ВРОЦЛАВСЬКО-ЛЬВІВСЬКИЙ ЮРИДИЧНИЙ ЗБІРНИК 8
WROCŁAWSKO-LWOWSKIE ZESZYTY PRAWNICZE 8
Львівський національний університет імені Івана Франка • Львів 2017

Paweł Borszowski
dr hab. prof. nadzw.
Uniwersytet Wrocławski
pawel.borszowski@uwr.edu.pl

Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości

1. Uwagi ogólne

Korzystanie ze środków techniki prawodawczej zapewniających zarówno elastyczność przepisów prawa podatkowego, jak również takich, które stanowią definicje jest nieuniknione w przepisach tego prawa. Oba rodzaje środków techniki prawodawczej mają zasadniczo inne podstawy zastosowania. W przypadku środków zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego chodzi o przełamywanie nieadekwatności przepisów tego prawa do dynamicznie ewoluującej rzeczywistości społeczno-gospodarczej[1]. Z kolei, gdy chodzi o wprowadzanie definicji legalnych, mogą pojawiać się różne uzasadnienia do ich umiejscawiania, a modelowe rodzaje ich uzasadnienia wskazano w rozporządzeniu w sprawie «Zasad techniki prawodawczej»[2].

Można zatem stwierdzić, iż te dwa rodzaje środków techniki prawodawczej umiejscawiamy niejako na dwóch biegunach, gdy idzie o podstawy i cel ich zasto-

[1] W kwestii istoty elastyczności, L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa,* Kraków 2001r., s. 53.

[2] Chodzi o § 146 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. (j.t. Dz. U. z 2016, poz. 283).

© for this edition by CNS

sowania w przepisach prawa, także prawa podatkowego. Jest to jednakże jedynie punkt wyjścia, który można przyjmować na pierwszej płaszczyźnie badania tych środków techniki prawodawczej. Trudno bowiem wskazywać na taki kształt regulacji nie tylko prawa podatkowego, ale prawa w ogóle, który składałby się wyłącznie z definicji legalnych i ze środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność. Niezależnie od tego, czy taki manewr legislacyjny stosowany byłby w ramach jednego aktu normatywnego w różnych jego częściach, czy też w ramach różnych aktów normatywnych. Są to zatem pewne rozwiązania, które nie tylko mogą współistnieć w jednym akcie normatywnym, ale ustawodawca podatkowy może z nich korzystać w danej instytucji prawnej z obszaru prawa podatkowego, w zależności od tego, jaki zamierza osiągnąć cel. Potwierdzeniem tego jest sformułowanie jednej z podstaw wprowadzania definicji legalnych z rozporządzenia w sprawie «Zasad techniki prawodawczej», gdzie wskazuje się na «pożądanie ograniczenia nieostrości» w stosunku do danego określenia nieostrego[3]. Należy zatem przyjąć, że również w prawie podatkowym może istnieć taka sytuacja, gdy wprowadzenie środka techniki prawodawczej w postaci określenia nieostrego wywoła taki stan, iż pożądane jest ograniczenie nieostrości.

Już samo posługiwanie się przez ustawodawcę podatkowego takimi środkami techniki prawodawczej, jak «określenia nieostre» powoduje w obszarze prawa podatkowego konieczność zachowania podwyższonego standardu ostrożności legislacyjnej, co w doktrynie można określać jako zaostrzenie kryterium potrzeby zapewnienia elastyczności do kryterium konieczności jej zapewnienia[4].

Biorąc zatem pod uwagę postulowane kryterium konieczności zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego, należałoby się zastanowić nad sytuacjami, gdy mimo tego kryterium powstanie taki obszar nieostrości, którego zastosowanie w przepisach prawa podatkowego nie jest możliwe bez jego ograniczenia.

Celem zatem tego opracowania jest poszukiwanie determinantów ograniczenia obszaru nieostrości, które *de facto* wpłyną na podstawy formułowania definicji legalnych w prawie podatkowym.

