

**Paweł Borszowski**  
Uniwersytet Wrocławski  
p.borszowski@prawo.uni.wroc.pl

## Elastyczność regulacji zobowiązania podatkowego a umowy cywilnoprawne

Summary

### Regulatory flexibility of tax liabilities and civil agreement

The article discusses the problem of creating a flexible adjustment of tax liability. Choosing this option provides a barrier to the regulation of numerous changes in tax law, and will serve to ensure the effective tax law. This is a difficult issue which requires both determining of the sources of flexibility of the tax liability and the assessment of current regulations in this area.

**Keywords:** tax liability, civil commitment, flexibility, regulation, economic turnover tax law

### 1. Uwagi ogólne

Tworzenie elastycznego prawa podatkowego staje się w obecnych realiach coraz bardziej potrzebne. Jest to bowiem swoiste antidotum na zbyt duże i liczne zmiany prawa podatkowego. Zagadnienie elastycznego prawa podatkowego jest także odpowiedzią na pytanie o poszukiwanie takiej regulacji tego prawa, aby uwzględnić z jednej strony relację pomiędzy rzeczywistością społeczno-gospodarczą a prawem, z drugiej zaś — relację pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Zwłaszcza w tym drugim obszarze elastyczność prawa podatkowego ma znaczenie kluczowe. O ile bowiem w pierwszym z nich można użyć pewnego uproszczenia,

iż chodzi o elastyczność regulacji prawa „w ogóle”, o tyle w drugim chodzi przede wszystkim o elastyczność regulacji prawa podatkowego.

Relacje pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym dotyczą jednej z ważniejszych kwestii, tj. związku pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym. Związek pomiędzy tymi dwiema gałęziami prawa staje się istotnym problemem z punktu widzenia skuteczności prawa podatkowego. Podmioty stosunków prawnych, zawierając określoną umowę cywilnoprawną, liczą się z konsekwencjami tej umowy na gruncie podatkowym, a zatem na gruncie zobowiązań podatkowych. Zobowiązanie w prawie cywilnym jest oparte na zasadzie swobody kontraktowej, a zatem problem elastyczności regulacji tego zobowiązania został w pewnej części przerzucony na podmioty — strony konkretnej umowy. Skoro bowiem ustawodawca pozostawia stronom stosunków prawnych swobodę, to w ich dobrze pojętym interesie leży takie uregulowanie wzajemnych związków, by były one dostosowane do ich bieżącej sytuacji. Tym bardziej że strony stosunków cywilnoprawnych „układają” swoje zobowiązania z myślą o własnych — indywidualnych interesach. Nawet pomimo swoistego „przerzucenia” elastyczności na strony stosunków prawnych, należy zauważyć, że ustawodawca w regulacji kodeksu cywilnego<sup>1</sup> wprowadza określenia nieostre i klauzule generalne<sup>2</sup>, które zabezpieczają wykreowanie odpowiedniego stopnia elastyczności.

Niemniej jednak problem poszukiwania elastyczności regulacji zobowiązania w prawie cywilnym nie jest aż tak „palący” jak w prawie podatkowym. Strony mają bowiem prawne możliwości dopasowania unormowań do swojej sytuacji, a zatem związek pomiędzy regulacją prawną a jej odpowiednikiem w tym fragmencie rzeczywistości, który dotyczy stron, ma charakter bardziej naturalny, gdyż ustawodawca nie ingeruje w tak dużym zakresie jak w prawie podatkowym.

W pewnym uproszczeniu należy stwierdzić, że skutkiem zawarcia umów cywilnoprawnych będących źródłem zobowiązań w prawie cywilnym jest ich opodatkowanie. Z kolei opodatkowanie normodawca realizuje przez pewien umownie nazwany mechanizm, jakim jest zobowiązanie podatkowe. Nie ulega zatem wątpliwości, że pomiędzy umowami cywilnoprawnymi a regulacją zobowiązań podatkowych zachodzi pewna relacja. O ile w przypadku umów cywilnoprawnych kwestia elastyczności prawa nie stanowi takiego problemu jak w prawie podatkowym, gdyż „dbają” o nią same strony, o tyle pojawia się pytanie o e l a s t y c z n o ś ć w p r z y p a d k u r e l a c j i p o m i ę d z y t y m i u m o w a m i a r e g u l a c j ą z o b o w i ą z a n i a p o d a t k o w e g o. Skoro bowiem ustawodawca podatkowy wprowadza mechanizm tego zobowiązania, powstaje zatem pytanie, w jaki sposób je uregulować, aby z jednej strony mieć na względzie to, co strony stosunku prawnego ukształtowały między sobą na gruncie prawa cywilnego, z drugiej zaś by „czuć” nad tym,

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2014, poz. 121).

<sup>2</sup> Jak choćby społeczno-gospodarcze przeznaczenie prawa czy też zasady współżycia społecznego.

aby przez sposób regulacji danej umowy w obszarze prawa cywilnego nie omijać opodatkowania, a zatem nie „uciekać” od konstrukcji zobowiązania podatkowego?

Jest to jedno z zasadniczych zagadnień w obszarze całego prawa podatkowego. Problem dotyczy zatem tego, w jaki sposób „czuwać” nad sposobem regulacji zobowiązania podatkowego, by zapewnić taki stopień elastyczności, który umożliwiłby „wychwytywanie” skutków zachowań podmiotów, które ukształtowano w obszarze prawa cywilnego. Chodzi zatem o dążenie do takiego sposobu regulacji zobowiązania podatkowego, aby umożliwić „reakcję” na takie kształtowanie zachowań podmiotów w umowach cywilnoprawnych, które powodowałyby omijanie opodatkowania.

Wydaje się, że problem ten można sprowadzić do kilku kwestii: po pierwsze, chodzi o zbadanie elastyczności w odniesieniu do relacji następstwa pomiędzy umowami cywilnoprawnymi a zobowiązaniem podatkowym, co pozwoliłoby także wskazać podstawowe postulaty w zakresie elastyczności regulacji zobowiązania podatkowego; po drugie, należałoby dokonać oceny obecnej regulacji tego zobowiązania w kontekście elastyczności, mając na względzie wskazaną wcześniej relację następstwa. W pierwszym przypadku chodzi o zbadanie elastyczności przy relacji następstwa, a więc elastyczności w odniesieniu do dwóch gałęzi prawa, czyli prawa cywilnego i prawa podatkowego. W tym przypadku odniesienie fragmentów regulacji prawnej do rzeczywistości społeczno-gospodarczej będzie miało szeroki zakres. Ponadto problemem może być „zlewanie się” elastyczności wykreowanej przez podmioty umów cywilnoprawnych i elastyczności założonej przez ustawodawcę podatkowego.

