

Paweł Borszowski

prof. dr hab. UWr
Uniwersytet Wrocławski
p.borszowski@prawo.uni.wroc.pl

O potrzebie elastyczności polskiego prawa podatkowego

Słowa kluczowe: elastyczność, prawo podatkowe, determinanty, stopniowanie.

1. Uwagi ogólne

Prawo podatkowe niejako z duchem czasu, a właściwie z duchem dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej podlega ciągłym i dość licznym zmianom. Wydaje się, iż ustawodawca podatkowy próbuje tym samym sprostować skutkom zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej poprzez zmianę regulacji tego prawa. O ile przyjąć chyba dość idealistyczny podgląd o podążaniu przez ustawodawcę podatkowego za dynamiką procesów gospodarczych problem zbyt częstych i nazbyt licznych zmian regulacji prawa podatkowego nie byłby aż tak dotkliwy. Jednakże zachowania prawodawcy niezbyt często podyktowane relacją pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Przyjmując wskazaną relację określaną mianem «opóźniania»¹ należało by pochwalić normodawcę za takie działanie, poprzez które dąży się do pewnego zminimalizo-

¹ Można ją określić także mianem «rozciągliwości temporalnej», P. Borszowski, Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego: zarys problematyki, Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo. – T. 315/1 (2013), s. [43]–55.

wania owej relacji. Tym bardziej, że trudno sprostać działaniom, których skutki należałoby oceniać w płaszczyźnie minimalizowania relacji opóźniania prawa podatkowego w obliczu tak dynamicznego rozwoju gospodarki. W takich okolicznościach można by próbować ustalić stopień minimalizowania owej relacji w obszarze unormowań prawa podatkowego.

Niestety postawa ustawodawcy podatkowego zarówno w płaszczyźnie ogólnego, jak i przede wszystkim szczegółowego prawa podatkowego nie wskazuje na zamiar działań z góry powziętym zamiarem minimalizacji stopnia opóźniania regulacji prawa podatkowego w stosunku do dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Działania te mają stosunkowo często charakter wyizolowany, a zatem dotyczą wyłącznie danej regulacji prawnej bez szczegółowego uzasadnienia samej potrzeby zmian, a jednocześnie bez szczegółowego uzasadnienia stosunku zmienianej regulacji do całej konstrukcji danej instytucji prawnej i wpływu na kształt unormowań całego zakresu prawa podatkowego. Nie trudno tym samym dostrzec negatywne skutki takich zmian dla wykładni prawa podatkowego, a konsekwencje w zakresie chociażby zasady pewności prawa podatkowego są tak daleko idące, że trudno mówić tu o przygotowaniu podatników na owe zmiany, lecz bardziej o «zwyczajach zmian prawa podatkowego».

Niczym specjalnie odkrywczym będzie zatem postulowanie ograniczenia zmian prawa podatkowego zarówno w sensie ich ilości, jak i szczegółowości. Nie jest to bowiem pogląd odosobniony, jednakże wyglądający jak «głos wołającego na puszczy». Skoro zatem akcentowanie ograniczenia zmian regulacji, chociażby w perspektywie poszanowania relacji opóźnienia pomiędzy prawem podatkowym a obrotem gospodarczym nie zdaje rezultatu, należałoby postulować poszukiwanie rozwiązań, które niejako ze swej istoty stanowiłyby przeciwwagę dla konieczności zmian regulacji prawnych. Takim rozwiązaniem jest podnoszone już w doktrynie korzystanie z elastycznego prawa podatkowego². W pierwszej kolejności należałoby zatem zastanowić się nad determinantami potrzeby korzystania z elastycznego prawa podatkowego, by w dalszej kolejności odnieść się do relacji opóźnienia pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym i wpływem elastycznego prawa podatkowego na tę relację. Z kolei podniesienie problemu stopniowania prawa podatkowego stanowiłoby kwintesencję rozważań.

2. Determinanty potrzeby korzystania z elastycznego prawa podatkowego

Zagadnienie determinantów potrzeby korzystania z elastycznego prawa podatkowego stanowi o istocie tego prawa w kontekście funkcjonalnym biorąc pod uwagę początkowy moment jego kreacji. Przy czym determinanty te należy rozważać na dwóch płaszczyznach, co jest konsekwencją kryterium potrzeby. Chodzi bowiem

² Zobacz także P. Borszowski, Zagadnienie elastyczności polskiego prawa podatkowego, *Wrocławsko-Lwowski Zbiornik, Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze*. – Nr 4 (2013), s. [169]–178.

po pierwsze o determinanty rozważane na płaszczyźnie samego momentu podjęcia decyzji o tworzeniu elastycznego prawa podatkowego, a po drugie na płaszczyźnie jego dalszego rozwoju – modyfikacji.