W pierwszej kolejności należałoby się zatem zastanowić nad determinantami ograniczenia obszaru nieostrości w takim sensie, by ustalić, czy możemy je rozważać wyłącznie w odniesieniu do podstaw formułowania definicji legalnych w prawie podatkowym, czy też można wyróżnić również takie determinanty, które powodują ograniczenie obszaru nieostrości, ale jednocześnie nie stanowią podstaw formułowania definicji legalnych w prawie podatkowym. Inaczej mówiąc, należałoby w tym zakresie rozstrzygnąć, czy mogą zaistnieć takie sytuacje, kiedy istnieje – co prawda – pożądanie ograniczenia nieostrości, jednakże jednocześnie nie stanowi to motywu do formułowania definicji legalnych w prawie podatkowym.

[3] Zgodnie z § 146 ust. 1 pkt 2.

[4] P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym,* Warszawa 2017 r., s. 64.

© for this edition by CNS

2. Determinanty ograniczenia nieostrości przepisów prawa podatkowego

Rozstrzygnięcie wskazanego powyżej zagadnienia – które możemy nazwać jako kluczowe – może przypominać nieco rozważania w oparciu o jedynie dwa modele. Będzie to model, gdzie wykorzystuje się definicje legalne oraz przeciwstawny mu model, w którym normodawca stosuje środki techniki prawodawczej zapewniające elastyczność przepisów prawa podatkowego, a szczególnie określenia nieostre, które – można by rzec – są preferowane w ramach tych typowych rozwiązań normatywnych, które wskazuje rozporządzenie w sprawie «Zasad techniki prawodawczej»[5]. Nie ulega wątpliwości, iż rozważanie takich dwóch modeli jako wyłącznych dla zastosowania w przepisach prawa podatkowego ma jedynie wymiar teoretyczny, gdyż w praktyce szerszy jest *de facto* obszar znajdujący się niejako pomiędzy tymi dwoma skrajnymi modelami. W związku z tym można jednoznacznie przyjąć, iż nie powinno rozważać się determinantów ograniczenia obszaru nieostrości przepisów prawa podatkowego wyłącznie w takim znaczeniu, aby wchodziły one w zakres podstaw formułowania definicji legalnych w tym prawie. Jest to zagadnienie szerokie, a w ramach tego opracowania należy jedynie zasygnalizować możliwości jego szerszego badania, gdyż szczegółowe rozważania wychodziłyby poza ramy ujęte tytułem tego artykułu. Powstanie nieostrości w przepisach prawa podatkowego może być konsekwencją niewłaściwego użycia środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność przepisów tego prawa, ale także może być konsekwencją pewnych sfomułowań samego języka prawnego charakterystycznego dla prawa podatkowego. W języku tym – w niespotykany w innych gałęziach prawa sposób – wykorzystuje się bowiem nie tylko terminy charakterystyczne dla innych niż prawo podatkowe gałęzi prawa, jak choćby prawa cywilnego, prawa pracy, prawa handlowego, ale także terminy charakterystyczne dla ekonomii. Konfiguracja tych sformułowań w ramach danej regulacji prawnopodatkowej, czy też instytucji prawnopodatkowej może doprowadzić do powstania obszaru nieostrości o dużym stopniu, który nie był zamierzony przez ustawodawcę. Badanie w tym sensie determinantów ograniczenia obszaru nieostrości, a nawet rozważanie samej potrzeby jego ograniczenia jest niezwykle istotne dla prawa podatkowego, jednakże wykracza poza ramy niniejszego opracowania.

Skoro zatem nie ulega wątpliwości możliwość badania obszaru nieostrości przepisów prawa podatkowego poza tym, który stanowi podstawę formułowania definicji legalnych, należy rozważyć, co będzie decydujące dla przyjęcia podstaw formułowania tych definicji jako ograniczenie obszaru nieostrości. Chodzi zatem o wyznaczenie determinantów ograniczenia tej nieostrości.

W pierwszej kolejności należałoby rozważyć, czy można poszukiwać determinantów formułowania definicji legalnych w oparciu o podstawę w sensie ograni-

[5] Są one bowiem wymienione na pierwszym miejscu w przepisie § 155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie «Zasad techniki prawodawczej».

