

OKREŚLENIA NIEOSTRE I KLAUZULE GENERALNE W PRAWIE PODATKOWYM

Paweł Borszowski

MONOGRAFIE



Wolters Kluwer
Polska

OKREŚLENIA NIEOSTRE I KLAUZULE GENERALNE W PRAWIE PODATKOWYM

Paweł Borszowski

MONOGRAFIE



Wolters Kluwer
Polska

WARSZAWA 2017

Recenzent

Prof. dr hab. Jerzy Matecki

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Dagmara Wachna

Łamanie

Wolters Kluwer Polska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN 978-83-8107-244-1

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	11
Rozdział 1	
Elastyczność przepisów prawa podatkowego	15
1. Wprowadzenie	15
2. Problem nadmiaru regulacji prawa podatkowego	16
3. Nadmiar regulacji prawa podatkowego a relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym	24
4. Nadmiar regulacji prawa podatkowego a inflacja tego prawa ..	28
5. Elastyczność przepisów jako ograniczenie nadmiaru regulacji prawa podatkowego i poprawa relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym	33
6. Poszukiwanie granic elastyczności przepisów prawa podatkowego	45
7. Określenia nieostre i klauzule generalne jako źródła elastyczności przepisów prawa podatkowego	59
7.1. Zagadnienie nieostrości w przepisach prawa podatkowego	59
7.2. Wybór określenia nieostrego i klauzuli generalnej jako źródeł elastyczności przepisów prawa podatkowego	62
8. Podsumowanie	74

Rozdział 2

Elastyczność przepisów prawa podatkowego a zasada

wyłącznieści ustawowej i cele opodatkowania	76
1. Wprowadzenie	76
2. Znaczenie celów opodatkowania dla elastyczności przepisów prawa podatkowego	77
3. Zasada wyłącznieści ustawowej jako test elastyczności przepisów prawa podatkowego	81
3.1. Płaszczyzny testowania zasadą wyłącznieści ustawowej	81
3.2. Badanie na płaszczyźnie regulacji prawopodatkowej	89
3.3. Testowanie zasadą wyłącznieści na płaszczyźnie instytucji prawopodatkowej	101
3.3.1. Uzasadnienie testowania na płaszczyźnie instytucji prawopodatkowej	101
3.3.2. Test zasadą wyłącznieści na płaszczyźnie instytucji prawopodatkowej	107
4. Podsumowanie	138

Rozdział 3

Wykorzystanie określeń nieostrych i klauzul generalnych

w instytucji zobowiązania podatkowego	140
1. Wprowadzenie	140
2. Istota elastyczności regulacji zobowiązania podatkowego	141
3. Umieszczenie określeń nieostrych i klauzuli generalnej w ramach powstania zobowiązania podatkowego	148
3.1. Determinanty elastyczności zobowiązania podatkowego w ramach jego powstania	148
3.2. Klasyfikacja określeń nieostrych i klauzuli generalnej w ramach powstania zobowiązania podatkowego	153
3.3. Stopień elastyczności dla określeń nieostrych dotyczących sytuacji podatnika	157
3.4. Stopień elastyczności dla określeń nieostrych odnoszących się do wysokości podatku	165
3.5. Stopień elastyczności dla klauzuli generalnej interesu publicznego w ramach powstania zobowiązania podatkowego	172

3.6. Stopień elastyczności w ramach oszacowania podstawy opodatkowania	179
4. Stopień elastyczności w klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania	188
5. Wykorzystanie zwrotów szacunkowych w zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego	192
5.1. Istota zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego a elastyczność regulacji	192
5.2. Stopień elastyczności dla zwrotu szacunkowego uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego	196
5.3. Przeniesienie zwrotu szacunkowego uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego na przedpole zobowiązania podatkowego	201
5.4. Wykorzystanie zwrotu szacunkowego uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego na przedpolu hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego	204
6. Umieszczenie określeń nieostrych i klauzuli generalnej w ramach wygaśnięcia zobowiązania podatkowego	206
6.1. Determinanty elastyczności zobowiązania podatkowego w ramach jego wygaśnięcia	206
6.2. Sposób umieszczenia określeń nieostrych i klauzuli generalnej w zależności od regulacji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego	209
6.2.1. Stopień elastyczności przy określeniach nieostrych dotyczących sposobu realizacji zapłaty podatku	209
6.2.2. Stopień elastyczności a relacja pomiędzy zapłatą i szczególnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego	212
6.2.3. Stopień elastyczności a relacja pomiędzy efektywnymi i nieefektywnymi sposobami wygaśnięcia zobowiązania podatkowego	216

6.2.4. Stopień elastyczności przy zwrocie szacunkowym ważnego interesu podatnika w umorzeniu zaległości podatkowej	218
6.2.5. Stopień elastyczności przy klauzuli generalnej interesu publicznego w umorzeniu zaległości podatkowej	222
6.2.6. Stopień elastyczności przesłanek umorzenia zaległości podatkowej z urzędu	226
7. Podsumowanie	226
Zakończenie	229
Bibliografia	235