Jeżeli zatem chodzi o determinanty potrzeby korzystania z elastycznego prawa podatkowego w pierwszej umownie określonej płaszczyźnie należy wskazać na takie czynniki mające zasadnicze znaczenie do tworzenia tego prawa, które z jednej strony wynikają z kryterium potrzeby, z drugiej zaś strony kreują to kryterium. Przy czym kryterium potrzeb nabiera tu znacznie bardziej zobiektywizowanego wymiaru, a zatem nie należy odnosić go do konkretnego przypadku, lecz bardziej grupy sytuacji, co do których następuje pewne oddzielenie od bezpośredniego wpływu danego podmiotu zabarwionego przeżyciem emocjonalnym. Zastrzeżenie to jest istotne z uwagi na zakres znaczeniowy wyrażenia «potrzeba», które nabiera nieco zindywidualizowanego wymiaru. Jeżeli natomiast mówimy o kryterium potrzeby³ odniesionej do tak trudnego zagadnienia jakim staje się elastyczne prawo podatkowe, z uwagi chociażby na administracyjnoprawną metodę regulacji, to należy postulować poszukiwanie takiego zakresu znaczeniowego, który umożliwiałby odejście od zbytniego subiektywizmu.

Pierwszy determinant potrzeby tworzenia elastycznego prawa podatkowego będzie wynikał z porównania zakresu danej regulacji prawnej z jej odpowiednikiem w rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Jeżeli porównanie kształtu danej regulacji z jej odpowiednikiem wskaże, iż dany przepis określonej ustawy podatkowej nie wytrzymuje «naporu» rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej, a zatem pewne przypadki zaczynają «omijać» regulację powodując konieczność jej ewentualnej zmiany możemy stwierdzić, że jest to jednocześnie pierwszy a zarazem podstawowy determinant korzystania z elastycznego prawa podatkowego. Determinant ten jest także konsekwencją samej istoty elastycznego prawa podatkowego, którą stało się «przełamywanie» nieadekwatności tekstu prawnego do rzeczywistości społeczno-gospodarczej⁴.

Owo «omijanie» regulacji może być skutkiem dwóch sytuacji wpisujących się w ogólnie określony determinant potrzeby tworzenia elastycznego prawa podatkowego, czy też bardziej dobitnie można przyjąć, iż stanowi to o konkretnych determinantach na tym etapie. Chodzi po pierwsze o zbyt wąsko określoną regulację prawno-podatkową, nie uwzględniającą kontekstu rozwoju społeczno-gospodarczego a co zatem idzie także relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym⁵. Po drugie zaś skutek tak dynamicznie rozwijającej się rze-

³ Warto przy tym zauważyć, iż normodawca w przepisie § 155 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 (Dz. U. Nr 100, poz. 908) w sprawie «Zasad techniki prawodawczej» posługuje się również kryterium potrzeb odnosząc go do tworzenia elastycznego prawa podatkowego.

⁴ L. Leszczyński, Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa, Kraków 2001, s. 53.

⁵ Dobrym przykładem może stać się tu problem opodatkowania garaży podatkiem od nieruchomości w przypadku, gdy stanowią one wydzielone nieruchomości. Ustawodawca tworząc przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (obecna regulacja j. t. Dz.U. z

czywistości społeczno-gospodarczej, której nie dało się «przewidzieć» na etapie tworzenia danej regulacji prawnopodatkowej. Wydaje się, że jest to także problem na ile ustawodawca tworzący daną regulację prawnopodatkową powinien uwzględniać jej kontekst funkcjonalny biorąc pod uwagę pewien horyzont czasowy. Chodzi bowiem o przygotowanie adresatów norm prawa podatkowego na ich ewentualne zmiany, a nie tworzenie takich regulacji, które w rezultacie powodują «reakcję oczekiwania» na zmiany. Taka postawa podatnika nie tylko nie może być oceniana w kontekście braku poszanowania przez normodawcę zasady pewności prawa, ale jednocześnie prowadzi do pytania o sens tworzenia takiego prawa podatkowego, które wymaga licznych zmian, wpisując się w debatę nad kształtem jego regulacji⁶.