© for this edition by CNS

czenia obszaru nieostrości jednakże w oderwaniu od tych definicji. Zagadnienie to *de facto* dotyka, po pierwsze, możliwości poszukiwania determinantów wprowadzania definicji legalnych poza przepisami rozporządzenia w sprawie «Zasad techniki prawodawczej», po drugie zaś, pewnej wyłączności zakresowej podstaw formułowania definicji legalnych w ramach tego rozporządzenia.

Można przyjąć pogląd sprowadzający się w pewnym uproszczeniu do ostrożności, gdy idzie o poszukiwanie i formułowanie determinantów wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym umiejscawianych poza zakresem rozporządzenia w sprawie «Zasad techniki prawodawczej»[6]. Jest to oczywiście pogląd uznający pewne wyjściowe znaczenie rozwiązań przyjętych w tym rozporządzaniu. Być może badania szczegółowe pozwolą również na znalezienie takich determinantów, które mogłyby prowadzić do formułowania definicji legalnych poza zakresem podstaw prawnych wyrażonych w tym rozporządzeniu[7]. Wymagałoby to przeprowadzenia dodatkowych badań, w ramach których jako jeden z punktów wyjściowych można byłoby wskazać specyfikę języka aktów prawnych prawa podatkowego. Na tym poziomie rozważań warto odnieść się do wskazanej w rozporządzeniu w sprawie «Zasad techniki prawodawczej» podstawy formułowania definicji legalnych wyrażającej się w sformułowaniu, odnoszącym się do dziedziny regulowanych spraw jako uzasadnienia – potrzeby ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Jest to niewątpliwie szerokie sformułowanie podstawy wprowadzenia definicji legalnej. Należałoby jednak przeprowadzić analizę, czy podstawa ta jest nadal odpowiednia, z uwagi na dynamikę rozwoju regulacji prawa podatkowego jako konsekwencji relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Przyjmując zatem rozważania oparte o skonstruowane w przywoływanym wielokrotnie rozporządzeniu w sprawie «Zasad techniki prawodawczej» podstawy wprowadzania definicji legalnych, należy uznać, iż mają one wyłączność zakresową. Dlatego też nie można «poszukiwać potrzeby» formułowania definicji legalnej w prawie podatkowym w oparciu o wskazana podstawę odnoszącą się do specyfiki prawa podatkowego w oderwaniu od definicji. Potwierdzeniem tego poglądu jest normatywny kształt owej podstawy, gdzie wskazano nie tyle na potrzebę ograniczenia nieostrości, co na pożądanie ograniczenia tej nieostrości.

Poszukiwanie determinantów wprowadzenia definicji legalnych w oparciu o tę podstawę należy w pierwszej kolejności odnieść do wskazanego wyrażenia – «pożądanie ograniczenia obszaru nieostrości». Należy bowiem zauważyć, iż zwrot ten jest w pewien sposób powiązany z kryterium, a oparciu o które wskazano w rozporządzeniu podstawę formułowania określeń nieostrych, czyli potrzebę zapewnienia elastyczności. O ile zatem samo kryterium odnoszące się do potrzeby jest już określeniem nieostrym i przenosi nieostrość na możliwość kreowania elastyczności poprzez odpowiednie środki techniki prawodawczej, to ograniczenie tej

[6] Zobacz, P. Borszowski, *Wprowadzanie definicji legalnych w prawie podatkowym: zagadnienia wyjściowe,* Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze – [Z.] 7 (2016).

[7] Chodzi o podstawy wymienione w § 146 ust. 1 pkt 1-4.

© for this edition by CNS

nieostrości przedstawiono w postaci kryterium pożądania tego ograniczenia. Powstaje zatem problem, czy w odniesieniu do prawa podatkowego należy również determinanty wprowadzenia definicji legalnej poszukiwać w ramach pożądania ograniczenia nieostrości.