W drugim przypadku akcent pada na kreowanie elastyczności w odniesieniu do podatkowych skutków zachowań podmiotów umów cywilnoprawnych, a zatem elastyczności samego zobowiązania podatkowego. Elastyczność powinna wówczas uwzględniać skutki zachowań tych podmiotów w sferze cywilnoprawnej. Powstanie więc pytanie, w jaki sposób i gdzie wprowadzić regulacje będące „podatkowym przygotowaniem” na te skutki. Być może należałoby uwzględnić to w nowej regulacji obowiązków podatkowego.

## 2. Elastyczność a relacja następstwa pomiędzy umowami cywilnoprawnymi a zobowiązaniem podatkowym

Jak już wskazano, pierwszym, a zarazem podstawowym zagadnieniem staje się elastyczność odniesiona do relacji pomiędzy umowami cywilnoprawnymi a zobowiązaniem podatkowym. Relacje tę określono jako następstwo. W doktrynie prawa podatkowego używa się bowiem określenia, że prawo podatkowe przejawia efekty działań podmiotów w sferze prawa cywilnego<sup>3</sup>. Jeżeli zatem prawo podatkowe — w uproszczeniu — „bazuje” na prawie cywilnym, to między umowami cywilnoprawnymi a zobowiązaniem podatkowym

<sup>3</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 27–28.

zachodzi relacja następstwa. Uchwycenie tego zagadnienia stanowi jeden z najważniejszych czynników skuteczności prawa podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że punkt wyjścia do badania złożonych związków między prawem cywilnym a prawem podatkowym stanowi odpowiednio „zlokalizowana” relacja następstwa. Przy założeniu realizacji przez podmioty stosunków cywilnoprawnych „właściwych”<sup>4</sup> celów tych stosunków uchwycenie relacji następstwa powinno zobrazować ten fragment rzeczywistości społeczno-gospodarczej, który jest najistotniejszy dla opodatkowania. Chodzi bowiem o „naturalne dopasowywanie się” regulacji obu gałęzi prawa jako odbicia tego fragmentu rzeczywistości społeczno-gospodarczej.

Jest to jednak założenie nazbyt wyidealizowane, które można traktować jako punkt odniesienia do formułowania wzorcowych zachowań podmiotów przy „przechodzeniu” z jednego zobowiązania (zobowiązania cywilnoprawnego) w zobowiązanie podatkowe. Nawet więc stwierdzenie jedynie pewnego zakresu takich sytuacji o charakterze, umownie mówiąc, „naturalnym” oznacza, że pozytywnym okaże się osiągnięcie schematu zachowania, które będzie podlegało dwóm różnym regulacjom, tj. początkowo cywilnoprawnym, a w dalszej kolejności w obszarze prawa podatkowego. Wydaje się zatem, że sformułowanie takiego schematu zachowania mogłoby posłużyć w dalszej perspektywie przeanalizowaniu etapów poprzedzających powstanie zobowiązania podatkowego w kierunku oceny obecnej regulacji sposobów — metod<sup>5</sup> jego powstania. Modelowy schemat zachowania podmiotu, który przechodzi od strony umowy cywilnoprawnej w podmiot zobowiązania podatkowego, mógłby posłużyć do oceny kompletności obecnej regulacji w zakresie powstawania zobowiązań podatkowych. Być może ustawodawca podatkowy z obawy o nieprzewidywalność takiego zachowania, zamiast użyć sformułowania „powstanie takiego zobowiązania”, sformułował je poprzez wyrażenie „powstawanie”, co w praktyce może powodować wątpliwości interpretacyjne choćby przy jego zestawieniu z końcowym etapem, czyli wygaśnięciem tego zobowiązania.

W tym więc przypadku czy też grupie przypadków o charakterze modelowym elastyczność regulacji zobowiązania podatkowego nie nabiera tak istotnego znaczenia, gdyż podmioty stosunków cywilnoprawnych „poddają” się skutkom tych stosunków w obszarze opodatkowania. Niezależnie więc, w jakim zakresie podmioty te ukształtują swoje relacje w obszarze prawa cywilnego z wykorzystaniem elastyczności, którą pozostawił im ustawodawca, nie będzie obawy o zachowanie właściwej relacji następstwa, a tym samym zachowania pewnej — właściwej — „rozsądkowości” temporalnej.

---

<sup>4</sup> Mam tu na myśli cele stosunków cywilnoprawnych o charakterze podstawowym, a więc cele nie tylko manifestowane przez podmioty, lecz także leżące u podstaw ich indywidualnych interesów.

<sup>5</sup> Sformulowaniem metod powstawania zobowiązania w doktrynie prawa podatkowego posługuje się m.in. Andrzej Gomułowicz (*Powstawanie zobowiązań podatkowych*, cz. I, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4).

Inaczej będzie wówczas, gdy podmioty w obszarze prawa cywilnego niekoniecznie będą realizować zachowania modelowe, tj. w takim ujęciu, aby „podać się” relacji następstwa, a zatem opodatkowaniu efektów realizacji umów cywilnoprawnych. W tym bowiem przypadku powstaje *o b a w a „n e g a t y w n e g o”* (w sensie *o m i j a n i a o p o d a t k o w a n i a*) wykorzystania elastyczności, którą mogą wykreować same podmioty z racji cywilnoprawnej metody regulacji stosunków prawnych. Powstaje problem, w jaki sposób znaleźć mechanizmy w ramach zobowiązania podatkowego, które pozwolą co najmniej „przygotować” się na takie działanie podmiotów realizowane w zakresie umów cywilnoprawnych. Chodzi zatem o sformułowanie mechanizmów dających możliwość także wykreowania właściwego stopnia elastyczności w prawie podatkowym na „przedpolu” zobowiązania podatkowego, by uchwycić relację następstwa pomiędzy konsekwencjami zachowań podmiotów umów cywilnoprawnych a regulacjami podatkowymi kształtującymi zobowiązanie podatkowe. Nie jest to zadanie łatwe. O ile bowiem — jak już wskazano — kwestia elastyczności w zobowiązaniu cywilnoprawnym jest w znacznej mierze, poza regulacjami ustawowymi, pozostawiona stronom stosunków prawnych, które w dobrze pojętym własnym interesie kreują ową elastyczność, o tyle w zobowiązaniu podatkowym regulacje te mają charakter „sztuczny”, nałożony na podmioty zobowiązania podatkowego.