Rozważając zatem determinanty potrzeb korzystania z elastycznego prawa podatkowego należy przyjąć, iż wynikają one z nazbyt wąsko określonej regulacji prawnopodatkowej nie uwzględniającej horyzontu czasowego obowiązywania, a także z niedostatecznego uwzględnienia relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, a tym samym braku możliwości przewidywania skutków owej relacji. Odnosząc się zaś do zasygnalizowanej już konieczności rozważania owych determinantów z uwzględnieniem «kontekstu wynikania» z potrzeby elastycznego prawa podatkowego należy przyjąć, iż odpowiada temu zbyt wąskie ujęcie regulacji prawnej. Z kolei determinanty rozważane w płaszczyźnie kreacji potrzeby elastycznego prawa podatkowego wynikają z braku dostatecznego uwzględniania relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym.

Drugą płaszczyzną, w ramach której należy poszukiwać determinantów potrzeb elastycznego prawa podatkowego jest płaszczyzna dalszego rozwoju tego prawa, czyli płaszczyzna, w ramach której funkcjonują już konkretne źródła elastyczności. Należy przy tym zauważyć, iż wyznaczanie determinantów potrzeb w tym ujęciu nie oznacza jednocześnie, iż chodzi wyłącznie o poszerzanie zakresu elastycznego prawa podatkowego. W konkretnym przypadku może bowiem zaistnieć potrzeba zmniejszenia stopnia elastyczności, a zatem zakres elastycznego

2014, poz. 849 ze zm.) nie uwzględnił specyfiki budownictwa mieszkaniowego i korzystania w perspektywie czasowej z samochodów osobowych w znacznie większym zakresie «na co dzień», co spowodowało rozwój budownictwa wykorzystującego parkingi budowane w ramach bryły danego budynku. Powstał zatem problem «wyboru» opodatkowania według stawek przewidzianych jak dla budynków mieszkalnych, a zatem najniższych, czy też według stawek przewidzianych jak dla budynków pozostałych, a zatem znacznie wyższych. Zdania były także podzielone w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdzie tytułem przykładu wskazać można na wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r. (II FSK 335/11) LEX nr 1069890, gdzie NSA, słusznie uwzględnił kontekst funkcjonalny obecnego garażu. Sprawa została rozstrzygnięta uchwałą NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (II FPS 4/11), ONSAiWSA 2012/3/36 na korzyść zastosowania stawek przewidzianych dla budynków, bądź ich części pozostałych. Niemniej jednak nadal pozostaje niedosyt interpretacyjny wynikający z kontekstu wykładni historycznej, czy też bardziej zbyt sztywnego określenia regulacji dotyczącej stawek podatku od nieruchomości.

⁶ B. Brzeziński, O idei uproszczenia prawa podatkowego [w:] Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1991.

prawa podatkowego ulegnie modyfikacji w kierunku jego zmniejszenia. Chodzi bowiem o powiązanie zakresu elastycznego prawa podatkowego z celem regulacji danego przepisu, czy też celem regulacji danej instytucji prawnej.

Poszukiwanie determinantów potrzeb stosowania elastycznego prawa podatkowego w ujęciu jego modyfikacji prowadzi do dwóch sytuacji. Po pierwsze nieustalenie stopnia elastyczności jako wypadkowa «kontekstu przypadkowości» zastosowania źródeł, bądź nawet źródła elastyczności. Jest to zatem determinant wynikający z tego, że ustawodawca zastosował źródło, bądź też źródła elastyczności, jednakże bezustalenia stopnia elastyczności, zarówno zakładanego, jak i uzyskanego⁷. W takim przypadku zastosowanie elastycznego prawa podatkowego będzie się wiązało z koniecznością oceny samego uzasadnienia dla jego stosowania. A zatem można powiedzieć, iż determinanty tworzenia elastycznego prawa podatkowego będą kreowały samą potrzebę w tym zakresie.

Po drugie ustalenie niewłaściwego stopnia elastyczności. Przy czym ustalenie niewłaściwego stopnia elastyczności może być konsekwencją błędnego umiejscowienia źródła⁸ kreującego elastyczność, bądź też nieuwzględnienia celu⁹ danej regulacji.