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | | |
|----------------|---|---|
| k.c. | – | ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459) |
| Konstytucja RP | – | Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| o.p. | – | ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) |
| u.p.d.o.f. | – | ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) |
| u.p.d.o.p. | – | ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.) |

Inne

- | | | |
|-------|---|---|
| KPP | – | Kwartalnik Prawa Podatkowego |
| NSA | – | Naczelny Sąd Administracyjny |
| OTK-A | – | Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; seria A |
| PiP | – | Państwo i Prawo |
| TK | – | Trybunał Konstytucyjny |
| WSA | – | Wojewódzki Sąd Administracyjny |

WSTĘP

Rozwój rzeczywistości społeczno-gospodarczej ma swoje konsekwencje niemalże w każdej gałęzi prawa, a szczególnie w prawie podatkowym, nietrudno bowiem nie dostrzegać zmian prawa podatkowego jako skutków owego rozwoju. Problemem nie jest sama zmiana prawa podatkowego, lecz bardziej jej skala, bardzo trudno jest bowiem odwzorować stosunek pomiędzy zmianą prawa podatkowego a rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Wpływa na to nie tylko sam kształt unormowań prawa podatkowego ocenianych w danym horyzoncie czasowym, ale także relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Ponadto na zmiany prawa podatkowego istotny wpływ ma związek pomiędzy tym prawem a prawem cywilnym, który należy uwzględniać nie tylko w odniesieniu do danej regulacji prawnopodatkowej, ale także w ujęciu temporalnym.

Te jedynie w dużym uproszczeniu zarysowane zagadnienia, które pojawiają się przy badaniu problematyki zmian w prawie podatkowym, rodzą konieczność poszukiwania rozwiązań, które w pewnym stopniu spowodują ograniczenie tych zmian. Kolejnym problemem jest powiązanie owych zmian z relacją pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym oraz uwzględnienie związków pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym. Jednym z takich rozwiązań mogą stać się środki techniki prawodawczej zapewniające elastyczność tekstu aktu normatywnego w obszarze prawa podatkowego, szczególnie określenia nieostre i klauzule generalne. W pracy przyjęto określenia nieostre i klauzule generalne jako środki techniki prawodawczej zapewniające elastyczność tekstu aktu normatywnego w prawie podat-

kowym, wzorując się na rozwiązaniu przyjętym w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”¹. Nie chodzi przy tym o postulowanie ich szerszego wykorzystania, gdyż jest to zagadnienie niezwykle trudne i wymagające prowadzenia dodatkowych badań. Chodzi w pierwszej kolejności o rozważenie właściwego sposobu ich wykorzystania. Wprowadzenie danego środka techniki prawodawczej, zapewniającego elastyczność tekstu ustawy podatkowej, rodzi bowiem istotne konsekwencje co do zakresu danego unormowania. Jest to skutek uzyskanego stopnia elastyczności. Jeżeli ustawodawca podatkowy popełni błędy w wyborze danego środka techniki prawodawczej i jego umiejscowieniu w konkretnej regulacji, przyniesie to spore problemy dla praktyki podatkowej, które nie zawsze dadzą się usunąć w drodze wykładni.

Celem niniejszego opracowania jest zatem ustalenie sposobu, w jaki ustawodawca podatkowy powinien korzystać ze środków techniki prawodawczej w postaci określeń nieostrych i klauzul generalnych. Dla realizacji tego celu opracowano pewien model działań normodawcy i zastosowano go do płaszczyzny badawczej zobowiązania podatkowego.

W opracowaniu przyjęto hipotezę, iż ustawodawca podatkowy w dużym zakresie w niewłaściwy sposób korzysta z określeń nieostrych oraz klauzul generalnych przy konstruowaniu przepisów dotyczących zobowiązania podatkowego.

Realizacja przyjętego celu badawczego oraz hipotezy wymaga w pierwszej kolejności omówienia elastyczności przepisów prawa podatkowego. Posłuży to jako punkt wyjścia do transponowania elastyczności w obszar prawa podatkowego poprzez cele opodatkowania i zasadę wyłączności ustawowej. Zastosowanie tej zasady w odniesieniu do badanego zagadnienia można ująć jako testowanie, czego efektem będzie stworzenie modelu działań służących do oceny sposobu korzystania z określeń nieostrych i klauzul generalnych w prawie podatkowym. Przyjęty model posłuży do badania sposobu wykorzystania tych środ-

¹ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283 ze zm.).

ków techniki prawodawczej w ramach zobowiązania podatkowego. Analizując konkretne przepisy zobowiązania podatkowego pod kątem wskazanego modelu, zaproponowano również rozwiązania mające na celu poprawienie sposobu korzystania przez ustawodawcę podatkowego z określeń nieostrych i klauzul generalnych.