Kolejnym problemem, który pojawia się w tym przypadku, jest możliwe zjawisko „z l e w a n i a s i ę” elastyczności wykreowanej przez podmioty umowy cywilnoprawnej i elastyczności wykreowanej przez ustawodawcę podatkowego. W obu zakresach elastyczności zachodzi powiązanie pomiędzy określoną regulacją prawną (z obszaru prawa cywilnego i prawa podatkowego) a odpowiednim fragmentem rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Przy czym w obu tych zakresach chodzi o inny moment, w którym elastyczność zostaje wykreowana. Dlatego też, tworząc mechanizmy w ramach regulacji zobowiązania podatkowego, należy dążyć do wykreowania takiego momentu elastyczności, by pozostawał we właściwej relacji temporalnej z momentem elastyczności wykreowanej przez podmioty zobowiązania w prawie cywilnym. Ustalając te mechanizmy w unormowaniu zobowiązania podatkowego, należy uwzględnić szeroki kontekst zachowań podmiotów umów cywilnoprawnych dążących w tych regulacjach do takich skutków, aby unikać opodatkowania. Nie chodzi o „wstawienie” takich regulacji w zobowiązaniu podatkowym, które wykreują moment elastyczności, dopasowany wyłącznie do różnych zachowań podmiotów umów cywilnoprawnych. Może to bowiem spowodować reakcję przesuwania się „punktu styczności” obu wykreowanych momentów elastyczności w takim kierunku, który nie byłby korzystny dla opodatkowania. Stąd też „punkt styczności” obu wykreowanych momentów elastyczności przesunie się zbyt daleko od opodatkowania, co może spowodować nie tylko negatywne konsekwencje w zakresie wspomnianej relacji następstwa pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym, lecz także odwrócenie funkcji, której przypisywana jest elastyczność. Funkcją tą jest przełamywanie nieadekwatności tekstu prawnego

do rzeczywistości społeczno-gospodarczej<sup>6</sup>. Prawo podąża za rzeczywistością społeczno-gospodarczą, a nie rzeczywistość podąża za prawem<sup>7</sup>. Jednakże „wstawienie” takich mechanizmów w regulacji zobowiązania podatkowego na jego „przedpolu”, które w sposób magnetyczny podążałyby za wykreowanym momentem elastyczności przez podmioty umów cywilnoprawnych, mogłoby odwrócić tę właściwą dla elastyczności relację. Tym bardziej że sfera rzeczywistości wykreowanej przez język prawny jest również pewnym obrazem świata<sup>8</sup>. Taka sytuacja mogłaby nie tylko spowodować „efekt domina”, a zatem kreowanie rzeczywistości pod obowiązujące normy prawne w prawie podatkowym, ale też odwrócenie relacji następstwa pomiędzy regulacjami prawa cywilnego a regulacjami prawa podatkowego. Zahamowanie powstałego w tym przypadku procesu zmian byłoby niezwykle trudne.

### 3. Elastyczność regulacji zobowiązania podatkowego — ocena wybranych unormowań

Sformułowane uwagi stanowią jedynie punkt wyjścia do oceny obecnych regulacji zobowiązania podatkowego pod kątem zapewnienia takiego stopnia elastyczności, aby doprowadzić do wykreowania momentu elastyczności, który będzie zabezpieczał cel fiskalny tego zobowiązania, a jednocześnie będzie „dopasowany” do momentu elastyczności wykreowanej przez strony umów cywilnoprawnych. Z racji ograniczonych ram niniejszego opracowania analizie zostaną poddane wybrane regulacje zobowiązania podatkowego, szczególnie w zakresie jego powstania. W celu ukazania pewnej kompleksowości rozważań analiza obejmie także regulację, która dotyczy relacji pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a umowami cywilnoprawnymi, jednakże na nieco dalszym jego etapie.

Analizując regulacje najistotniejsze z punktu widzenia badanej problematyki, a zatem będące etapem początkowym zobowiązania podatkowego, należy zwrócić uwagę na unormowania dotyczące powstania tego stosunku prawnego. Ustawodawca w tytule rozdziału 1 Działu III Ordynacji podatkowej<sup>9</sup>, a więc działu dotyczącego zobowiązań podatkowych, używa określenia powstawanie zobowiązania podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że określenie to ma szerszy kontekst znaczeniowy niż znane w teorii stosunku prawnego określenie

<sup>6</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa, doktryna i tezy orzecznictwa*, Zakamycze 2001, s. 53.

<sup>7</sup> R. Piszko, *Prawo a normy pozaprawne. Typy relacji*, Szczecin 2000, s. 208. Należy przy tym zauważyć, że w teorii prawa akcentuje się, że rzeczywistość jest szybsza niż zmiany prawa. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 169.

<sup>8</sup> W kwestii pewnej wizji świata, jaką kreuje język prawny. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny a obraz świata*, [w:] *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Kraków 1992, s. 151 i n.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012, poz. 749 ze zm.).

powstanie stosunku prawnego<sup>10</sup>. Jest to zapewne sygnał, że ustawodawca podatkowy próbuje dość szeroko określić zakres sytuacji, które możemy kwalifikować w obszarze początkowego etapu zobowiązania podatkowego. Pewnym uzasadnieniem tej sytuacji jest akcentowana już „sztuczna” — nałożona z góry — regulacja na podmioty zobowiązania podatkowego, w odróżnieniu od zobowiązania cywilnoprawnego. Stąd też ustawodawca w regulacjach Kodeksu cywilnego nie wprowadził przepisu systematyzującego sposoby powstania zobowiązań, gdyż stronom tych stosunków prawnych „zależy” na ich powstaniu. Prawodawca uregulował pewne kwestie o charakterze zabezpieczającym, jak choćby sposób „ułożenia” stosunku prawnego pomiędzy stronami. Warto przy tym zauważyć, że także w ramach tych regulacji ustawodawca w prawie cywilnym posługuje się określeniami wyrażającymi elastyczność, w postaci właściwości (natury) stosunku prawnego czy też zasad współżycia społecznego<sup>11</sup>. Stąd też również w obszarze regulacji powstawania stosunku zobowiązania w prawie cywilnym wprowadzono pewne granice elastyczności kreowanej przez strony.

Ustawodawca podatkowy określa granice obszaru dotyczącego początkowego etapu zobowiązania podatkowego, wskazując na powstawanie tego zobowiązania. Wydaje się, że takie unormowanie może sprzyjać sformułowanemu już postulatowi określenia momentu kreowania elastyczności w zobowiązaniu podatkowym, aby zabezpieczyć interes fiskalny, a ponadto by dostosować się do tego momentu, który wykreują strony umowy cywilnoprawnej.

Unormowanie to może jednak powodować wyrażoną wcześniej obawę, iż w wyniku nazbyt ogólnego określenia momentu kreowania elastyczności, w rezultacie działań podejmowanych przez strony umów cywilnoprawnych, „punkt styczności” obu wykreowanych elastyczności będzie się odsuwał od opodatkowania. Można więc stwierdzić, że ustawodawca podatkowy poszedł „na łatwiznę”, formułując tak szeroko etap początkowy zobowiązania podatkowego, nie licząc się z konsekwencjami, jakie nastąpią w wyniku kreowania elastyczności przez strony umów cywilnoprawnych.