⁷ Jako przykład może posłużyć regulacja przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w ramach której ustawodawca wprowadza definicję legalną gruntów, budynków i budowli. Wykorzystanie w tej definicji określenia nieostrego wskazującego na względy techniczne jako uzasadnienia dla tych sytuacji, które powodują brak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej. Wprowadzenie tego określenia nieostrego ma wymiar przypadkowości, wprowadzając spory chaos interpretacyjny, gdy idzie o rozumienie samego zwrotu, jak również jego zastosowania w całokształcie przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Ponadto, a może przede wszystkim, określenie nieostre «rozsadza» definicję legalną niwecząc cel jej wprowadzenia. To także przykład konieczności uwzględnienia specyfiki definicji legalnej przy formułowaniu jej w oparciu o wykorzystanie określeń nieostrych.

⁸ Przykładem niewłaściwego umiejscowienia źródła kreującego elastyczność prawa podatkowego może być przepis art. 67 a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2015, poz. 613), gdzie ustawodawca wprowadzając instytucję umorzenia zaległości podatkowej na wniosek podatnika powołuje się na przesłankę «przypadków uzasadnionych ważnym interesem podatnika». Nie ulega wątpliwości motyw – determinant ustawodawcy do wprowadzenia tak sformułowanej przesłanki, chodzi bowiem o wskazanie konkretnych okoliczności, które stanowiłyby wypełnienie owego zwrotu szacunkowego. Biorąc jednak pod uwagę istotę tego środka techniki prawodawczej, w ramach którego następuje zarówno ustalenie okoliczności stanu faktycznego, jak i jego kwalifikacja (szacunek) przyjąć należy, iż ustawodawca niewłaściwie umiejscowił przesłankę «ważnego interesu podatnika» dodając niepotrzebnie określenie przypadków uzasadnionych, gdyż powoduje to zbytnie rozciągnięcie tego zwrotu szacunkowego. Wystarczyło by zatem poprzestać na określeniu przypadków ważnego interesu podatnika, gdyż kwestia uzasadnienia jest niejako «wmontowana» w drugi element zwrotu szacunkowego, tj. element kwalifikacji. Powoduje to zatem «czynność» podwójnego uzasadniania ważnego interesu podatnika.

⁹ Z kolei jako przykład nieuwzględnienia celu regulacji posłużyć może przepis art. 7 ust. 1 pkt 5 in fine ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie ustawodawca zwalnia z podatku także grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży. Wprowadzenie w tym przypadku zwrotu szacunkowego «trwałego zajęcia» znacznie zawęża zakres zastosowania tego zwolnienia powodując zasadnicze wątpliwości co do rozumienia przesłanki opierającej się na tzw. «relacji zajęcia» charakterystycznej dla całej konstrukcji podatku od nieruchomości.

Należy zatem przyjąć iżdeterminanty na płaszczyźnie analizy rozwoju – modyfikacji wynikają ze wskazanych dwóch sytuacji, czyli z sytuacji nieustalenia stopnia elastyczności, bądź też ustalenia niewłaściwego stopnia elastyczności.

3. Korzystanie z elastycznego prawa podatkowego a relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym

Rozpatrując determinanty potrzeby zastosowania elastycznego prawa podatkowego na etapie tworzenia tego prawa wskazano, iż ogromną rolę odgrywa tu relacja pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Konieczność rozważania tej relacji wynika ze znacznie szerszego kontekstu, tj. wskazywanych w doktrynie gospodarczych uwarunkowań prawa podatkowego¹⁰. Biorąc zaś pod uwagę istotę wprowadzenia elastycznego prawa podatkowego, a zatem przełamywanie nieadekwatności regulacji tego prawa do dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej, należy przyjąć pogląd o dodatkowym uzasadnieniu dla uwzględnienia tej relacji. Pojawia się zatem zasadnicza kwestia sprowadzającą się do tego, czy i na ile korzystanie z elastycznego prawa podatkowego wpływa na wskazaną relację, co może stanowić dodatkowe uzasadnienie dla poszukiwania wskazywanych determinantów.

Rozpatrując w pewnym uogólnieniu relację pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym należy stwierdzić, iż relacja ta przypomina «opóźnianie». A zatem należy rozważyć, czy i jakie znaczenie dla wskazanej relacji ma zastosowanie elastycznego prawa podatkowego. Chodzi zatem o stwierdzenie, czy elastyczne prawo podatkowe może mieć wpływ na relację opóźnienia w sensie jej minimalizowania, czy też w sensie jej «rozciągnięcia».