Rozdział 1

ELASTYCZNOŚĆ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

1. Wprowadzenie

Stan regulacji prawa podatkowego pozostawia ciągle otwartą kwestię poszukiwania, a także wskazywania rozwiązań, które choćby w pewnym stopniu przyczynią się do jego poprawy. Jednym z takich rozwiązań mogą być środki techniki prawodawczej, zapewniające elastyczność tekstu aktu normatywnego w obszarze prawa podatkowego. Uzasadnienie dla eksponowania owej elastyczności niejako narzuca się przy próbie oceny unormowań prawa podatkowego pod kątem ilości i szczegółowości zmian tego prawa.

Należy jednak szczegółowo uzasadnić potrzebę badania elastyczności w obszarze prawa podatkowego, biorąc np. pod uwagę administracyjnoprawną metodę regulacji. Punktem wyjścia staje się tu niewątpliwie elastyczność jako wartość zewnętrzna systemu prawa, odniesiona do prawa podatkowego poprzez unormowania rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Badając zagadnienie wyjściowe, należy również wskazać na problem nieostrości przepisów prawa podatkowego. Istotne stanie się tu zwłaszcza określenie zakresów nieostrości w prawie podatkowym. Skoro niniejsze opracowanie dotyczy określeń nieostrych i klauzul generalnych, trzeba także rozważyć ich wybór jako środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność. Warto

zatem podjąć próbę definicji określenia nieostrego w prawie podatkowym oraz definicji klauzuli generalnej w obszarze tego prawa.

2. Problem nadmiaru regulacji prawa podatkowego

Nadmiar czy też przerost regulacji prawnych jest obecnie zjawiskiem coraz bardziej dotykającym system prawny, w tym szczególnie prawo podatkowe. Wzrost świadomości prawnej, poprzez który można opisać stan polegający na uświadomieniu możliwości regulacji obszarów i zachowań dotychczas nieunormowanych², prowadzi bardzo często do skutku w postaci dodawania coraz to nowych przepisów prawnych w różnych obszarach życia społeczno-gospodarczego. Ma to nierzadko skutek odwrotny od zakładanego. Nie tylko bowiem nie prowadzi do poczucia pewności prawa jako konsekwencji jego „wszechobecności”, lecz powoduje stan słabości prawa, które musi być ciągle doprecyzowywane z obawy o pozostawienie nieuregulowanych bądź niedoregulowanych obszarów i zachowań podmiotów. „Słabe prawo” to prawo, które nie jest postrzegane w odczuciu społecznym³ jako właściwy środek organizacji życia społeczno-gospodarczego, a nie ulega wątpliwości, że taką rolę prawo powinno spełniać przede wszystkim⁴ (w sposób szczególnie jest to widoczne w prawie podatkowym, w którym zagad-

² Nie chodzi w tym przypadku o sam stan świadomości prawnej, ale bardziej o wzrost owej świadomości. W teorii prawa definiując pojęcie świadomości prawa, wskazuje się, iż jest ono używane w sensie metaforycznym, a obejmuje m.in. wiedzę o prawie i o podstawowych instytucjach prawnych, W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 499. Warto przypomnieć, iż w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na pojęcie świadomości podatkowej, R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 33. Interesujące z punktu widzenia poruszanej tu problematyki byłoby przy tym rozważanie relacji pomiędzy wzrostem świadomości prawnej a świadomością podatkową.

³ Warto w tym względzie podkreślić aspekty rozumienia prawa jako zjawiska społecznego, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2002, s. 9.

⁴ Zobacz także na temat roli społecznej w naukach prawnych S. Ehrlich, *Dynamika norm*, Warszawa 1988, s. 254 i n. W. Gromski (*Autonomia i instrumentalny charakter prawa*, Wrocław 2000, s. 85) podkreśla, iż instrumentalne ujęcie prawa to „środek do realizacji założonych celów”.

nienie pewności także w teorii prawa jest opisywane jako kluczowe⁵). Nie chodzi w tym przypadku o akcentowanie wyłącznie instrumentalnego wymiaru prawa⁶, lecz bardziej o **wycucie granicy rozwoju** prawa w odniesieniu do „zamykania” rzeczywistości społeczno-gospodarczej poprzez zbyt rozbudowane regulacje prawne⁷.

⁵ P. Winczorek [w:] J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1981, s. 207. Pewność prawa jest już obecnie także w teorii prawa, nie tylko w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, przyjmowana jako zasada prawa, por. M. Wojciechowski, *Pewność prawa*, Gdańsk 2014, s. 172 i n. Również w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na szczególne znaczenie pewności prawa – H. Filipczyk, *Normatywne podstawy postulatu pewności prawa podatkowego*, KPP 2012/1, s. 48.