Wyrażenie to ma więc charakter sztuczny, stanowi zapowiedź działania mechanizmów publicznoprawnych, tymczasem pozostałe regulacje w tym rozdziale zdają się pozostawać w zbyt luźnym związku z tak szeroko określonym zakresem regulacji. Poza istotnym zastrzeżeniem dotyczącym „punktu styczności” dla wykreowanych momentów elastyczności w prawie cywilnym i podatkowym, wydaje się, że przy takim sformułowaniu rozdziału pierwszego należałoby kompleksowo przeanalizować jego regulacje, nadając im uporządkowany charakter i ewentualnie „wzbogacając” o takie instytucje, które pozwolą na zrealizowanie ich szerokiego zakresu. Wydaje się jednak, że lepszym rozwiązaniem byłoby określenie rozdziału jako powstanie zobowiązania podatkowego, natomiast silniejszy akcent należałoby położyć na kształt regulacji prowadzących do tego „momentu”, uwzględniając specyfikę pozycji organu podatkowego i sytuacji podatnika. Przykładowo, jako

<sup>10</sup> E. Gniewek, [w:] *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, red. E. Gniewek, Wrocław 1998, s. 51.

<sup>11</sup> Art. 3531 Kodeksu cywilnego.

regulacje, które „na pierwszy rzut oka” potwierdzają dość przypadkowe rozwiązania przyjęte przez ustawodawcę<sup>12</sup>, mogą posłużyć wyrażenia kreuujące elastyczność na tym etapie zobowiązania podatkowego, tj. określenie ważny interes podatnika. Określenie to ma postać zwrotu szacunkowego<sup>13</sup>. Nie ulega wątpliwości, że wprowadzenie zwrotu szacunkowego stanowi wyzwanie, szczególnie dla organu podatkowego, który musi ustalić zakres elementów stanu faktycznego w ramach pierwszego etapu zwrotu szacunkowo, by następnie dokonać kwalifikacji tych elementów na „założonej” skali. Biorąc to pod uwagę, należy zauważyć, że ustawodawca raczej nie liczył się z konsekwencjami zastosowania tego zwrotu szacunkowego, gdyż, po pierwsze, wprowadza go zarówno w instytucji zaniechania poboru podatku, jak i w instytucji zwolnienia płatników z obowiązku poboru podatku, nie uwzględniając miejsca tego zwrotu szacunkowego w konstrukcji normatywnej danych instytucji. Ponadto normodawca w sposób dość chaotyczny posługuje się tymi zwrotami. Nie wiadomo, dlaczego w instytucji zaniechania poboru podatku, czyli w regulacji art. 22 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, mamy wiele przypadków uzasadnionych „jednym” ważnym interesem podatnika. Natomiast w regulacji art. 22 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, a zatem przy instytucji zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku, mamy wyrażenie wskazujące na „szereg” ważnych interesów podatnika, którym zagraża pobranie podatku. Na dodatek w przepisie art. 22 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, a więc również przy instytucji zwolnienia z obowiązku poboru podatku, lecz dokonywanej przez ministra finansów, także mamy zwrot szacunkowy odnoszący się do „jednego” ważnego interesu podatnika, występującego w pewnych sytuacjach. Jest to tym bardziej rażące, że w tym przypadku zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku dokonuje minister finansów, na dodatek w stosunku do grup płatników. Być może uzasadnieniem takiego rozwiązania stało się wprowadzenie w art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej wymogu wniosku podatnika, który z racji tego wymogu powinien uzasadnić więcej okoliczności spełniających „liczne ważne interesy”. Nie chodzi jednak przy tym o uzasadnienia błędów, popełnionych przez ustawodawcę, lecz o właściwy kształt istotnych przepisów, gdyż dotyczących wspomnianego początkowego etapu regulacji zobowiązania podatkowego. Przy takim „wyrazie” regulacji nie ma możliwości osiągnięcia wskazanego właściwego punktu styczności wykreowanej elastyczności w prawie cywilnym i podatkowym.

Unormowania w ramach powstawania zobowiązań podatkowych stanowią niewątpliwie kluczową kwestię w zakresie badania elastyczności wykreowanej w prawie podatkowym jako pewnej odpowiedzi na elastyczność wykreowaną przez strony umów cywilnoprawnych. Również istotne znaczenie mają w tym przy-

<sup>12</sup> W sensie „wrzucenia” regulacji.

<sup>13</sup> Zob. szerzej P. Borszowski, *Ciężka sytuacja podatnika nie może przesądzać o umorzeniu, glosa do wyroku NSA z 18 kwietnia 2012 r.*, sygn. akt II FSK 2118/10, „Prawo i Podatki” 2013, [nr 7], s. 17–21.



padku regulacje stanowiące zabezpieczenie *sensu stricto*, a zatem zabezpieczenie w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej. Ustawodawca wprowadza ten mechanizm także przed terminem płatności podatku, a zatem o charakterze prewencyjnym. Również w tym przypadku wykorzystuje normodawca określenie o charakterze zwrotu szacunkowego, tym samym z założenia kreując wysoki stopień elastyczności. Wprowadzenie na tym etapie zobowiązania podatkowego zwrotu szacunkowego należy ocenić jednoznacznie pozytywnie również ze względu na analizowaną relację pomiędzy elastycznością kreowaną przez strony umowy cywilnoprawnej a elastycznością zobowiązania podatkowego. Relacja ta jest „wypowiedziana” przez ustawodawcę w sposób bezpośredni. W przepisie art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzono bowiem przykładowe okoliczności, które precyzują użyty zwrot szacunkowy uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązań podatkowych. Chodzi między innymi o zachowanie, gdy podatnik dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Nie ulega wątpliwości, że czynności te mogą być konsekwencją realizacji umów cywilnoprawnych. Stanowi to wskazanie interpretacyjne, iż w obszarze wyrażenia będącego zwrotem szacunkowym należy poszukiwać także konsekwencji zawieranych umów cywilnoprawnych. Kluczowe jest „wypełnienie” tego zwrotu szacunkowego w pozostałym zakresie, gdzie istotnego znaczenia nabiera kreowanie momentu elastyczności niejako w odpowiedzi na elastyczność spowodowaną zachowaniami podmiotów zobowiązania w prawie cywilnym. Nie wnikając w szczegóły owego zwrotu szacunkowego<sup>14</sup>, należy zauważyć, że użycie w jego konstrukcji określenia, które wskazuje na emocjonalny stan obawy, może powodować wątpliwości co do wykreowania właściwego momentu elastyczności. W konkretnym przypadku dokonywanie czynności kwalifikacji elementów stanu faktycznego jako uzasadnionej obawy może mieć wymiar nazbyt subiektywny, uzależniony od emocjonalnych przeżyć konkretnego pracownika organu podatkowego. Wykreowanie właściwego momentu elastyczności w zobowiązaniu podatkowym, w odróżnieniu od zobowiązania w prawie cywilnym, musi mieć wymiar zobiektywizowany, gdyż chodzi o realizację celów opodatkowania. Trudno zatem przy takiej regulacji poszukiwać właściwego punktu styczności elastyczności wykreowanej przez strony umowy cywilnoprawnej i tej, która będzie konsekwencją emocjonalnych przeżyć pracownika organu podatkowego oceniającego sytuację danego podatnika. Nie ulega wątpliwości, że także akcentowana relacja następstwa pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym nie będzie miała wymiaru „naturalnego”. Należałoby więc postulować zmianę kształtu normatywnego przesłanki stanowiącej podstawę zastosowania zabezpieczenia w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej przez wprowadzenie takiego zwrotu, który miałby charakter mniej subiektywny.