Rozważając wpływ elastycznego prawa podatkowego na relację opóźnienia podkreślić należy, że relacja ta jest charakterystyczna dla całego prawa podatkowego i innych regulacji, których skutki oceniamy w płaszczyźnie tego prawa. Nie ulega zatem wątpliwości, że poprzez zastosowanie elastycznego prawa podatkowego nie powinno się dążyć do zminimalizowania relacji opóźnienia, prawa podatkowego w stosunku do obrotu gospodarczego, gdyż może to spowodować skutek odwrotny od zamierzonego, jaki przyświeca tworzeniu elastycznego prawa podatkowego. Zminimalizowanie relacji opóźnienia może bowiem doprowadzić do braku możliwości realnej oceny skutków jakie spowoduje wprowadzenia regulacji prawopodatkowych dla innych unormowań, a szczególnie tych, które dotyczą obrotu gospodarczego. Nie oznacza to jednocześnie, iż poprzez elastyczne prawo podatkowe nie powinno się dążyć do wpływu na wskazaną relację opóźniania. Jednakże zasadniczym celem także dla tych działań powinno być utrzymanie tej relacji na właściwym poziomie, tj. takim, który umożliwia z jednej strony dostosowanie się adresatów norm, z drugiej zaś strony uwzględnienie kontekstu gospodarczego.

¹⁰ Zobacz w kwestii gospodarczych celów opodatkowania, R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 34.

Podobne uwagi można sformułować w stosunku do działania elastycznym prawem podatkowym na «wydłużanie się» relacji opóźnienia. Należy zatem sprzeciwić się takiemu korzystaniu ze źródeł elastycznego prawa podatkowego, by spowodować «rozciągnięcie» owej relacji, gdyż może to doprowadzić do konieczności wzmożonej «produkcji» norm prawa podatkowego. A zatem również w tym przypadku należałoby postulować takie korzystanie ze źródeł elastycznego prawa podatkowego, które zapewni utrzymanie relacji opóźnienia na właściwym poziomie.

4. Stopniowanie elastycznego prawa podatkowego

Rozważania dotyczące determinantów potrzeby elastycznego prawa podatkowego na etapie jego rozwoju-modyfikacji odnosiły się także do problemu ustalenia właściwego stopnia elastycznego prawa podatkowego. Stąd też zagadnienie stopniowania elastycznego prawa podatkowego wiąże się bezpośrednio z wyznaczaniem determinantów potrzeby korzystania z elastycznego prawa podatkowego na etapie jego rozwoju – modyfikacji. Nie oznacza to, iż problem stopniowania elastycznego prawa podatkowego nie dotyczy również momentu jego kreacji. Zagadnienie stopniowania pojawia się również w momencie podjęcia decyzji co do potrzeby skorzystania z elastycznego prawa podatkowego. Jednakże pełniejszy wymiar uzyskuje dopiero na etapie jego modyfikacji, z uwagi na szersze możliwości oceny istniejącego stopnia elastyczności, tj. wykreowanego z tym, który jest, bądź powinien być zakładanym.

Stopniowanie elastycznego prawa podatkowego jest zatem konsekwencją rozważania potrzeby korzystania z tego prawa. Można przy tym wskazać względnie prostą zależność pomiędzy stopniem elastyczności a potrzebą korzystania z tego prawa. Stopień elastyczności – wykreowany – jest bowiem konsekwencją realizowania danego kontekstu potrzeby, przy czym powstaje problem oceny tego, o jakim stopniu elastyczności możemy mówić, tj. zakładanym, czy też wykreowanym. Znacznie łatwiej jest uwzględniać zakładany stopień elastyczności na etapie potrzeby korzystania z elastycznego prawa podatkowego. Jednakże uwzględnienie celu danej regulacji, czy też grupy regulacji w ramach danej instytucji prawnej wymaga uwzględnienia jednocześnie wykreowanego – «faktycznego» stopnia elastyczności a także zbilansowania tego z tym, który był zakładany.

Rozważając stopniowanie elastycznego prawa podatkowego należy stwierdzić iż jest to jedno z istotniejszych i trudniejszych zagadnień w jego obszarze. Stopniowanie jest także ściśle związane z istotą elastyczności w prawie, jak również w prawie podatkowym. Jeżeli bowiem przyjąć stosunkowo proste założenie istoty elastyczności prawa podatkowego, tzn. takie, które wskazuje na kontekst przełamywania nieadekwatności tego prawa do rzeczywistości społeczno-gospodarczej, nietrudno zauważyć, iż zakres owej nieadekwatności może być różny, w zależności przykładowo od rodzaju świadczenia podatkowego, poziomu regulacji normatywnej, czy też stanu regulacji pozapodatkowych, których skutki ana-

lizujemy w obszarze opodatkowania. Stąd też nie tyle nie można, co nawet nie ma możliwości stosowania jednolitej miary, a właściwie stopnia elastyczności prawa podatkowego. Oznacza to zatem, iż miarą powodzenia elastycznego prawa podatkowego jest ustalenie właściwego jego stopnia.