⁶ W teorii prawa wskazuje się na funkcje prawa, jak choćby funkcje społeczne, wśród których wyróżnia się funkcję organizowania społecznego porządku, I. Bogucka, *Funkcje prawa. Analiza pojęcia*, Kraków 2000, s. 97 i literatura tam przywołana. Typologie funkcji przedstawiają T. Stawecki i P. Winczorek, *Wstęp...*, s. 13 i literatura tam przywołana. Warto podkreślić także problem, jaki powstaje w związku z rozumieniem pojęcia prawa przyjmowanym przez Trybunał Konstytucyjny. Szczególnie orzekanie o zgodności bądź niezgodności z prawem badanego przepisu pokazuje, w jakim zakresie prawo to jest postrzegane, co ma bezpośrednie konsekwencje dla rozumienia roli prawa. Na temat pojęcia prawa w rozumieniu TK zob. T. Pietrzykowski i Z. Tobor, *Pojęcie prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego Rzeczypospolitej Polskiej* [w:] *Zmiany społeczne a zmiany w prawie*, red. L. Leszczyński, Lublin 1999, s. 161 i n. Dla poprzedniego ustroju społeczno-gospodarczego charakterystyczne było rozumienia prawa jako instrumentu zarządzania, zob. M. Jełowicki, *Prawo jako instrument zarządzania w administracji państwowej i gospodarce narodowej* [w:] *Prawo, administracja, gospodarka. Księga ku czci profesora Ludwika Bara*, red. J. Łętowski, J. Pruszyński, Wrocław 1983, s. 165 i n. Nie trudno zauważyć, iż postrzeganie prawa charakterystyczne dla poprzedniego systemu społeczno-gospodarczego wypaczało nie tylko istotę prawa, ale także analizowaną w niniejszym opracowaniu relację pomiędzy cele polityczne, system norm prawa”, K. Działocha, *Państwo prawne w warunkach zmian zasadniczych systemu prawa RP*, PiP 1992/1, s. 14.

⁷ Zagadnienie to dotyka także problemu, jaki słusznie dostrzeżono w teorii prawa w odniesieniu do relacji pomiędzy językiem prawnym a obrazem rzeczywistości tworzonym przez ów język, zob. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny a obraz świata* [w:] *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie. Księga Pamiątkowa z okazji 70-lecia urodzin Profesor Marii Boruckiej-Arcowej*, red. G. Skąpska, Kraków 1992. Ponadto podkreśla się konieczność wytyczenia „granicy między prawem a innymi regułami postępowania istniejącymi w społeczeństwach”, I. Bogucka, *Funkcje...*, s. 98. Wskazuje się także na

Nadmierny wzrost regulacji prawnych wcale nie musi oznaczać jednocześnie rozwoju prawa⁸. Może on bowiem wskazywać na słabość tej regulacji z punktu widzenia językowego⁹, a także na niewielkie poszanowanie istniejących regulacji prawnych i dążenie do ciągłego ich poprawiania. Ma tu zatem miejsce pozorne poczucie doskonalenia prawa poprzez jego poprawianie i rozrastanie, co z kolei powoduje, iż podmiot będący „rzeczywistym” adresatem tego prawa nie tylko gubi się w gąszczu unormowań prawnych, ale nawet nie ma świadomości ich zakresu. Powstaje więc pytanie o sens takiej regulacji, która staje się sztucznym tworem – swoistym prawnym matrixem.

Wskazane **wycucie granicy rozwoju prawa** to także konieczność odpowiedzi na pytanie, **w jakim stopniu szczegółowości prawo powinno normować określone zjawiska i zachowania podmiotów**¹⁰, **uwzględniając także sposób regulacji**¹¹. Nie chodzi tu o stawianie sztywnej granicy rozwoju prawa, gdyż stworzenie takiej granicy jest nie tylko nierealne, ale wręcz zbędne. Terminem tym należy posługiwać się celowo. Prawo bowiem powinno ewoluować, tak jak ewoluuje rzeczy-

pewien „pomost między systemem prawa a zespołem reguł pozaprawnych”, S. Ehrlich, *Norma, grupa, organizacja*, Warszawa 1998, s. 123.

⁸ W teorii prawa zauważa się pewną relację pomiędzy zmianą prawa (niekoniecznie nadmierną) a zmianą schematu działania, gdzie prawo – rozwiązanie normatywne stanowi jedynie element schematu działania, P. Chmielnicki, *Jak rozumieć problem efektywności prawa* [w:] *Pochodzenie, tworzenie i efektywność prawa*, red. P. Chmielnicki, Warszawa 2014, s. 368. Stąd też zmiana prawa nie musi prowadzić do zmiany schematu działania, s. 368.

⁹ Chodzi bowiem o konieczność dostrzegania i poszanowania relacji pomiędzy językiem prawnym a etnicznym, zob. szerzej T. Gizbert-Studnicki, *Czy istnieje język prawny*, PiP 1979/3, s. 49 i n. Należy podkreślić istotność języka jako sposobu porozumiewania się, a zatem przypomnieć, że relacja pomiędzy prawem a językiem dotyka także tego zagadnienia – zob. K. Dedecius, *Prawo a język* [w:] *Studia z filozofii prawa*, red. J. Stelmach, Kraków 2001, s. 235 i n. Warto wspomnieć też akcentowanie pewnych „obowiązków prawa wobec języka”, M. Kruk, *Prawo i język* [w:] *Jakość prawa*, red. A. Wasilkowski, Warszawa 1996, s. 75.

