

Paweł Borszowski

Uniwersytet Wrocławski

pawel.borszowski@uwr.edu.pl

Wprowadzanie definicji legalnych w prawie podatkowym — zagadnienia wyjściowe

Summary

Introduction of legal definitions in tax law — basic issues

The article concerns one of the most important issues for the regulation of tax law, namely the introduction of legal definitions. Introducing legal definitions into the tax law is one of the most difficult problems of the doctrine and practice of tax law. The author formulates the thesis that the introduction of these definitions in the area of tax law should satisfy the specific determinants. The state of the current legal regulation indicates that these determinants are not recognized and selected determinants are abused. According to the author, errors in this case made by the legislator cause negative consequences not only for the tax law, but also for the legal system. This involves the abuse of the autonomy of tax law.

The author formulates the determinants of introducing these definitions in the area of tax law. As for the determinants established outside the control principles of legislative techniques, as well as the determinants established in the area of rules of legislative technique. The author also establishes the determinants of introducing legal definitions resulting from the postulate to reduce the amount of blurred terms.

According to the author, adherence to these determinants contributes not only to limiting the amount of legal definitions, but also to improving the quality of tax law. Creating too many legal definitions causes the opposite effect than expected.

Keywords: legal definitions, tax law, tax law autonomy, determinants of introduction of legal definitions

Резюме

Введення правових визначень у податковому законодавстві — вихідні положення

Стаття охоплює одну з найважливіших проблем регулювання податкового законодавства, тобто введення правових визначень. Введення правових визначень до податкового законодавства є однією із складніших проблем податкової доктрини і практики. Автор формулює тезу, що впровадження цих визначень у сфері податкового законодавства повинно відбуватися з дотриманням певних визначників. Стан сучасного правового регулювання вказує на недотримання цих визначників, або також зловживання обраними визначниками. На думку автора, помилки які робить у цьому випадку законодавець спричиняють негативні наслідки не лише для податкового законодавства, але також для правової системи. Однак, це пов'язується з зловживаннями автономією податкового законодавства.

Автор визначає визначники введення цих визначень у сфері податкового законодавства. Мова йде про визначники, які були сформульовані поза регулюванням принципів юридичної методології, такі як і про визначники, сформульовані у сфері принципів юридичної методології. Автор також встановлює визначники впровадження правових визначень, які виникаю з постулату обмеження сфери не гостроти визначення.

З точки зору автора дотримання цих визначників посприє не лише обмеженню кількості юридичних визначень, але також і до покращення якості податкового законодавства. Створення занадто великої кількості правових визначень спричинить зворотній до передбачуваного ефект.

Ключові слова: правове визначення, податкове законодавство, автономія податкового законодавства, визначники введення правових визначень

1. Uwagi ogólne

Jest zapewne truizmem mówienie o złym stanie regulacji prawa podatkowego. Dyskusja w tym zakresie toczy się od dłuższego czasu, jednakże jej wyniki nie są aż tak wymierne, gdy idzie o znaczącą poprawę jakości norm prawa podatkowego. Można bowiem użyć pewnego uproszczenia, stwierdzając, iż dyskusja ta odrywa się czasem od tych działań, które prowadzą do „rzeczywistego” kreowania norm prawa podatkowego. Być może jest ona niekiedy jedynie wykorzystywana do tworzenia tła dla dobrych przemian prawa podatkowego, które niestety w niewielkim stopniu się dokonują. Ciągłe zatem pojawia się pytanie, czy normodawca jest w stanie stworzyć takie prawo podatkowe, które nie byłoby kreatorem coraz większej ilości problemów w praktyce, co z kolei staje się niejako pomostem do tworzenia nowej generacji przepisów prawnych.