Wychodząc zatem od zagadnienia potrzeby elastycznego prawa podatkowego, determinantów potrzeby należy wskazać na problem ustalenia właściwego stopnia tego prawa. Poszukiwanie owego właściwego stopnia należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach.

Po pierwsze w odniesieniu do konkretnej regulacji prawnej, po drugie zaś w odniesieniu do grupy regulacji, które można «zamknąć» w ramach danej konstrukcji prawnej, bądź też elementu konstrukcji prawnej stanowiącego zbiór pewnych unormowań, jednakże ujętych w szerszej konstrukcji, bowiem odniesionej do całego podatku¹¹.

Biorąc zatem pod uwagę stopniowanie elastycznego prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnej regulacji tego prawa należy w pierwszej kolejności ustalić, czy ustawodawca właściwie skorzystał z dostępnych mu środków techniki prawodawczej kreujących elastyczność tego prawa. Należy zatem badać stopień elastyczności uwzględniając wyłącznie kontekst tej konkretnej regulacji. Nie oznacza to potrzeby uwzględnienia także kontekstu konstrukcji prawnopodatkowej, jednakże może to nastąpić dopiero na dalszym etapie, by nie zakłócić podstawowego wymiaru badania stopnia elastyczności. Już na tym etapie badania stopnia elastyczności należy ustalić ten, który był uznawany jako zakładany, czyli hipotetyczny, z tym, który został wykreowany, a zatem osiągnięty. Badanie stopnia elastyczności prawa podatkowego na poziomie danej regulacji powinno zakończyć się ustaleniem co najmniej porównywalności zakładanego i uzyskanego stopnia elastyczności. O ile zatem, biorąc pod uwagę kontekst potrzeby zapewnienia elastycznego prawa podatkowego łatwiej będzie posługiwać się zakładanym stopniem to jednak zakończenie „czynności” stopniowania na etapie danej regulacji prawnej musi prowadzić do porównywalności tych dwóch stopni elastyczności.

Stopniowanie elastycznego prawa podatkowego na poziomie konkretnej regulacji nie przesądza jeszcze o docelowym stopniu elastyczności tego prawa, gdyż można to dopiero ustalić uwzględniając kontekst danej konstrukcji prawnej, czy też elementu konstrukcji prawnej, biorąc pod uwagę dany element konstrukcji prawnej podatku. Niemniej jednak stanowi właściwy punkt wyjścia do badania tego stopnia. Inaczej mówiąc nie można przejść do etapu docelowego określania stopnia elastyczności prawa podatkowego, nie uwzględniając wyników uzyskanych na pierwszym etapie.

Rozważając z kolei płaszczyznę konstrukcji prawnej, czy też elementu tej konstrukcji, gdy idzie o technikę podatkową należy stwierdzić, iż w pierwszej

¹¹ N temat konstrukcji prawnej podatku, A. Kostecki, Elementy konstrukcji instytucji podatku [w:] M. Weralski (red.), System instytucji prawno-finansowych PRL t. 3, Instytucje budżetowe, cz. 2, Dochody i wydatki budżetu, Warszawa 1985.

kolejności należy zbadać zakładany stopień elastyczności dla tej płaszczyzny. Przy czym biorąc pod uwagę «wyniki» uzyskane w ramach badania stopnia elastyczności na etapie danej regulacji należy stwierdzić, że przy ocenie zakładanego stopnia elastyczności w płaszczyźnie konstrukcji prawnej łatwiej będzie uzyskać relację porównywalności z tym stopniem elastyczności, który został wykreowany. Należy jednak podkreślić znaczenie celu unormowania na płaszczyźnie danej konstrukcji prawnej. Cel unormowania na płaszczyźnie konstrukcji prawnej będzie stanowił swoisty pomoc dla stworzenia co najmniej relacji porównywalności pomiędzy tymi dwoma stopniami elastyczności.