¹⁰ Chodzi tu także o „możliwie precyzyjne ustalenie aparatury pojęciowej, dotyczącej określania zachowań ludzkich”, Z. Ziemiński, *Analiza pojęcia czynu*, Warszawa 1972, s. 24.

¹¹ Celowo nie używam tu określeń wskazujących na sposób regulacji w odniesieniu do prawa publicznego i prawa prywatnego, mając na względzie, iż ta cecha wskazywana jako odróżniająca podział prawa na publiczne i prywatne nie jest przesądzająca, zresztą sam podział prawa dokonany w ten sposób rodzi szereg rozbieżności – zob. szerzej J. Nowacki, *Prawo publiczne – prywatne*, Katowice 1992, s. 71 i n.

wistość, z którą pozostaje w ścisłych relacjach¹². Chodzi o uchwycenie granicy rozwoju prawa w takim znaczeniu, by prawo nie wyprzedzało rzeczywistości społeczno-gospodarczej¹³, tworząc przy tym sztuczny, wyłącznie normatywny wymiar. Wskazane wyczucie granicy rozwoju prawa należy postrzegać zarówno w ujęciu rozmiarów tego prawa, jak i jego szczegółowości. A zatem granica rozwoju prawa musi być określana przez pryzmat jego rozmiarów i odpowiedniego stopnia szczegółowości¹⁴ w relacji do rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Formułowane tradycyjnie związki pomiędzy rozwojem prawa a rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej¹⁵ wobec znacznego przyspieszenia tempa zmian prawa¹⁶ i zmiany rzeczywistości nabierają szczególnego znaczenia wraz z koniecznością analizy tych zapatrywań z punktu widzenia obecnych skutków tempa zmian¹⁷.

Kolejnym problemem, będącym konsekwencją przerostu regulacji prawnej, jest słabość „**poczucia systemowego**” dla tych nowych unormowań prawnych. Zdarza się nierzadko, iż tworząc regulacje prawne, zapomina się o ich miejscu w systemie i charakterze prawnym nowego

¹² W teorii prawa wskazuje się m.in. na odzwierciedlenie przez normę rzeczywistości w dwóch płaszczyznach, tj. po pierwsze, w jaki sposób adresaci norm mają się zachowywać wraz z konsekwencjami tego zachowania, a po drugie, w sensie jej związków z rzeczywistością, K. Opalek, *Zagadnienia teorii prawa i teorii polityki*, Warszawa 1983, s. 214. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się przy tym, iż pomiędzy prawem regulującym stosunki społeczne a kształtem tych stosunków powinna zachodzić relacja zgodności, B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu*, KPP 2012/1, s. 54.

¹³ K. Opalek, *Zagadnienia...*, s. 215 podkreśla, iż „norma w określony sposób pośrednio odzwierciedla rzeczywistość z okresu jej powstawania”.

¹⁴ W kwestii ustanawiania przepisów konkretnie zakazujących/nakazujących czy też przepisów bardziej ogólnych – M. Wojciechowski, *Pewność...*, s. 67 i n.

¹⁵ R. Piszko, *Prawo a normy pozaprawne. Typy relacji*, Szczecin 2000, s. 208. Warto zauważyć, że w teorii prawa podkreśla się, iż rzeczywistość jest szybsza niż zmiany prawa, M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki*, Warszawa 2002, s. 169.

¹⁶ Można przy tym zwrócić uwagę, iż w doktrynie wskazuje się nie tylko na zmiany prawa jako konsekwencje wprowadzania nowych norm do systemu, lecz także nowości normatywne wprowadzane do systemu poprzez stosowanie prawa, M. Zirk-Sadowski, *Problem nowości normatywnej*, „*Studia Prawno-Ekonomiczne*” 1979/XXII, s. 47.

¹⁷ A zatem akcentowane już wcześniej dynamiczne ujmowanie prawa (S. Ehrlich, *Dynamika...*, s. 255) nabiera znacznie większego znaczenia i staje się zagadnieniem coraz bardziej skomplikowanym.

unormowania¹⁸. Pojawiają się zatem regulacje prawne o mieszanym charakterze prawnym, niezwykle trudne do ich umiejscowienia w systemie, a co za tym idzie powodujące problemy w ich wykładni i stosowaniu¹⁹. Można zaobserwować prostą relację. Tworzenie nowych regulacji prawnych na bazie istniejących zrębów systemowych rodzi obawy o zachowanie cech systemu²⁰ z uwagi na funkcjonujące „klasyczne” regulacje prawne mające często postać ustaw kodeksowych. Tym samym nowe rozwiązania prawne trudno niekiedy dopasować do podziału prawa na gałęzie, co może rodzić obawy nie tylko o ich umiejscowienie w systemie prawnym, lecz także tworzenie nowych podsystemów, gdzie konieczne byłoby ustalanie relacji z gałęziami prawa zaliczanymi do prawa publicznego czy też prawa prywatnego. Stosowanie takiego prawa jest niezwykle trudne, zaś kontekst skuteczności prawa (skuteczności działania prawa)²¹ zdaje się być mało realny. W teorii

