagadnienie to jest tym bardziej znaczące, że wpasowuje się w istotę prawa podatkowego, które jest silnie powiązane z obrotem gospodarczym. Analizując obecne regulacje podatkowe, można wysunąć wniosek o istnieniu postulatu elastyczności prawa podatkowego. Ustawodawca dostrzega bowiem zagadnienie elastyczności, jednakże przyjęte rozwiązania, jako realizujące ową elastyczność, wymagają rozważenia w kierunku ich znacznie lepszego dostosowania do istoty określonych instytucji, zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Chodzi o regulacje w zakresie określeń nieostrych

²⁶ Taki charakter przyznał normatywnemu określeniu kosztów podatkowych NSA w swoim orzecznictwie, zob. uwagi w tym zakresie R. Mastalski, *op. cit.*, s. 441.

i klauzul generalnych, które umieszczone są zarówno w konstrukcji zobowiązania podatkowego, jak i w konstrukcji prawnej podatku.

Jednym z istotnych zadań ustawodawcy podatkowego w kierunku przekształcenia postulatu elastyczności w realizację wartości elastyczności staje się weryfikacja przyjętych rozwiązań w zakresie określeń nieostrych i klauzul generalnych i ich dopasowanie do celu i miejsca określonej regulacji tworzącej zobowiązanie podatkowe, czy też tworzącej elementy konstrukcji prawnej danego podatku.

Blurred definitions and general clauses as the expression of the tax law flexibility. An outline of the problem

Summary

Over-regulation in the Polish tax law causes the need to look for mechanisms that mitigate this process. One of the important issues leading to searching for these mechanisms is the flexibility of the tax law. The issue of the flexibility of the tax law is further justified by the strong relationship between business transactions and tax law, which directly fits into the overall relationship between development of socio-economic reality and the development of the law. The flexibility of the tax law is expressed by conventional means of legislative technique, i.e., blurred definitions and general clauses. The legislature recognizes the need of the functioning in certain tax structures. However, the adopted solutions do not sufficiently take into account the purpose of the certain regulation of the tax law and the place of specific technique measures within the legislative regulations.

Keywords: blurred definitions, general clauses, tax