<sup>14</sup> Zob. szerzej P. Borszowski, *Niewykonanie zobowiązania musi uzasadniać okoliczność, glosa do wyroku NSA z 6 marca 2012 r.*, FSK 594/11, „Prawo i Podatki” 2013, [nr 10], s. 22–25.

## 4. Podsumowanie

Elastyczność regulacji zobowiązania podatkowego jest zagadnieniem, od którego nie da się uciec, jeżeli chcemy tworzyć prawo podatkowe „dopasowane” do skutków działań podmiotów w obszarze prawa cywilnego i jednocześnie prawo podatkowe mające walor efektywności. Nie jest to zadanie proste do wykonania, wymaga bowiem zmiany „myślenia prawniczego”, nastawionego na tworzenie coraz to nowych regulacji prawnych, które powodują efekt odwrotny od założonego, tworząc nie tylko negatywne konsekwencje w zakresie zasady pewności prawa, ale przede wszystkim spadek wartości prawa.

Kolejnym problemem jest charakter prawa podatkowego, niewątpliwie będącego prawem publicznym o administracyjnoprawnej metodzie regulacji. Zagadnienie elastyczności regulacji prawa podatkowego należałoby zatem realizować w pewnych etapach. Punktem wyjścia byłoby ustalenie źródeł, które powinny kreować elastyczność tego zobowiązania. W dalszej kolejności trzeba by zbadać obecny stan regulacji zobowiązania podatkowego w odniesieniu do założonych źródeł jego elastyczności. Zbadanie stanu tej regulacji dałoby odpowiedź na pytanie, czy jest możliwe „zaszczepienie” założonych źródeł elastyczności w ramach obecnego kształtu regulacji, czy też należałoby zastanowić się nad gruntowną zmianą unormowań, być może także w kierunku kodeksu podatkowego.

**Павел Боршовські**

Вроцлавський університет

p.borszowski@prawo.uni.wroc.pl

## **Гнучкість регулювання податкових зобов'язань та цивільно-правові договори**

### **1. Загальні уваги**

В сучасних умовах стає все більш необхідним створення гнучкого податкового законодавства. Це свого роду протидія для укорінених і постійних змін у податковому законодавстві. Поняття еластичного податкового законодавства є також відповіддю на питання про пошуки такого правового регулювання цієї галузі права, яке б з однієї сторони охоплювала відносини між суспільно-економічною реальністю і законодавством, а з другої сторони відносини між діловими операціями і податковим законодавством. Саме в цьому другому випадку істотне значення має гнучкість податкового законодавства. Якщо в першій ситуації можна використати свого роду спрощення, так як тут мова йде про еластичність регулювання права “в цілому”, то в другій ситуації передусім мова йде про еластичність регулювання податкового законодавства.

Відносини поміж діловими операціями і податковим законодавством охоплюють дуже важливу проблематику зв'язку між цивільним і податковим правом. Зв'язок поміж цими двома галузями права стає однією з найістотніших проблем з точки зору ефективності податкового законодавства. Суб'єкти правовідносин укладаючи певні цивільно-правові договори, змушені враховувати податкові наслідки укладення таких договорів, а отже і податкові зобов'язання. Зобов'язання в цивільному праві опирається на принципи свободи договору, а отже проблема еластичності регулювання цього зобов'язання була повністю перенесена на суб'єктів, або сторін конкретного договору. Оскільки законодавець залишає сторонам правовідносин свободу, то саме

в їх інтересах, лежить таке врегулювання взаємин поміж собою, щоб вони відповідали певній, конкретній ситуації. Тим більше, що сторони цивільно-правових відносин “укладають” свої зобов’язання з думкою про власні, індивідуальні інтереси. Навіть, незважаючи на своєрідне “перенесення” еластичності на сторони правовідносин, варто зауважити, що законодавець у регулюванні цивільного кодексу<sup>1</sup> вводить нечіткі визначення і загальні положення<sup>2</sup>, котрі забезпечують створення відповідного рівня гнучкості.

Тим не менше, проблема пошуку еластичності регулювання зобов’язання в цивільному праві не стоїть так гостро, як в податковому. Сторони мають юридичні можливості пристосування норм до своєї ситуації, а отже, зв’язок між правовим регулюванням, і його відповідником у цьому фрагменті реальності, який відноситься до сторін договору має більш природний характер, так як законодавець не втручається настільки сильно, як це відбувається в податковому законодавстві.

При певному спрощенні можна стверджувати, що наслідком підписання цивільно-правового договору, який є джерелом зобов’язань у цивільному праві, є його оподаткування. В свою чергу законодавець реалізує оподаткування через певний механізм, умовно названий податковим зобов’язанням. Тому не підлягає сумніву, що поміж цивільно-правовими договорами і регулюванням податкових зобов’язань виступає певний зв’язок. Оскільки в випадку цивільно-правових договорів проблема еластичності права не становить такої проблеми, як в податковому законодавстві, так як про неї “дбають” самі сторони договору, pojawiaється питання про еластичність у випадку відносин поміж цими договорами і регулюванням податкових зобов’язань. Оскільки законодавець податкового законодавства впроваджує механізм цього зобов’язання, постає питання, як його врегулювати, щоб з однієї сторони враховувати те, що сторони правовідношення сформували між собою на ґрунті цивільного права, а з другої сторони щоб “наглядати” над тим, щоб завдяки використанню певного способу регулювання даної угоди у сфері цивільного права, не оминати оподаткування, отже не “втікати” від механізму податкового зобов’язання?

Це одне з найбільш принципових питань у сфері податкового законодавства. Таким чином головною проблемою є питання, яким чином “наглядати” за способом регулювання податкових зобов’язань, щоб забезпечити такий рівень еластичності, який дав би можливість “виловлювати” наслідки поведінки суб’єктів, що сформувалися в сфері цивільного права. Таким чином, мова йде про створення такого способу регулювання податкових зобов’язань, котрий дав би можливість на адекватну “реакцію” на формування поведінки

<sup>1</sup> Закон від 23 квітня 1964 Цивільний кодекс (повний текст у Збірнику Законів з 2014, позиція 121).

<sup>2</sup> Як хоча б суспільно-господарське призначення права, чи також принципи соціального співіснування.

суб'єктами цивільно-правових договорів, яка спричиняє ухиляння від оподаткування.