¹⁸ Należy bowiem podkreślić, iż system prawa można najprościej określić, odnosząc się do samego pojęcia systemu, jako zbiór elementów o określonych relacjach (powiązaniach), J. Nowacki [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Katowice 1997, s. 97. P. Winczorek [w:] J. Kowalski, W. Lamentowicz i P. Winczorek, *Teoria...*, s. 125, określa prawo jako całość „związanych ze sobą w rozmaity sposób elementów”. Stąd też tworzenie nowego unormowania ma wpływ na układ powiązań pomiędzy poszczególnymi elementami tego systemu i nie może ich naruszyć.

¹⁹ Przykładem mogą tu być przepisy proceduralne wprowadzane do ustaw szczegółowego prawa podatkowego, które powinny zostać umiejscowione w przepisach ogólnego prawa podatkowego – R. Mastalski [w:] *Prawo finansowe*, red. R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, Warszawa 2013, s. 215.

²⁰ Chodzi o jedność systemu prawa. Cecha jedności systemu prawa niewątpliwie pozwala na zachowanie właściwego uporządkowania pomiędzy elementami tego systemu i właściwych relacji pomiędzy tymi elementami. Dlatego też istnieje realna obawa zachowania tej jedności z uwagi na nowe unormowania (zob. szerzej na temat jedności systemu prawa przy analizie granic elastyczności przepisów prawa podatkowego). Warto przy tym wskazać także na poglądy krytyczne względem cechy jedności systemu prawa – J. Nowacki [w:] J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp...*, s. 98 i n.

²¹ Warto bowiem zauważyć, iż w literaturze opisuje się relację pomiędzy realizacją prawa a jego działaniem, wskazując, iż „realizacja prawa jest, w pewnym sensie, końcowym etapem w procesie jego społecznego działania”, P. Winczorek [w:] J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria...*, s. 203. Stąd też zasadnie rozróżnia się trzy rodzaje owej skuteczności, tj. skuteczność formalną, materialną i aksjologiczną (P. Winczorek [w:] J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria...*, s. 203–204). W kwestii skuteczności norm por. A. Aarnio, *O obowiązywaniu, skuteczności i akceptowalności norm prawnych*, „Acta Universitatis Lodzianis, Folia Iuridica” 1987/32, s. 11–12. Również w prawie finansowym podkreśla się kontekst skuteczności prawa, wskazując na skuteczność behawioralną, a zatem wyrażającą się w podporządkowaniu adresatów norm wzorcom zachowań wyznaczonych przez te

prawa podkreśla się bowiem, że zbyt częste zmiany²² prawa wpływają niekorzystnie na skuteczność działania tego prawa, odnosząc to także do prawa podatkowego²³, co zauważa się w kontekście relacji pomiędzy prawem a efektami jego regulacji²⁴. Dlatego też częste zmiany prawa podatkowego powodują negatywne skutki również w kontekście efektywności prawa²⁵ podatkowego.

Akcentowane **wycucie granicy rozwoju prawa**²⁶ jest konsekwencją tego, że ustawodawca stara się nadążyć za ewoluującą rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Niestety czyni to nie poprzez uelastycznienie konstrukcji normatywnych czy też używanie wyrażen na tyle pojemnych, aby nie wymagały ciągłych zmian. Prawodawca wybiera jedno z najprostszych rozwiązań, to jest tworzenie nowych konstrukcji prawnych czy też stosunkowo częste poprawianie istniejących unormowań. Powoduje to odwrotny skutek od zakładanego, biorąc pod uwagę aspekt podążania prawa za rzeczywistością społeczno-gospodarczą. Zwiększanie ilości rozwiązań normatywnych, szczególnie w obszarze prawa podatkowego, prowadzi do kilku negatywnych następstw w ob-

normy, J. Salachna, *Odpowiedzialność w prawie finansowym* [w:] *System prawa finansowego*, t. I, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 412.

²² Chodzi o rozumienie zmiany prawa w wąskim znaczeniu, czyli jako „reguły ustanowione przez odpowiednie autorytety prawodawcze oraz reguły stanowiące określone następstwa tych pierwszych”, T. Grzybowski, *Wpływ zmian prawa na jego wykładnię*, Warszawa 2013, s. 32.

²³ P. Winczorek [w:] J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria...*, s. 207.

²⁴ P. Winczorek [w:] J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria...*, s. 207.