Mówienie bowiem o uproszczeniu prawa podatkowego może być rozpatrywane zapewne jedynie w ramach pewnych idei¹. Specyfika prawa podatkowego, które jest prawem ingerencyjnym, co szczególnie przejawia się w ramach ingerencji w stosunki własnościowe, zawsze będzie wiązać się z koniecznością tworzenia takich regulacji prawnych, które „wchodzą” w system prawa „dotykając”, bądź nawet zniekształcając istniejące, a także nowo powstałe instytucje prawne. Wydaje się zatem, że profil badawczy tych zagadnień, które koncentrują się na poszukiwaniu lepszej jakości prawa podatkowego powinien koncentrować się na wyszukiwaniu i akcentowaniu takich mechanizmów prawnych, które w jakiś sposób przyczynią się do poprawy regulacji tego prawa.

Wskazana już specyfika prawa podatkowego przejawia się w sposób, który można określić jako dość charakterystyczny z punktu widzenia jakości prawa. Chodzi mianowicie o stosunkowo częste korzystanie z instrumentu definicji legalnych. Definicje te tworzone są w całym zakresie prawa podatkowego, tj. zarówno w ramach ogólnego prawa podatkowego², jak i unormowań określających poszczególne podatki i to niezależnie od ich rodzaju³. Chyba nie będzie zbyt dużym uproszczeniem stwierdzenie, że nie da się tych definicji wyeliminować z ustaw podatkowych. Nie jest to bynajmniej stwierdzenie mające na celu pochwałę obecnego stanu prawnego, w którym tych definicji legalnych jest stosunkowo sporo. Chodzi raczej o konstatację, że specyfika prawa podatkowego niejako skłania do potrzeby korzystania z definicji legalnych.

Wydaje się, iż poszukiwanie takich rozwiązań, które wyeliminowałyby definicje legalne, nie ma sensu, gdyż specyfika prawa podatkowego zawsze będzie wiązać się z kwestią wprowadzania tych definicji. Problemem nie jest istnienie samych definicji legalnych, rozpatrywanych raczej w pewnym ujęciu modelowym. Natomiast kluczowe staje się wskazanie obszaru, w którym można byłoby rozpatrywać zagadnienie wprowadzenia danej definicji legalnej. Niewątpliwie bowiem nie może zasługiwać na akceptację taki stan, kiedy definicja danego pojęcia, jak choćby pojęcia działalności gospodarczej, jest ujmowana w różnych aktach prawnych i to

¹ Na temat idei uproszczenia prawa podatkowego B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1991.

² Uregulowanego przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.).

³ Zarówno zatem w przypadku podatków o mniejszej ilości unormowań, tj. przykładowo w ramach ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.), gdzie wyróżnimy dość skromny zakres definicji legalnych w art. 1a, w porównaniu np. do definicji zaserwowanych przez ustawodawcę w przepisach art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.), gdzie tych definicji jest znacznie więcej.

zarówno ogólnego⁴, jak i szczegółowego prawa podatkowego⁵ w dość znaczących różnicach zakresowych⁶.

Chodzi o wyznaczenie pewnego obszaru determinantów wprowadzania definicji legalnych w przepisach prawa podatkowego. Powstaje pytanie, czy determinanty te należy rozpatrywać wyłącznie na etapie wprowadzania definicji legalnych, czy też na etapie ich formułowania? Wydaje się, że problem determinantów powinien być rozważany na etapie wprowadzania lub podjęcia decyzji o wprowadzeniu danej definicji legalnej, a dopiero w dalszej kolejności powinniśmy rozważać sposób jej sformułowania i jej umiejscowienie. Okazuje się bowiem, że „lektura” definicji legalnych w prawie podatkowym pozwala stwierdzić, iż ustawodawca bardziej koncentruje się na ich kształcie normatywnym, zapominając raczej o rozważaniu determinantów ich wprowadzenia. Stąd też właśnie wcale nierzadka sytuacja nadprodukcji definicji legalnych.

Hipotezę badawczą w niniejszym artykule jest stwierdzenie, że ustawodawca nie tylko nie dostrzega determinantów wprowadzania definicji legalnych w ustawach podatkowych, lecz także nie dostrzega konieczności rozważania tych determinantów. Stąd też celem opracowania staje się próba wskazania owych determinantów.