Може здатися, що цю проблему можна розкласти на декілька проблем: по-перше, мова йде про дослідження еластичності по відношенню до наслідків відносин між цивільно-правовими договорами і податковими зобов'язаннями, що також дозволило б вказати головні постулати в сфері гнучкості регулювання податкових зобов'язань, по-друге, слід було б виконати оцінку сучасного регулювання цих зобов'язань, в контексті еластичності, маючи на увазі вказані раніше наслідки відносин. У першій ситуації мова йде про дослідження еластичності при наслідках відносин, а значить еластичності по відношенню до двох гілок права, тобто цивільного і податкового права. В цьому випадку посилення фрагментів правового регулювання до суспільно-господарської реальності буде мати широку сферу застосування. Окрім цього проблемою може бути “злиття” еластичності створеної суб'єктами цивільно-правових договорів і еластичності, закладеної податковим законодавством.

У свою чергу в другому випадку акцент падає на створення еластичності по відношенню до податкових наслідків поведінки суб'єктів цивільно-правових договорів, а значить еластичності самого податкового зобов'язання. Еластичність у цьому випадку повинна враховувати наслідки поведінки цих суб'єктів в цивільно-правовій сфері. Таким чином, виникне також питання, яким чином і де ввести регулювання, котре було б “податковим приготуванням” до цих наслідків. Мабуть варто було б це враховувати в новому регулюванні податкових зобов'язань.

## 2. Еластичність і відносини між цивільно-правовими договорами і податковими зобов'язаннями

Як вже було вказано, першою і одночасно головною проблемою стає **еластичність по відношенню до відносин між цивільно-правовими договорами і податковими зобов'язаннями**. Ці відносини визначаються як наслідок. У доктринах податкового права використовується визначення, що податкове право переймає ефекти діяльності суб'єктів у сфері цивільного права<sup>3</sup>. Отже, якщо податкове право, в спрощенні, “базується” на цивільному праві, то між цивільно-правовими договорами і податковими зобов'язаннями виникають відносини наслідку. Охоплення цього поняття є одним з найважливіших чинників ефективності податкового законодавства. Не підлягає сумніву, що вихідною точкою для дослідження складних зв'язків між цивільним і податковим правом є відповідно “локалізовані” відносини наслідку. При припущенні про реалізацію суб'єктами цивільно-правових відносин “відповідних” завдань

<sup>3</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Варшава 2011, с. 27–28.

цих відносин, сприйняття відносин наслідку повинно образно показувати цей фрагмент суспільно-економічної реальності, котрий є найістотнішим для оподаткування. Мова йде про “природне пристосування” регулювання двох гілок права, які є відображенням цього фрагменту суспільно-економічної реальності.

Однак це занадто ідеалізоване припущення, котре можна розглядати, як точку віднесення для формулювання зразкових поведінок суб'єктів при переході з одного (цивільно-правового) до іншого (податкового) зобов'язання. Таким чином, визначення тільки певної групи таких ситуацій, умовно кажучи “природнього” характеру, буде позитивним для досягнення схеми поведінки, яка буде підлягати двом різним регулюванням, тобто спочатку цивільно-правовим, а потім у сфері податкового права. Отже, може здаватися, що формулювання такої схеми поведінки може служити в подальшій перспективі для аналізу етапів, передуючих виникненню податкового зобов'язання, в напрямку оцінки сучасного регулювання способів або методів<sup>4</sup> його виникнення. Модельна схема поведінки, котра переходить від сторони цивільно-правового договору до суб'єкта податкового зобов'язання могла б послужити для оцінки повноти нинішнього регулювання сфери виникнення податкових зобов'язань. Можливо, законодавець податкового права, через побоювання щодо непередбачуваності такої поведінки, замість використання сформулювання поява такого зобов'язання, сформулював їх терміном виникнення, що в практиці може викликати інтерпретаційні сумніви, хоча б через його співставлення із кінцевим етапом, тобто закінченням терміну дії цього зобов'язання.

Таким чином в цьому випадку, чи також групі випадків, модельного характеру, еластичність регулювання податкових зобов'язань не набирає такого істотного значення тому, що суб'єкти цивільно-правових відносин “піддаються” наслідкам тих відносин у сфері оподаткування. Отже, незалежно в якій мірі ці суб'єкти сформулюють свої стосунки у сфері цивільного права з використанням еластичності, котру залишив їм законодавець, не будуть виникати побоювання щодо збереження відповідної реакції наслідку, а тим самим збереження певної — відповідної тимчасової “розтяжності”.

Інакше буде виступати ситуація, коли суб'єкти в сфері цивільного права необов'язково будуть дотримуватися модельної поведінки, тобто в таких умовах, щоб “піддатися” наслідкам відносин, а значить оподаткуванню ефективів реалізації цивільно-правових договорів. У цьому випадку **виникає побоювання “негативного” (в сенсі уникнення оподаткування) використання еластичності**, яку можуть створити самі суб'єкти через використання цивільно-правових методів регулювання правовідносин. Таким чином, виникає проблема

<sup>4</sup> Сформулювання — метод виникнення зобов'язання в доктрині податкового права використовує між іншим Andrzej Golumowicz *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, ч. I, „Monitor Podatkowy” 1998, № 4.

знаходження механізмів у рамках податкових зобов'язань, котрі щонайменше дозволяють “приготуватися” до таких дій суб'єктів в рамках цивільно-правових договорів. Тут, мова йде про створення механізмів, котрі дали б можливість також створити еластичність відповідного рівня у податковому праві на “передпіллі” податкового зобов'язання, щоб вловити відносини наслідку між наслідками поведінки суб'єктів цивільно-правових договорів і податковим регулюванням, яке формує податкове зобов'язання. Це не є легким завданням. Оскільки, як вже зазначено, проблема гнучкості в цивільно-правовому зобов'язанні в значній мірі, крім позицій охоплених законним регулюванням, залишена сторонам правовідносин, які свідомо і для власних цілей створюють цю еластичність, а в податковому зобов'язанні ці регулювання мають “штучний” характер, накладений на суб'єктів податкового зобов'язання.

Наступною проблемою, яка з'являється в цьому випадку, є можливе явище “злиття” еластичності, створеної суб'єктами цивільно-правового договору і еластичності, створеної податковим законодавцем. В обох сферах еластичності, виступає зв'язок між певним правовим регулюванням (із сфери цивільного права і податкового права) і відповідним фрагментом суспільно-господарської реальності. При чому в двох цих сферах мова йшла про інший момент, в рамках якого створюється еластичність. Тому також, створюючи механізми в рамках регулювання податкових зобов'язань, слід прямувати до створення такого моменту еластичності, щоб він залишався у правильному тимчасовому зв'язку з моментом еластичності, створеної суб'єктами зобов'язання в цивільному праві. Встановлюючи ці механізми в нормуванні податкових зобов'язань, варто взяти до уваги широкий контекст поведінки сторін цивільно-правових договорів, які прагнуть в цьому регулюванні до таких наслідків, котрі б привели до уникнення оподаткування. Мова не йде про “вставлення” такого регулювання до податкового зобов'язання, яке створить момент еластичності, пристосований виключно до різних поведінок сторін цивільно-правових договорів. Бо це може викликати реакцію пересування “точки” обох створених моментів еластичності в такому напрямку, який не був би корисним для оподаткування. Звідси також “точка стику” обох створених моментів еластичності перенесеться занадто далеко від оподаткування. Це може викликати негативні наслідки не лише в сфері згаданих вище відносин наслідку між цивільним і податковим правом, але також відвернення функції, якій приписується гнучкість. Цією функцією є подолання невідповідності юридичного тексту до суспільно-господарської реальності<sup>5</sup>. Право прямує за суспільно-господарською реальністю, а не реальність прямує за правом<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa, doktryna i tezy orzecznictwa*, Закамиче 2001, с. 53.