5. Wnioski

Niniejsze rozważania stanowią kolejny głos w dyskusji na temat elastycznego prawa podatkowego. Rozważania te można umiejscowić pomiędzy dążeniem do uproszczenia prawa podatkowego, a działaniem noszącym już czasem znamiona inflacji prawa podatkowego. Stosunkowo łatwym zabiegiem legislacyjnym jest wprowadzenie nowej regulacji. Problem jednakże w tym, aby podejmując decyzję o wprowadzeniu nowego unormowania, czy to o charakterze zmian do unormowań istniejących, czy też zupełnie nowej regulacji ocenić, na ile potrzeba wprowadzenia tego unormowania jest uzasadniona w stosunku do poziomu regulacji już istniejących, zarówno gdy idzie o relację między gałęziami prawa, jak i stopień szczegółowości.

Stąd też postulowane elastyczne prawo podatkowe staje się rozwiązaniem optymalnym, umiejętnie godząc ze sobą konieczność powiązania regulacji prawnej z rzeczywistością społeczno-gospodarczą, z takim kształtem unormowań, które nie wymagają stosunkowo częstych zmian. Przyjęcie tego założenia jako punkt wyjścia prowadzi do próby sformułowania determinantów potrzeby wprowadzenia elastycznego prawa podatkowego, a jednocześnie jego odniesienia do relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym.

Podjęcie decyzji o wprowadzeniu elastycznego prawa podatkowego to jedynie punkt wyjścia, który wymaga rozważenia chyba najtrudniejszego zagadnienia w tym obszarze, tj. stopniowania elastycznego prawa podatkowego. Stopniowanie elastycznego prawa podatkowego wymaga uwzględnienia kilku płaszczyzn analizy, z których jako pierwszą można „przedstawić” płaszczyznę regulacji prawnej, a jako drugą płaszczyznę konstrukcji prawnej, czy też danego elementu konstrukcji prawnej podatku.

Bibliografia:

1. Borszowski P., Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego: zarys problematyki, *Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo.* – T. 315/1 (2013), s. [43]–55.

2. Borszowski P., Zagadnienie elastyczności polskiego prawa podatkowego, *Wrocławsko-Lwowski Zbiornik, Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze*. – Nr 4 (2013), s. [169]–178.

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

4. Kostecki A., Elementy konstrukcji instytucji podatku [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL t. 3, Instytucje budżetowe, cz. 2, Dochody i wydatki budżetu*, Warszawa 1985.

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

6. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.

Summary

The need for flexibility in Polish tax law

Article discusses a flexible tax law. The author advocates the use of the value of flexibility in tax law. The starting point are the determinants of the need to create a flexible tax law. Creating a flexible tax law requires consideration of the relationship between business transactions and tax law. Key considerations apply to grading flexible tax law.

Keyword: flexibility, tax law, determinants, graduation.

Павел Боршовські

проф., д-р наук Вроц. ун-ту
Вроцлавський університет
p.borszowski@prawo.uni.wroc.pl

Про необхідність еластичності польського податкового законодавства

Ключові слова: еластичність, податкове законодавство, обумовлюючі чинники, градація.

1. Загальні уваги

Податкове законодавство разом з перебігом часу, а власне з перебігом суспільно-економічної реальності, яка динамічно розвивається, підлягає безперервним і досить чисельним змінам. Здається, що податковий законодавець пробує тим самим справитися з наслідками змін у суспільно-економічній реальності, за допомогою змін в регулюванні цього законодавства. Якщо прийняти досить ідеалістичний погляд про слідування податкового законодавця за динамікою економічних процесів, проблема занадто частих і надто численних змін регулювання податкового законодавства не була б аж такою гострою. Однак поведінка законодавця не дуже часто диктується відносинами між господарським оборотом і податковим законодавством. Визнаючи вказаний взаємозв'язок, який окреслюється терміном «затримки»¹ варто

¹ Їх можна визначити поняттям «тимчасової розтяжності», P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności prawa podatkowego: zarys problematyki*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo. – T. 315/1 (2013), c. [43]–55.

було б похвалити законодавця за такі дії, через які він прямує до певної мінімізації цього взаємозв'язку. Тим більше, що важко справитися з діями, наслідки яких варто було б оцінювати в площині мінімізації взаємозв'язку затримки податкового законодавства по відношенню до економіки, яка настільки динамічно розвивається. За таких обставин можна було б спробувати встановити мінімальний рівень даного взаємозв'язку у сфері нормування податкового законодавства.