2. Zagadnienie determinantów wprowadzania definicji legalnych poza regulacją „Zasad techniki prawodawczej”

Rozważanie samej kwestii wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym jest zbędne. Jak już bowiem wskazano, istota i specyfika prawa podatkowego wymaga tworzenia i stosowania takich definicji. Inaczej mówiąc, zarówno ustawodawca podatkowy, jak i podmiot stosujący prawo podatkowe, skazani są na definicje legalne. Problemem nie jest zatem poszukiwanie uzasadnienia co do wprowadzenia definicji legalnych w ogóle w prawie podatkowym, lecz raczej ustalenie odpowiedniego zakresu ich wprowadzania, czyli pewnego umiaru w korzystaniu z tego środka techniki prawodawczej. Chodzi o ustalenie determinantów wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym. Poszukiwanie owych determinantów należy rozpocząć od przepisów rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”⁷, gdzie normodawca, wskazując podstawy wprowadzania definicji legalnych w ustawie czy też w innym akcie normatywnym, odnosi się *de facto* do tych determinantów⁸. Regu-

⁴ Chodzi o chyba najszerszą zakresowo definicję z art. 3 pkt 9 ustawy Ordynacja podatkowa.

⁵ Dla porównania definicja z art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług czy też z art. 5a pkt 6 i art. 5b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁶ Mając na uwadze definicję tego pojęcia z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (j.t. Dz. U. z 2016, poz. 1829 ze zm.).

⁷ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. (j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

⁸ Chodzi o §146 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

lacja tego rozporządzenia skłania do rozstrzygnięcia, czy możemy przyjąć, iż unormowania te stanowią jednocześnie determinanty wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym, czy też należy owych determinantów poszukiwać w obszarze owych podstaw. Ponadto należy ustalić, czy można poszukiwać determinantów także poza obszarami wskazanymi poprzez regulacje z § 146 tego rozporządzenia.

Z uwagi na odniesienie zagadnienia determinantów wprowadzenia definicji legalnych do całego prawa podatkowego warto w pierwszej kolejności ustalić wyjściową płaszczyznę rozważań, a zatem problem istnienia determinantów poza tymi regulacjami, które zostały wskazane w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Należy jednoznacznie przyjąć, że nie powinno się poszukiwać determinantów wprowadzania definicji legalnych poza tymi regulacjami, które zostały wprowadzone w § 146 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Wskazywanie takich determinantów jest bowiem niepożądane z dwóch względów: po pierwsze, z uwagi na zarzut instrumentalizmu co do tworzenia definicji legalnych, po drugie, z uwagi na naruszenie istoty umownie określonego procesu, jakim jest definiowanie danego określenia. Zarzut instrumentalizmu sprowadza się do traktowania definicji legalnych jako wygodnego środka do „maskowania” takich regulacji prawa podatkowego, które mając uzasadnienie w postulacie autonomii ustawodawcy podatkowego, nie zawsze zachowują właściwą relację pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa, tj. szczególnie prawem cywilnym⁹. Ustawodawca podatkowy, chcąc wprowadzić określoną regulację, bez uwzględnienia wskazanej relacji, używałby definicji legalnych po to, by podkreślić kontekst znaczeniowy danej regulacji i jednocześnie uzasadnić ją w systemie prawa podatkowego. W tym przypadku, z uwagi na niezachowanie relacji pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa, tj. szczególnie prawem cywilnym, wprowadzenie takiego unormowania nie miałoby uzasadnienia systemowego. Chodziłoby o takie używanie definicji legalnych, by determinantów należało poszukiwać poza obszarem regulacji, która jak się wydaje, w największym stopniu zbliża się do realizacji postulatu autonomii ustawodawcy podatkowego¹⁰. Niebezpieczeństwo poszukiwania determinantów poza tym obszarem jest realne z tego względu, że normodawca w cytowanym przepisie § 146 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia wskazuje na potrzebę ustalenia nowego znaczenia danego określenia tylko ze względu na dziedzinę regulowanych spraw, a zatem w pewnym uproszczeniu, ze względu na dziedzinę, jaką normuje prawo podatkowe. Tak ogólnie określona regulacja może w praktyce sprawiać problemy w ustaleniu determinantów pozostających jeszcze w jej ramach czy też umieszczonych poza tą

⁹ Zob. szerzej na temat autonomii ustawodawcy podatkowego, R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.