Niewątpliwie postulowanie kryterium konieczności jako właściwego dla korzystania z określeń nieostrych w ramach prawa podatkowego powinno w pewnym stopniu ograniczyć obszar nieostrości jako skutek zbyt dowolnego korzystania z tych środków techniki prawodawczej. Nie oznacza to jednakże, iż doprowadzi to do takich sytuacji, gdy obszar nieostrości wykreowany poprzez użycie danego określenia nieostrego nie będzie wymagał ograniczenia. Jest to założenie idealistyczne nie do obrony nie tylko przy obecnym nadmiarze regulacji prawa podatkowego, ale dodatkowo z uwzględnieniem kontekstu nadal dynamicznie rozwijanych unormowań.

Należy zatem przyjąć, iż postulowanie kryterium konieczności korzystania z określeń nieostrych nie tylko nie eliminuje kryterium pożądania ograniczenia nieostrości, wokół którego należy poszukiwać odpowiednich determinantów, ale jednocześnie może posłużyć jako potwierdzenie braku możliwości poszukiwania tych determinantów poza wskazanym kryterium.

Rozważania te mogą posłużyć jako pierwsza – ogólna płaszczyzna formułowania determinantów ograniczenia obszaru nieostrości jako podstawy wprowadzenia definicji legalnych w prawie podatkowym. W ramach tej płaszczyzny wydaje się słuszne podkreślenie jednego z determinantów, tj. redukowania przy konstruowaniu definicji legalnych służących ograniczeniu nieostrości takich środków techniki prawodawczej, które są także określeniami nieostrymi. Są one wprowadzane niejako do wewnątrz zakresu definicji ze skutkiem w postaci wykreowania takiego obszaru nieostrości, który nie tylko «rozsadzi» zakres ustalony poprzez definicje, ale jednocześnie zniweczy sens jej skonstruowania.

Formułując ten determinant, nie można z góry wyeliminować takich sytuacji, gdy w praktyce ustawodawca skorzysta z określenia nieostrego w ramach danej definicji. W tym jednak przypadku spoczywa na nim szczególna odpowiedzialność, by korzystając z tych środków techniki prawodawczej, nie wyszedł poza zakres określenia nieostrego, które zostało poddane procesowi definicji. Nie jest to zadanie łatwe, gdyż z założenia wprowadzenie definicji w tym przypadku ma służyć ograniczeniu i tak dużego obszaru tej nieostrości. A zatem istnieje obawa użycia takiego określenia nieostrego wewnątrz zwrotu definiowanego, że dojdzie do rozszerzenia obszaru nieostrości, który podlega ograniczeniu poprzez definicje. Chodzi o rozszerzenie obszaru nieostrości – wyjściowego, który odpowiada zwrotowi poddanemu definiowaniu.

Jeżeli zaś chodzi o badanie determinantów na drugiej – dalszej płaszczyźnie, to należałoby pożądanego ograniczenia obszaru nieostrości poszukiwać zarówno w ramach regulacji prawnopodatkowej, jak również instytucji prawnopodatkowej, uwzględniając przy tym cel i zakres unormowań. Wykreowanie zbyt dużego obszaru

© for this edition by CNS

nieostrości, wymagającego ograniczenia, może być konsekwencją «wyjścia» poza zakres regulacji (instytucji), czy też wyjścia poza ich cel. Można także badać obszar nieostrości jako konsekwencję użycia określenia nieostrego, rozważając relacje pomiędzy celem i zakresem regulacji prawnopodatkowej (instytucji prawnopodatkowej).

Pożądanie ograniczenia nieostrości poprzez definicję legalną może być zatem skutkiem użycia określenia, które przeniosło nieostrość poza cel regulacji (instytucji), ich zakres albo relację zgodności pomiędzy celem i zakresem regulacji (instytucji). Badając zatem przykładowo wykreowany obszar nieostrości zarówno w ramach regulacji prawnopodatkowych stanowiących składowe instytucji zobowiązania podatkowego, jak również samego zobowiązania jako całości, należy badać ten obszar w zależności przykładowo od zakresu i celu regulacji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, czy też zakresu i celu unormowania sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Trudne, a zarazem wymagane, byłyby rozważania dotyczące badania pożądanego obszaru nieostrości, gdy idzie o elementy konstrukcji prawnej podatku wskazane w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej[8]. Wypada tytułem jedynie przykładu wskazać na problemy, jakie są ciągle aktualne, gdy idzie o obszar nieostrości przedmiotu opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, przy określeniu przychodów[9]. Jeżeli zatem ustawodawca podatkowy już niejako na samym początku formułowania zakresu opodatkowania w odniesieniu do przedmiotu opodatkowania ma problemy z obszarem nieostrości, to nie ulega wątpliwości konieczność badania owych determinantów.