²⁵ Należy bowiem zauważyć, iż w teorii prawa coraz bardziej dostrzega się zagadnienie efektywności prawa, które w zależności od poziomu ogólności rozważań traktuje się zamiennie ze skutecznością, P. Chmielnicki, *Jak rozumieć...*, s. 364–365. Autor słusznie odnosi przy tym efektywność (skuteczność) do pewnego schematu działania, a zatem „o efektywności (skuteczności) prawa można mówić w kontekście wpływu norm prawnych na stan schematów działania”, P. Chmielnicki, *Jak rozumieć...*, s. 365. Biorąc pod uwagę takie znaczenie efektywności prawa, należałoby je odnieść do prawa podatkowego. A zatem zagadnienie efektywności prawa podatkowego należałoby rozumieć w kontekście wpływu norm tego prawa na pewien schemat działania. Wydaje się zatem, że ów schemat działania odpowiada analizowanej w dalszej części niniejszego rozdziału relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, przy czym schemat ten nie pokrywa się z omawianą relacją, stanowiąc szerszy obszar.

²⁶ Warto przy tym podkreślić, iż problemem jest już określenie samych granic prawa, jak i jego zupełności – zob. w tej kwestii P. Winczorek [w:] J. Kowalski, W. Lamentowicz, P. Winczorek, *Teoria...*, s. 142.

szarze tego prawa. Po pierwsze chodzi o wskazywane już 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 obrotem gospodarczym a prawem podatkowym.

Jeżeli chodzi o pierwszą ze wskazanych negatywnych konsekwencji, należy zauważyć prostą relację. Zwiększanie ilości 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 stosowaniu prawa podatkowego. Można to zauważyć w zakresie konstrukcji zobowiązania podatkowego²⁷ czy też elementów konstrukcji prawnej podatku²⁸ 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, iż wartość pewności prawa²⁹ powinna być w ob-

²⁷ Rozwiązania o charakterze modyfikacji wprowadzono, dodając z dniem 1 września 2005 r. przepis art. 33d o.p. (na mocy art. 1 pkt 18 ustawy z 30.06.2005 r., Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.). Wprowadzenie form prywatnoprawnych do regulacji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych w trybie art. 33 jest uzasadnione rozszerzeniem możliwości określonych działań podatnika, jednakże powoduje trudności w ustaleniu konstrukcji tego unormowania, przybierając postać rozwiązań testowych.

²⁸ Jak choćby kwestia zakresu normatywnego kosztów uzyskania przychodów czy zwolnień przedmiotowych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa z 26.07.1991 r., Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 ze zm.) i ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (ustawa z 15.02.1992 r., Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.), gdzie liczne zmiany zaciemniają istotę konstrukcji kosztów podatkowych, a w przypadku zwolnień przedmiotowych powodują problemy w ustaleniu zakresu przedmiotowego.

²⁹ Poprzez którą można najprościej rozumieć „odznaczenie się przez prawo cechami gwarantującymi możliwość polegania na przepisach prawnych jako na czymś, czego

szarze prawa podatkowego szczególnie akcentowana z uwagi na ingerencyjny charakter tego prawa. Pewność prawa podatkowego wiąże się w najogólniejszym ujęciu z jasnością³⁰ i stosunkową stałością³¹ funkcjonujących rozwiązań normatywnych oraz przewidywalnością skutków przyjętych unormowań³². Podmiot podlegający obowiązkowi świadczeń podatkowych powinien mieć możliwość przygotowania się w danym roku podatkowym na realny wymiar tego obciążenia³³. Brak nawet stosunkowej stałości funkcjonujących rozwiązań normatywnych oraz niemożność przewidywania skutków przyjętych unormowań w prawie podatkowym powoduje osłabienie pewności prawa ujmowanej z jednej strony w kategoriach samej wartości, z drugiej zaś strony w odniesieniu do zachowań podmiotów. Chodzi w najogólniejszym sensie o ich odczuwanie prawa podatkowego, jak również o kolejną cechę, która jest powiązana z osłabieniem wartości pewności prawa podatkowego.

Trzecią bowiem negatywną konsekwencją nadmiaru regulacji w obszarze prawa podatkowego jest uzależnienie podatników od nowych

można być pewnym”, A. Zieliński, *Pewność prawa [w:] Jakość prawa...*, s. 43. Podkreśla się pewność prawa jako wartość, mając jednakże na uwadze, iż jest ona obecnie coraz częściej taktowana w kategoriach zasady prawa.

³⁰ Na temat postulatu jasności stanu prawnego jako wyznacznika realizacji pewności prawa A. Zieliński, *Pewność...*, s. 46. Przy czym w teorii prawa wskazuje się także na zagadnienie wykładni prawa dokonywanej przez różne organy. Chodzi o to, aby organy „prawo wykladały jednolicie”, A. Zieliński, *Pewność...*, s. 46.

³¹ Wskazuje się bowiem w teorii prawa na stabilność norm prawnych, A. Zieliński, *Pewność...*, s. 50. Wyrażenie „stosunkowa stałość” nie oznacza zatem „bezwzględnej stabilności przepisów prawnych”, orzeczenie TK z 2.03.1993 r., K 9/92, OTK 1993/1, poz. 6, cytowane przez A. Zielińskiego, *Pewność...*, s. 50.