¹⁰ Chodzi o przepis § 146 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia, zgodnie z którym w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

regulacją (szersze rozważania co do tej regulacji stanowiącej podstawę dla definicji legalnych zawarto w dalszej części niniejszego artykułu).

Drugą okolicznością stanowiącą przeszkodę w poszukiwaniu determinantów wprowadzenia definicji legalnych poza unormowaniem rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” jest naruszenie istoty umownie określonego procesu, jakim jest definiowanie pojęć. Istotą bowiem definiowania pojęć jest precyzowanie tych pojęć na użytek konkretnej regulacji, które z różnych, jednakże ściśle określonych powodów, wymagają takiej definicji. Definicja będąca końcowym etapem procesu definiowania, precyzując zakres danego pojęcia, jednocześnie ten zakres ogranicza z uwagi na jej przeznaczenie. Definicja ta staje się pewnym elementem instytucji prawnej, pełniąc ściśle określoną funkcję w ramach tej instytucji. Jeżeli natomiast normodawca będzie tworzył definicje bez uwzględnienia determinantów ze wskazanego rozporządzenia, poszukując ich w innym obszarze, może powstać problem zbytowego ograniczania zakresu danej regulacji przez wprowadzanie definicji nie zawsze wymaganych w odpowiednim fragmencie danego unormowania. Podobne uwagi można sformułować, gdy idzie o znaczenie tych definicji w danej instytucji prawnej. Może się bowiem okazać, że zastosowanie tych definicji ograniczy zakres danej instytucji prawnej, powodując trudności zarówno w pełnieniu przez nią zakładanych funkcji, jak i w jej stosowaniu. Ponadto proces nadmiernego definiowania powoduje zaburzenie zakresu pojęciowego. Może się bowiem okazać, że tworzenie definicji uruchomi lawinę kolejnych definicji. A zatem może powstać pewien efekt domina, a jednocześnie rozwarstwianie struktury zarówno danej regulacji, jak i struktury danej instytucji przez definiowanie określonych pojęć, których znaczenie wcześniej nie było kwestionowane.

Odrzucenie możliwości poszukiwania determinantów poza rozporządzeniem w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” prowadzi do kluczowych rozważań, czyli ustalenia tych determinantów w ramach regulacji rozporządzenia. Pierwsze zagadnienie dotyczy tego, czy wskazane już unormowanie § 146 możemy określić jako determinanty, czy też w ramach tych regulacji należy takich determinantów poszukiwać.

3. Determinanty wprowadzania definicji legalnych z „Zasad techniki prawodawczej”

Odpowiedź na tak postawione zagadnienie nie jest jednoznaczna. Trudno bowiem bezpośrednio identyfikować konkretny determinant wprowadzenia definicji legalnej z danym unormowaniem z § 146 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” w tym sensie, iż konkretna regulacja stanowi tylko jeden determinant. Z drugiej zaś strony nie należy poszukiwać innych determinantów poza danym unormowaniem, mając oczywiście na uwadze, że w rozporządzeniu tym poświęcono znacznie więcej uwagi kwestii definicji legalnych. Jednakże te inne regulacje można

oceniać w kontekście determinantów nie tyle wprowadzania, ile formułowania definicji legalnych. Wydaje się zatem, iż rozwiązaniem kompromisowym będzie przyjęcie poglądu, że niewątpliwie w regulacji § 146 rozporządzenia należy poszukiwać determinantów, przy czym każda z regulacji wymienionych w poszczególnych punktach wyznacza obszar, w ramach którego należy ustalać konkretne determinanty wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym. Inaczej mówiąc należy poszukiwać determinantów wprowadzania definicji legalnych w czterech obszarach:

- 1) wieloznaczności określeń,
- 2) ograniczenia nieostrości określeń,
- 3) powszechnego niezrozumienia znaczenia danego określenia,
- 4) potrzeby ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