Wskazane rozważania należałoby uzupełnić zobrazowaniem problemów, jakie napotkał ustawodawca, wprowadzając unormowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania[10], a które to problemy dotyczące także obszaru nieostrości «przechodzą» na praktykę podatkową. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, iż całość regulacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania[11] to pewnego rodzaju balansowanie pomiędzy elastycznością, czy wręcz nieostrością będącą bezpośrednią konsekwencją owej elastyczności a definicjami legalnymi. Szczegółowa analiza tych unormowań zdecydowanie wykraczałaby poza cel artykułu, natomiast dla zobrazowania problemów warto poddać pewnej wstępnej analizie jedną z definicji

[8] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) Warto przypomnieć, iż zgodnie z przywołanym przepisem art. 217 Konstytucji 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.

[9] Zgodnie bowiem z przepisem art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j. t. Dz. U. z 2016 r., poz. 2032 ze zm.), poza wskazanymi w art. 10 ust. 1 pkt. 1–8a źródłami przychodów ustawodawca wprowadza określenie – «inne źródła».

[10] Klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzono z dniem 15 lipca 2016 r. do przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r Ordynacja podatkowa (T.j. obecnie Dz. U. z 2017 r. poz. 201).

[11] Chodzi o rozdział 1 dzialu IIIa.

© for this edition by CNS

legalnych użytych przez ustawodawcę, a zatem definicję czynności podjętej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej[12].

3. Definicja czynności podjętej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej a ograniczenie obszaru nieostrości

Trudno jest dokonać oceny wymogu ograniczenia obszaru nieostrości w przypadku wyboru jednej z definicji, którą wykorzystał ustawodawca w konstrukcji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Znacznie lepszym zabiegiem byłoby dokonanie oceny ograniczenia obszaru nieostrości dla całości klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a zatem dla wszystkich definicji, które skonstruował ustawodawca podatkowy dla ograniczenia obszaru nieostrości, jaki niewątpliwie niesie za sobą ta instytucja. Wykracza to jednak zdecydowanie poza ramy niniejszego opracowania. Wybór do analizy wskazanej definicji jest nieprzypadkowy, gdyż ustawodawca niejako rozpoczyna konstruowanie wyjściowej definicji dla tej klauzuli, a więc unikania opodatkowania od wskazania na czynność dokonaną w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Definicja ta powinna mieć «znaczenie otwierające», tj. jako otwarcie zakresu tworzonej definicji legalnej unikania opodatkowania. Jednakże już na tym etapie analizy pojawia się problem co do spełnienia wymogu ograniczenia nieostrości. Warto bowiem zauważyć, iż zwrot użyty w ramach unikania opodatkowania wskazuje na czynność dokonaną w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, podczas gdy w definicji z art. 119d Ordynacji podatkowej chodzi o czynność podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Powstaje zatem problem co do oceny obszaru nieostrości, który ma podlegać ograniczeniu. Niewątpliwie przy formułowaniu definicji legalnych, nie tylko tych, które służą ograniczeniu obszaru nieostrości, należy zwracać szczególną uwagę na dopasowanie zwrotów, tym bardziej w sytuacji, gdy chodzi o jednoczesne wypełnienie składowej innej definicji legalnej, a zatem w tym przypadku unikania opodatkowania. Może bowiem w praktyce powstać problem dotyczący tego, iż obszar nieostrości, który ma zostać ograniczony w definicji z art. 119d Ordynacji podatkowej wykracza poza ten, który odpowiada zwrotowi użytemu w początkowej części definicji unikania opodatkowania. Niewątpliwie uzasadnienie dla przyjęcia nieco różnych kształtów normatywnych tych zwrotów można odnaleźć w celu instytucji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a zatem w ramach tego celu uda się jednocześnie odnaleźć determinanty, którymi kierował się normodawca, wprowadzając definicje czynności podjętej w celu osiągniecia korzyści podatkowej. Ponadto takie rozwiązanie jakie przyjęto dla analizowanych zwrotów normatywnych jest potwierdzeniem tego, iż regulacje prawa podatkowego – z uwagi na swoją specyfikę co do samego kształtu normatywnego i cel – wymagają poszukiwania nowych pod-

[12] Artykuł 119 d ustawy Ordynacja podatkowa.