³² Pewność prawa odnosi się zatem także do kontekstu zachowań podmiotów-adresatów norm prawnych. W teorii prawa wskazuje się zatem, iż podmiot powinien wiedzieć, iż działając zgodnie z ustalonymi normami prawnymi, może oczekiwać jednakowej i skutecznej ochrony ze strony państwa i nie musi obawiać się niespodziewanych zmian prawa, A. Zieliński, *Pewność...*, s. 43. Służy temu instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego. W doktrynie prawa podatkowego eksponuje się przy tym, iż wzrasta zapotrzebowanie podatników na „informację o stanowisku administracji podatkowej wobec określonego sposobu postępowania podatkownika”, B. Brzeziński, *Urzędowe...*, s. 54.

³³ K. Nizioł, *Prawne aspekty polityki podatkowej*, Warszawa 2007, s. 14. W teorii prawa wskazuje się zatem na cechę, którą można określić jako ufność do prawa, A. Zieliński, *Pewność...*, s. 55.

rozwiązań prawnych. Można nawet stwierdzić, iż 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 zachowań, które gwarantowały by mu poczucie stabilności. O ile zatem druga negatywna konsekwencja odnosi się zarówno, bądź nawet przede wszystkim, do ujęcia wartości pewności prawa podatkowego w całym jego zakresie, to obecnie analizowana kwestia dotyczy zachowań podejmowanych przez indywidualny podmiot. Zmniejszenie poczucia samodzielności podmiotów w kwestii podejmowanych zachowań powoduje, iż podmiot postrzega system prawa podatkowego jako mechanizm w znacznym stopniu instrumentalny, uzależniony od realizacji bieżących potrzeb budżetowych.

Negatywne konsekwencje zmian prawa podatkowego prowadzą bezpośrednio do kolejnego problemu, tj. zachwiania relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym.

3. Nadmiar regulacji prawa podatkowego a relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym

Relacja pomiędzy prawem podatkowym a obrotem gospodarczym, czy też właściwiej – pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, ma istotne znaczenie dla analizy podatku, łącząc dwa jego aspekty – ekonomiczny i prawny³⁴. W pewnym uproszczeniu można

³⁴ Ekonomiczny i prawny aspekt podatku dostrzega się powszechnie w literaturze, por. choćby R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, 2016, s. 3 i n.; B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 35 i n.; W. Wójtowicz [w:] *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009, s. 6.

stwierdzić, że ma ona wymiar następstwa, co wynika z istoty podatku, stanowiącego konstrukcję prawną, za pomocą której następuje przejście do budżetu państwa czy też budżetów jednostek samorządu terytorialnego efektów funkcjonowania podmiotów w gospodarce³⁵. Biorąc pod uwagę poglądy w zakresie rozwoju prawa³⁶, wypada zauważyć, iż relacja następstwa powinna charakteryzować się pewnym stopniem rozciągłości temporalnej. Nie jest właściwe dla rozwoju prawa podatkowego, a także innych gałęzi prawa, ściśle powiązanych z obrotem gospodarczym, tworzenie takich unormowań, które sprawiają, iż rozmywa się ona poprzez duże tempo zmian normatywnych. Nie ulega bowiem wątpliwości, że podatek jest konstrukcją prawną, za pomocą której państwo oddziałuje na gospodarkę³⁷, ale jednocześnie konstrukcją, której nie można stosować, nie dostrzegając naturalnych rynkowych zmian, jakie zachodzą w tej gospodarce³⁸. Wprowadzanie regulacji prawnych w prawie podatkowym bez uwzględnienia relacji następstwa może zatem powodować poważne konsekwencje poprzez brak uwzględnienia rynkowych zmian, jakie zachodzą w gospodarce. Może to prowadzić do negatywnych skutków na dwóch płaszczyznach oddziaływań, zarówno w odniesieniu do funkcjonowania gospodarki, jak i w ramach kształtu unormowań prawa podatkowego. Te dwie płaszczyzny oddziaływań wiążą się z istotą podatku i nie powinny być rozdzielane. Z uwagi jednak na postawiony w opracowaniu problem badawczy rozważania koncentrują się wokół zagadnień dotyczących unormowań prawnych, jak choćby zobowiązania podatkowego.

³⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005/3, s. 5. Z kolei A. Gomułowicz wskazuje, iż zmiany zachodzące w gospodarce powodują modyfikację rozwiązań podatkowych, *Ekonomiczne zasady opodatkowania w ujęciu klasycznych koncepcji podatkowych* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, red. I. Czaja-Hliniak, Kraków 2012, s. 177.

³⁶ R. Piszko, *Prawo a normy...*, s. 208.

³⁷ W teorii prawa podatkowego podkreśla się zatem, iż „podatek wpływa na oblicze i treść procesu gospodarczego”, A. Gomułowicz, *Ekonomiczne...*, s. 177. Wskazuje się przy tym na funkcje gospodarcze podatków – K. Nizioł, *Prawne...*, s. 104.

³⁸ W doktrynie akcentuje się, że możliwość tego oddziaływania jest uzależniona od tego, czy działanie państwa „jest zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki”, R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka...*, s. 7.