Rozważając determinanty wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym, należałoby także zająć stanowisko w kwestii hierarchii obszarów poszukiwania determinantów wprowadzenia definicji legalnych. Inaczej mówiąc, chodzi o stwierdzenie, czy możemy uznać, że normodawca zakłada pewną hierarchię obszarów, w ramach których należałoby poszukiwać determinantów wprowadzenia definicji legalnych z uwagi na przypisanie poszczególnej numeracji. Czy taka kolejność jest przypadkowa? Wydaje się, że oba stwierdzenia mają „wymiar graniczny” i należy poszukiwać rozwiązań pośrednich. Trudno bowiem przyjąć jednoznacznie, że normodawca zakłada pewną hierarchię stosowania podstaw definicji legalnych, a co za tym idzie, hierarchię obszarów, w ramach których należy poszukiwać determinantów wprowadzenia definicji legalnych w takim sensie, że zastosowanie przykładowo obszaru ograniczenia nieostrości jest możliwe dopiero po stwierdzeniu braku obszaru wieloznaczności określeń. Każdy ze wskazanych obszarów poszukiwania determinantów jest samodzielny w takim znaczeniu, że może znaleźć zastosowanie niezależnie od innego obszaru. Z drugiej zaś strony nie można zaakceptować, że kolejność, jaką przyjął normodawca we wskazanej regulacji, jest zupełnie przypadkowa. Wydaje się bowiem, iż poszczególne podstawy wprowadzania definicji legalnych, a co za tym idzie także obszary poszukiwania determinantów wprowadzania definicji legalnych, odpowiadają najczęściej występującym sytuacjom. Nieprzypadkowo zatem ostatni obszar determinantów wprowadzania definicji legalnych to obszar odnoszący się do potrzeby ustalenia nowego znaczenia danego określenia ze względu na dziedzinę regulowanych spraw. Należy podkreślić, że jest to obszar poszukiwania determinantów, który w sposób najdalej idący odrywa się od pierwotnego znaczenia danego określenia. Chodzi bowiem o ustalenie nowego znaczenia danego określenia ze względu na dziedzinę regulowanych spraw. W tym przypadku obszar poszukiwania determinantów wprowadzenia definicji legalnych odrywa się od pierwotnego znaczenia danego określenia, a koncentruje się na dziedzinie regulowanych spraw, a zatem tą dziedziną regulowanych spraw będą przepisy ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego regulujące stosunki prawnopodatkowe.

Wskazanie obszaru poszukiwania determinantów wprowadzenia definicji legalnych w oderwaniu od pierwotnego znaczenia danego określenia wymaga precyzyj-

nego ustalenia uzasadnienia dla tego obszaru. Uzasadnieniem jest w tym przypadku „dziedzina stosunków prawnopodatkowych”, które pozostają w określonej relacji zarówno do nowej definicji, jak i definicji pierwotnej. Ta relacja jest przez ustawodawcę wyrażona jako „potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia”. Wydaje się, że kryterium potrzeby ma wymiar uniwersalny, jednakże w odniesieniu do danej dziedziny spraw powinno nabierać nieco bardziej zaostrego wymiaru. Należy bowiem zauważyć, iż słowo „potrzeba” jest pojęciem nieostrym, które w tym przypadku normodawca bez nazywania go jako określenie nieostre¹¹ wykorzystuje do formułowania relacji uzasadnienia dla wprowadzenia definicji legalnej oderwanej od pierwotnego znaczenia danego pojęcia. Nie wydaje się więc, by w tym przypadku normodawca chciał ukryć zamiar zasadniczo dość instrumentalnego korzystania z tego obszaru poszukiwania determinantów wprowadzania definicji legalnych. Pozostawienie bowiem prawodawcy zupełnej swobody w kreowaniu definicji legalnych w danej gałęzi prawa w oderwaniu od pierwotnego znaczenia danego pojęcia, a uzasadnionej jedynie określoną potrzebą danej ustawy czy aktu wykonawczego jest nie do przyjęcia. Owo uzasadnienie, które normodawca wskazuje w treści ostatniego z obszarów poszukiwania determinantów wprowadzania definicji legalnych, należy rozumieć wyłącznie w takim sensie, że chodzi o odniesienie, a właściwie utworzenie na daną gałąź prawa. Natomiast transponowanie kryterium potrzeby wprowadzenia nowego znaczenia danego pojęcia w obszarze danej gałęzi prawa oznacza odniesienie do specyfiki danej regulacji, jej metody i obszaru regulowanych *de facto* spraw.