© for this edition by CNS

staw formułowania definicji legalnych, które mogą być nie tylko kompilacją przyjętych w ramach rozporządzenia w sprawie «Zasad techniki prawodawczej», ale także stanowić zupełnie nowe propozycje.

Kolejne zagadnienie, na które należy wskazać przy analizie wybranej definicji wynika już z jej treści, a konkretnie zwrotów przyjętych dla ustalenia jej zakresu. Warto bowiem zauważyć, iż w rezultacie definicja czynności podjętej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej składa się z kilku wyrażeń, które mają formę określeń nieostrych, a zatem pozostałych celów ekonomicznych, pozostałych celów gospodarczych, czy też oceny tych celów w kategoriach ich małej istotności. Biorąc pod uwagę sformułowany wcześniej determinant[13] przy konstruowaniu definicji legalnych służących ograniczeniu nieostrości, staje się on trudny do spełnienia. Potwierdza to również konieczność poszukiwania innych podstaw formułowania definicji legalnych w obszarze prawa podatkowego, a wraz z tym odpowiednich determinantów. Niewątpliwie określenia nieostre, które zostały w ramach tej definicji użyte nie wychodzą poza obszar nieostrości odpowiadający wyrażeniu czynności podjętej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Problem może się jednak pojawić w przypadku precyzyjnego odróżnienia tych obszarów nieostrości, które odpowiadają celom ekonomicznym lub gospodarczym podatnika. Jest to z kolei potwierdzenie wskazywanego już poglądu o trudnościach w ścisłym wskazaniu determinantów wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym. Użycie przez normodawcę zwrotów odnoszących się do celów ekonomicznych lub gospodarczych wskazanych przez podatnika, co prowadzi do konieczności precyzyjnego ustalenia ich zakresu, potwierdza jednocześnie podnoszone w literaturze problemy jakie są konsekwencją powiązań pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym[14] i umiejętnego nie tylko dostrzegania tych powiazań, ale jednoczenie właściwego ujmowania ich skutków w konstrukcjach prawnopodatkowych.

4. Podsumowanie

Rozpatrywanie definiowania pojęć w prawie podatkowym powinno stać się zagadnieniem równie ważnym, jak podjęta problematyka stosowania środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność przepisów tego prawa. Coraz głębsza analiza tych dwóch rodzajów środków techniki prawodawczej wykorzystywanych prawie pozwoli nie tylko na wybór ich właściwych rodzajów, ale jednocześnie poprawne umiejscowienie. Ponadto przyczyni się bezpośrednio do lepszego ustalenia zakresu regulacji, a także stosowanych środków legislacyjnych niejako pomiędzy określeniami nieostrymi a definicjami legalnymi.

[13] Chodzi o redukowanie przy konstruowaniu definicji legalnych służących ograniczeniu nieostrości takich środków techniki prawodawczej, które są także określeniami nieostrymi.

[14] R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka, Ruch Prawniczy,* Ekonomiczny i Socjologiczny 2005, nr 3.

© for this edition by CNS

Pewnym łącznikiem pomiędzy tymi dwoma typowymi rodzajami środków techniki prawodawczej jest jedna z podstaw formułowania definicji legalnych odwołująca się do ograniczenia obszaru nieostrości. Zbadanie tej podstawy pozwala sformułować determinanty wprowadzania definicji legalnych w jej ramach, gdzie możemy wyróżnić determinant niejako na pierwszej – ogólnej płaszczyźnie analizy i determinanty na dalszej płaszczyźnie analizy.

Próba zbadania determinantów wprowadzania definicji legalnych w wybranej definicji – umieszczonej w ramach regulacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – prowadzi do wniosku o możliwości poszukiwania jeszcze innych determinantów, które są uzasadnione specyfiką języka prawnego stosowanego w obszarze prawa podatkowego.