<sup>6</sup> R. Piszko, *Prawo a normy pozaprawne. Typy relacji*, Щецін 2000, с. 208. При цьому варто зауважити, що в теорії права акцентується на тому, що реальність швидша від зміни права, M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Варшава 2002, с. 169.

Однак “вставка” таких механізмів, котрі як намагнічені тягнулися б за створеним моментом еластичності суб’єктами цивільно-правових договорів, в регулювання податкових зобов’язань на його “передпіллі”, могла б відвернути цей відповідний стосунок для еластичності. Тим більше, що сфера реальності, створена юридичною мовою є також певною картиною світу<sup>7</sup>. Така ситуацію могла б не тільки викликати “ефект доміно”, і таким чином створення реальності, котра відповідала б юридичним нормам податкового законодавства, але також могла б відвернути відносини наслідку поміж регулюванням цивільного і податкового права. Призупинення процесу змін, що виник в цьому випадку, було б надзвичайно важким.

### 3. Еластичність регулювання податкових зобов’язань — оцінка вибраних норм

Сформульовані зауваження становлять тільки вихідну точку для оцінки сучасного регулювання податкових зобов’язань під кутом забезпечення такого рівня еластичності, який призведе до створення такого моменту еластичності, який буде забезпечувати з однієї сторони фіскальну мету цього зобов’язання, а з другої сторони був би “пристосований” до моменту еластичності, створеного сторонами цивільно-правового договору. Через певну обмеженість рамок даної праці, аналізу піддадуться обрані регулювання податкових зобов’язань, особливо на початок їх виникнення. Для висвітлення певної цілісності роздумів, аналіз охопить також регулювання, яке стосується відносин між податковим зобов’язанням і цивільно-правовими договорами, проте на дещо дальшому етапі.

Таким чином, досліджуючи регулювання найістотніших з точки зору досліджуваної проблематики, а отже таких, які знаходяться на початку податкового зобов’язання, варто звернути увагу на **унормування, яке стосується виникнення цього правовідношення**. Законодавець в назві I розділу III частини податкового кодексу, а отже частини, яка стосується податкових зобов’язань, використовує поняття виникнення податкового зобов’язання. Не підлягає сумніву, що це визначення має більше значень, ніж визначення виникнення правовідносин у теорії правовідносин<sup>8</sup>. Це мабуть є сигналом того, що законодавець податкового права пробує широко охопити сферу ситуацій, які можна кваліфікувати, як такі, що знаходяться на початковому етапі формування податкових зобов’язань. Певним

<sup>7</sup> В сфері певного бачення світу, яке створює юридична мова. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny a obraz świata*, [w:] *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie*, Краків 1992, с. 151 і наст.

<sup>8</sup> E. Gniewek, [w:] *Podstawy prawa cywilnego i handlowego*, ред. Edward Gniewek, Вроцлав 1998, с. 51.



обґрунтуванням цієї ситуації є “штучне”, накинута зверху, регулювання суб'єктів податкового зобов'язання, відмінне від регулювання цивільно-правового зобов'язання. Звідси також законодавець в регулюванні цивільного кодексу не вводить запису, котрий би систематизував способи виникнення зобов'язання, так як сторони цих правовідносин “зацікавлені” в їх виникненні. Законодавець врегулював певні проблеми, щоб підстрахуватися, такі як хоча б способи “укладення” правовідносин поміж сторонами. При цьому варто зазначити, що також у рамках цього регулювання законодавець в цивільному праві користується поняттями, які виражають еластичність, у формі властивості (природи) правовідносин, чи також принципів суспільного співіснування<sup>9</sup>. Саме тому у сфері регулювання виникнення відносин наслідку в цивільному праві, введено певні межі для еластичності, яку створюють сторони договору.

Законодавець податкового права встановлює межі, які обмежують початковий етап податкового зобов'язання, шляхом вказання на виникнення цього зобов'язання. Може здатися, що таке унормування може сприяти, вже сформульованому, постулату про визначення моменту створення еластичності в податковому зобов'язанні, щоб забезпечити фіскальну ціль, а окрім того пристосуватися до того моменту, який виникне поміж сторонами цивільно-правового договору.

Однак це унормування може створювати висловлені раніше побоювання про те, що наслідком занадто загального визначення моменту створення еластичності, в результаті діяльності сторін цивільно-правового договору “точка стику” двох створених еластичностей буде відходити від оподаткування. Таким чином, можна стверджувати, що податковий законодавець пішов “легкою дорогою”, формулюючи настільки широкий початковий етап податкового зобов'язання, і не беручи до уваги наслідків, котрі виступлять як наслідок еластичності, створеної сторонами цивільно-правового договору.

Таким чином, цей вираз має штучне значення, являє собою намір дій публічно-правових механізмів, в той самий час, як інші методи регулювання у цьому розділі знаходяться в занадто вільних відносинах з настільки широкою сферою регулювання. Окрім істотного застереження, яке стосується “точки стику” для створених моментів еластичності в цивільному і податковому праві, здається, що при такому формулюванні першого розділу варто було б комплексно проаналізувати його регулювання, надаючи йому впорядкованого характеру і можливо “збагачуючи” його такими органами, які дозволили б реалізовувати ширшу сферу компетенцій. Однак здається, що кращим виходом було б визначення розділу про виникнення податкового зобов'язання, натомість більше уваги варто було б приділити формі регулювання, котра б вела до того “моменту”, беручи до

<sup>9</sup> Ст. 3531 Цивільного кодексу.