Jeżeli zatem odnosimy to kryterium potrzeby do prawa podatkowego, to wydaje się słuszne przyjęcie nie tyle potrzeby, ile raczej konieczności ustalenia nowego znaczenia danego określenia, czyli takiego znaczenia, które odrywa się od jego pierwotnego brzmienia. Przykładem zbyt dowolnego — a zatem zgodnie z kryterium potrzeby — formułowania definicji legalnej jest definicja działalności gospodarczej w ustawach podatkowych.

Odnosząc zatem wskazane kryterium potrzeby na grunt dziedziny regulowanych spraw, jaką są szeroko rozumiane stosunki prawnopodatkowe, należy przyjąć, że nie tyle potrzeba, ile raczej konieczność ustalenia nowego znaczenia danego określenia powinna „przyświecać” ustawodawcy podatkowemu. Nie tyle więc w ramach potrzeby, ile raczej w ramach konieczności ustalenia nowego znaczenia danego określenia należałoby poszukiwać determinantów wprowadzenia danej definicji legalnej, zarówno w przepisach ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Ponadto w zakresie poszukiwania determinantów wprowadzania definicji legalnych wyznaczonych kryterium konieczności, a *de facto* konieczności odejścia od pierwotnego znaczenia danego określenia, należy również uwzględnić relację między ogólnym a szczegółowym prawem podatkowym. Nie można bowiem uzasadniać nawet konieczności odejścia od pierwotnego znaczenia danej definicji legalnej, nie

¹¹ Dla porównania w punkcie 2 § 146 ust. 1 rozporządzenia normodawca wprost wskazuje na określenie nieostre.

mając świadomości relacji między ogólnym a szczegółowym prawem podatkowym, a zwłaszcza konsekwencji, jakie przyniesie wprowadzenie definicji legalnej w ramach ogólnego prawa podatkowego wyznaczonego obecnie przepisami Ordynacji podatkowej. Oddzielnym zagadnieniem rozważanym na płaszczyźnie także formułowania definicji legalnych jest ich umiejscawianie przede wszystkim w ramach ogólnego prawa podatkowego i ewentualne dostosowywanie ich ujęcia w ramach ustaw szczegółowego prawa podatkowego.

Z racji przyjętej konwencji opracowania, w którym autor koncentruje się na zagadnieniach wyjściowych w ramach kwestii wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym, po pierwsze, wyszczególniono obszary poszukiwania odpowiednich determinantów, a po drugie, zajęto się nie tyle szczegółową analizą tych obszarów, ile wskazano relację między nimi, podkreślając niebezpieczeństwo szczególnie w obszarze prawa podatkowego nadużywania czwartego obszaru poszukiwania owych determinantów. Z kolei do pewnego zobrazowania wskazanych obszarów zasadne zdaje się przybliżenie drugiego z nich, czyli obszaru ograniczenia nieostrości określeń.

4. Determinanty wprowadzania definicji legalnych wynikające z obszaru ograniczenia nieostrości określeń

Jednym z dość specyficznych obszarów poszukiwania determinantów wprowadzania definicji legalnych w prawie podatkowym jest obszar wyznaczony ograniczaniem nieostrości określeń. Specyfika tego obszaru wiąże się bowiem z jednej strony z potrzebą wprowadzania określeń uelastyczniających akty normatywne z obszaru prawa podatkowego, z drugiej zaś strony z ograniczeniem zakresu nieostrości. Wydaje się, że korzystanie z definicji legalnych w obszarze prawa podatkowego, w którym determinantów wprowadzenia tych definicji należy poszukiwać w ograniczeniu wykreowanej nieostrości, może się stać dobrym mechanizmem zarówno w stosowaniu samych określeń nieostrych, jak i kontrolowaniu wykreowanego stopnia nieostrości. Niewątpliwie ten obszar poszukiwania determinantów wprowadzania definicji legalnych nie wiąże się z tak dużym niebezpieczeństwem jego nadużycia jak w przypadku wskazanego poprzednio obszaru. Nie oznacza to jednak zupełnej swobody dla normodawcy do wprowadzania tych definicji legalnych, gdyż są one konsekwencją wcześniej wprowadzonych środków techniki prawodawczej kreujących elastyczność tekstu aktu normatywnego, stąd też nie można postulować takiego proceduru pozwalającego z kolei na zbyt dowolne formułowanie uelastyczniających środków techniki prawodawczej¹² tylko po to, aby korzystać w razie konieczności z odpowiednich definicji legalnych. Determinantów wprowadzania definicji legalnych nie