Bibliografia

1. Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym,* Warszawa 2017 r.

2. Borszowski P., *Wprowadzanie definicji legalnych w prawie podatkowym: zagadnienia wyjściowe,* «Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze» - [Z.] 7 (2016).

3. Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001 r.

4. Mastalski R., *Prawo podatkowe a gospodarka,* «Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny», 2005, nr 3.

Резюме

Павел Боршовскі
Вроцлавський університет

Визначення понять у податковому законодавстві як засіб мінімізації сфери розмитості

Речі, яких складно уникнути в податковому законодавстві, – це, з одного боку, нечіткість юридичних приписів, що надає гнучкості нормам податкового законодавства, та, з іншого боку, – одночасна наявність законодавчих визначень. Обидва ці види засобів законодавчих механізмів мають принципово різні підстави для використання. Якщо говорити про засоби, які забезпечують гнучкість норм податкового законодавства, то йдеться передусім про подолання невідповідності між законами та суспільно-економічною дійсністю, що динамічно змінюється. З іншого боку, якщо йдеться про закріплення законодавчого визначення, то можуть появлятись різного роду обґрунтування щодо цього, а модельні види їх обґрунтування чітко наведено в правилах «Юридичної техніки».

Наведені два види засобів юридичної техніки розташовуються наче на двох полюсах в нормах податкового права, якщо йдеться про підстави їх застосування і мету.

© for this edition by CNS

Однак це є тільки вихідним пунктом застосування вказаних засобів юридичної техніки. Оскільки практично не існує такого стану регулювання не тільки у сфері податкового права, але і законодавства взагалі, яке складалось би винятково із законодавчих визначень та із засобів юридичної техніки, що забезпечують гнучкість. Таким чином, це є такі рішення, які можуть не тільки співіснувати в межах одного нормативного акта, але у податковій сфері законодавець може їх використовувати в межах даної юридичної інституції. Це підтверджує ключове законодавче правило регулювання в питаннях «Юридичної техніки», яке вказує на «прагнення мінімізації розмитості» через її нечіткість. При цьому, варто вказати, що також у сфері податкового законодавства може існувати така ситуація, коли введення засобу юридичної техніки у вигляді розмитого визначення спричинить стан, при якому бажаною є мінімізація розмитості.

Аналізуючи заявлені постулати щодо доктринальних критеріїв необхідності забезпечення гнучкості норм податкового законодавства, потрібно звернути увагу на випадки, коли поза цими критеріями постане така сфера розмитості, застосування якої у нормах податкового законодавства не є можливим без її обмеження.

Таким чином, метою цієї статті є окреслення детермінантів обмеження сфери розмитості, котрі *de facto* вплинуть на основи формулювання законодавчих визначень у податковому законодавстві.

Передусім, варто звернути увагу на детермінанти обмеження сфери розмитості у такому значенні, щоб з'ясувати, чи можемо їх розглядати виключно крізь призму основ формулювання законодавчого визначення у податковому законодавстві, або також, чи можна виділити такі детермінанти, які призводять до обмеження сфери розмитості, проте водночас не стають базою для формулювання законодавчого визначення у податковому законодавстві. Отримані результати аналізу цих детермінант послужать, своєю чергою, базою для дослідження обмеження сфери розмитості при формулюванні дефініцій для регулювання запобігань уникання оподаткування на основі положень про податкову систему.

Ключові слова: законодавча дефініція, сфера розмитості, детермінанти

Summary

Pavel Borshovski
University of Wrocław

Defining concepts in tax law as limiting the area of the blur

The article discusses the problem of defining terms in tax law. One of the bases for introducing these definitions is to limit the blurring of definitions. This is the basis for the definition of the relationship between them and the terms outlined.

The purpose of the study is to indicate the determinants of the limitation of the blur. They are also the determinants of the introduction of legal definitions.

The analysis of these determinants with the avoidance clause leads to the conclusion that the determinants need to be looked for.

Keywords: legal definitions, blurring area, determinants.

© for this edition by CNS