уваги специфіку позиції податкового органу і становище платника податку. Наприклад, регулювання, які “на перший погляд” підтверджують доволі випадкове рішення, прийняте законодавцем<sup>10</sup>, можуть слугувати виразами, які створюють еластичність на цьому етапі податкового зобов’язання, тобто визначають інтереси платників податків. Це визначення має форму передбачуваного доходу<sup>11</sup>. Безсумнівно, що введення передбачуваного доходу є викликом, передусім для податкового органу, який повинен встановити групу елементів фактичного стану в рамках першого етапу передбачуваного доходу, щоб потім виконати поділ цих елементів відповідно до “закладених” критеріїв. Беручи це до уваги, варто зауважити, що законодавець скоріш за все не враховував наслідків використання цього передбачуваного доходу, так як вводить його як в органах збору податків, так і в органах звільнення платників з обов’язку сплати податків, не зважаючи на місце цього передбачуваного доходу в нормативній ієрархії цих органів. Крім того, законодавець досить хаотично використовує ці поняття. Не відомо, чому в органах звільнення від сплати податку, тобто в регулюванні ст. 22 § 1 п. 1 Податкового кодексу виступає ряд ситуацій, обґрунтованих “одним” важливим інтересом платника податків. Натомість в регулюванні ст. 22 § 2 п. 1 Податкового кодексу, і таким чином також при органах звільнення платників з обов’язку сплати податків, ми маємо положення, яке вказує на “ряд” важливих інтересів платника податків, котрим загрожує сплата податку. Додатково в записі ст. 22 § 1 п. 2 Податкового кодексу, і таким чином також при органах звільнення платників з обов’язку сплати податків, тільки виконуваний Міністром Фінансів також виступає передбачуваний дохід, котрий стосується “одного” важливого інтересу платника податків, котрий виступає в певних ситуаціях. Те що звільнення з обов’язку сплати податку здійснює міністр фінансів є ще більш обурливим по відношенню до групи платників податків. Можливо обґрунтуванням такого рішення стало введення до ст. 22 § 2 Податкового кодексу, вимоги про звернення платника податків, який у цій вимозі, змушений обґрунтувати більшу кількість обставин, котрі виконують вимогу “численних важливих інтересів”. Однак при цьому мова не йде про виправдання здійснених помилок законодавцем, тільки про відповідний вигляд важливих положень у законах, які стосуються вищезгаданого початку регулювання податкового зобов’язання. При такому “вираженні” регулювання не існує можливості досягнення відповідної точки стику для створеної еластичності в цивільному і податковому праві.

Законодавство в рамках виникнення податкових зобов’язань безсумнівно становить ключову проблему в сфері дослідження еластичності, створеної

<sup>10</sup> В сенсі “вкидання” регулювання.

<sup>11</sup> Дивися більше P. Borszowski, *Ciężka sytuacja podatnika nie może przesądzać o umorzeniu, glosa do wyroku NSA z 18 kwietnia 2012 r.*, sygn. akt II FSK 2118/10, „Prawo i Podatki” 2013, [№7], с. 17–21.

в податковому праві, як свого роду відповіді на еластичність, створену сторонами цивільно-правових договорів. Також важливе значення відіграють у цьому випадку регулювання, котрі становлять перестраховання *sensu stricto*, а тому і перестраховання у положеннях ст. 33 Податкового кодексу. Законодавець також вводить цей механізм перед терміном сплати податку, тобто він несе превентивний характер. Також у цьому випадку законодавець використовує поняття про характер передбачуваного доходу, таким способом від самого початку створюючи високий рівень еластичності. Введення на цьому етапі податкового зобов'язання передбачуваного доходу, варто оцінювати однозначно позитивно, також через аналізовані відносини між еластичністю, створеною сторонами цивільно-правового договору і еластичністю податкового зобов'язання. Ці відносини “висловлюються” законодавцем у прямій формі. У положеннях ст. 33 § 1 Податкового кодексу наведено зразки обставин, які уточнюють використаний передбачуваний дохід обґрунтованого остраху невиконання податкового зобов'язання. Мова йде про поведінку, коли платник податків виконує дії, які полягають на збуванні статку, і можуть ускладнити або звести нанівець його виконання. Не підлягає сумніву, що ця діяльність може бути наслідком реалізації цивільно-правових договорів. Це становить інтерпретаційну вказівку, так як в сфері вираження, котре є передбачуваним доходом варто також пошукати наслідків цивільно-правових договорів. Однак ключовою проблемою є “заповнення” цього передбачуваного доходу в інших сферах, у яких істотного значення набирає створення моменту еластичності, який в деякій мірі є відповіддю на еластичність, створену поведінкою суб'єктів зобов'язання в цивільному праві. Не вникаючи в деталі цього передбачуваного доходу<sup>12</sup> варто зауважити, що використання в його конструкції визначення, які вказує на емоційний стан побоювання, може викликати сумніви щодо створення відповідного моменту еластичності. В конкретному випадку виконання дії кваліфікації елементів фактичного стану, як обґрунтованого побоювання, може мати занадто суб'єктивний вимір, котрий залежатиме від емоційних переживань конкретного працівника податкового органу. Створення відповідного моменту еластичності в податковому зобов'язанні, на відміну від зобов'язання в цивільному праві, мусить мати об'єктивний вимір, так як тут мова йде про реалізацію цілей оподаткування. Таким чином, важко шукати при такому регулюванні правильної точки стику, створеної сторонами цивільно-правового договору і такої, яка буде наслідком емоційних переживань працівника податкового органу, який оцінює ситуацію даного платника податків. Таким чином, не викликає сумнівів, що відносини наслідку між податковим і цивільним правом не будуть мати “природнього” виміру. Тому

<sup>12</sup> Дивися більше, P. Borszowski, *Niewykonanie zobowiązania musi uzasadniać okoliczność*, *glosa do wyroku NSA z 6 marca 2012 r.*, FSK 594/11, „Prawo i Podatki” 2013, [№ 10], с. 22–25.

варто було б вимагати зміни форми нормативних актів, які становлять свого роду забезпечення в порядку ст. 33 Податкового кодексу через введення такого положення, яке б мало менш суб'єктивний характер.

#### 4. Висновок

Гнучкість регулювання податкових зобов'язань є проблемою, від якої не можливо втекти, якщо ми хочемо створити податкове законодавство, "пристосоване" до наслідків діяльності суб'єктів у сфері цивільного права і одночасно податкового права, яке має достоїнство ефективності. Не підлягає сумніву, що це завдання є не з простих. Воно вимагає зміни "юридичного мислення", наставленого на створення щораз новишого правового регулювання, що спричиняє протилежний від очікуваного, ефект, створюючи не тільки негативні наслідки в сфері принципу правової визначеності права, але передусім зменшенні цінності права.

Наступною проблемою є характер податкового права, яке безсумнівно є галуззю публічного права з адміністративно-правовим методом регулювання. Таким чином, питання еластичності регулювання податкового права слід було б реалізувати в певних етапах, де вихідною точкою було б встановлення джерел, котрі повинні створювати гнучкість цього зобов'язання. Далі варто було б дослідити сучасний стан регулювання податкових зобов'язань по відношенню до передбачених джерел його еластичності. Дослідження стану цього регулювання відповіло б на питання, чи є можливим "прищеплення" передбачених джерел еластичності в рамках сучасної форми регулювання, чи теж варто було б задуматися над ґрунтовною зміною норм права, можливо також і Податкового кодексу.