¹² Zob. przepis § 155 rozporządzenia, gdzie w ust. 1 normodawca posługuje się kryterium potrzeby.

należy poszukiwać bowiem w ramach etapu formułowania przykładowo określić nieostrych czy też klauzul generalnych, lecz w ramach ograniczania wykreowanej nieostrości. Warto zauważyć, że normodawca w tym przypadku nie wskazał na jakiegokolwiek kryterium, jak choćby charakterystyczne kryterium potrzeby, które można byłoby wykorzystać przy zakreślaniu obszaru determinantów. Jest to konsekwencją wykreowania nieostrości, dlatego też trudno jednoznacznie, w sensie pewnej kategoryzacji sytuacji, wprowadzać dane kryterium. Niewątpliwie w konkretnej regulacji, gdy normodawca stosuje określenie nieostre czy też inne źródła nieostrości, należy rozstrzygnąć stan ograniczania nieostrości¹³. Nie ma przy tym znaczenia stopień tego ograniczenia. Stopień ten będzie wynikał z konkretnej regulacji, w której umieszczono dane źródło nieostrości. A zatem od konkretnej regulacji czy to danego elementu konstrukcji podatku, czy też danego elementu stosunku prawnego zobowiązania podatkowego będzie zależeć, czy i w jakim stopniu należy ograniczyć wykreowaną nieostrosć. Można zatem stwierdzić, że w tym obszarze determinanty wprowadzania definicji legalnych mogą być warunkowane dążeniem do określonego stopnia ograniczenia nieostrości.

5. Podsumowanie

Wprowadzanie definicji legalnych w prawie jest jednym z istotniejszych zagadnień rozważanych w kontekście jakości tego prawa. Specyfika prawa podatkowego wymaga stosunkowo częstego korzystania z tego środka techniki prawodawczej. Niezwykle istotne staje się zatem przestrzeganie właściwie dobranych determinantów wprowadzania tych środków techniki prawodawczej. Z uwagi bowiem na postulat autonomii ustawodawcy podatkowego istnieje realne niebezpieczeństwo nadużycia definicji legalnych uzasadnionych poszukiwaniem determinantów w ramach tego obszaru, który jest uzasadniony dziedziną regulowanych spraw. Wydaje się także, że jednym ze stosunkowo częstych determinantów będą te, które można ustalić w ramach ograniczania wykreowanego stopnia nieostrości. Jest to bowiem sytuacja, w której można z powodzeniem kontrolować właściwe stosowanie środków uelastyczniających tekst aktu normatywnego, zarówno w ogólnym, jak i szczegółowym prawie podatkowym.

¹³ W doktrynie wskazuje się na radykalne bądź częściowe ograniczenie nieostrości — M. Zieliński, [w:] M. Zieliński, S. Wronkowska, *Komentarz do Zasad Techniki Prawodawczej*, Warszawa 2012, s. 283.

Bibliografia

- Borszowski P., *Elastyczność a zmiany prawa podatkowego*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym: ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014.
- Brzeziński B., *O idei uproszczenia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1991.
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.
- Kosikowski C., *Problemy zmiany systemu i prawa podatkowego*, PiP 1990, z. 3.
- Mastalski R., *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Warszawa 2016.
- Zieliński M., Wronkowska S., *Komentarz do Zasad Techniki Prawodawczej*, Warszawa 2012.