Ставлення податкового законодавця, на жаль, як у сфері загального, так і передусім у спеціальній частині податкового законодавства не вказує на накинутий зверху план дій з прихованим задумом щодо мінімізації рівня запізнення регулювання податкового законодавства по відношенню до суспільно-економічної реальності, яка динамічно розвивається. Відносно часто ці дії мають ізольований характер, а отже такий, який стосується тільки даного правового регулювання без повного обґрунтування самої потреби змін, а одночасно без детального обґрунтування відношення змінного регулювання до цілої конструкції даної правової інституції і впливу на форму унормування цілої сфери податкового законодавства. Таким чином, не важко побачити негативні наслідки таких змін для розуміння податкового законодавства, а наслідки у сфері хоча б принципу впевненості податкового законодавства є настільки далекосяжними, що важко тут говорити про приготування платників податків до цих змін, тільки більше про «привичку до змін податкового законодавства».

Тому не буде надзвичайно новаторським постулат про обмеження змін податкового законодавства, як у сенсі його кількості так і детальною. Бо це не є одинока точка зору, скоріше вона виглядає як «голос, волючий в пустелі». Оскільки акцентування обмеження змін регулювання, хоча б у перспективі пошанування взаємозв'язку запізнення між податковим законодавством і господарським обігом на дає результату, варто було б задуматися над пошуком рішень, які по своїй суті становили б протизагальності змін правового регулювання. Таким розв'язаннями є вже згадане у юридичній науці використання еластичного податкового законодавства². В першу чергу необхідно було б задуматися над обумовлюючими чинниками необхідності використання еластичного податкового законодавства, щоб далі посилатися на запізнення у взаємовідносинах між господарським обігом і податковим законодавством і впливом еластичного податкового законодавства на ці відносини. У свою чергу розв'язання проблеми градації податкового законодавства становили б квінтесенцію міркувань.

² Дивися також P. Borszowski, *Zagadnienie elastyczności polskiego prawa podatkowego*, Вроцлавсько-Львівський Юридичний Вісник, Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze. – № 4 (2013), с. 169–178.

2. Детермінанти необхідності використання еластичного податкового законодавства

Питання детермінантів потреби використання еластичного податкового законодавства визначає суть цього права у функціональному контексті, беручи до уваги початковий момент його створення. При чому ці детермінанти слід розглядати у двох площинах, що є наслідком критерію потреби. Мова йде по-перше про детермінанти, які розглядаються у площині самого моменту прийняття рішення про створення еластичного податкового законодавства, а по-друге у площині його подальшого розвитку-модифікації.

Отже, якщо мова йде про детермінанти необхідності використання еластичного податкового законодавства, у першій умовно визначеній площині необхідно вказати на такі чинники, які мають принципове значення для творення цього законодавства, які з однієї сторони виникають з критерію необхідності, а з другої самі створюють такий критерій. При чому критерій потреб у цьому контексті набирає набагато більш об'єктивного виміру, а отже, не варто його відносити до конкретного випадку, натомість краще до групи ситуацій, що до яких настає певне відокремлення від безпосереднього впливу даного суб'єкта, забарвленого емоційним переживанням. Це застереження набирає істотності з огляду на обсяг значень слова «необхідність», яке набирає дещо індивідуалізованого виміру. Якщо натомість ми говоримо про критерій необхідності³, по відношенню до настільки складної проблеми, якою стає еластичне податкове законодавство, з огляду на хоча б адміністративно-правовий метод регулювання, то необхідно проводити пошук такого діапазону значень, який б дозволив відступити від зайвого суб'єктивізму.

Перший обумовлюючий чинник необхідності створення еластичного податкового законодавства виникатиме із порівняння сфер регулювання даного законодавства з його відповідниками у суспільно-господарській реальності. Якщо порівняння форми даного регулювання з його відповідником буде вказувати на те, що дане положення вказаного закону податкового права не витримує «натиску» суспільно-господарської реальності, яка розвивається, а отже, певні випадки починають «оминати» норми, спричиняючи необхідність його можливих змін, можна стверджувати, що це є перший і одночасно головний детермінант необхідності використання еластичного законодавства. Цей детермінант є також наслідком самої суті еластичного податкового законодавства, якою стало «переломлення» невідповідності юридичного тексту до суспільно-господарської реальності⁴.

³ При цьому слід зауважити, що законодавець в положеннях § 155 Розпорядження Голови Ради Міністрів від 20 червня 2002 р. (Збірник Законів № 100, поз. 908) у справі «Принципи юридичної техніки» використовує критерій потреб, по відношенню до створення еластичного додаткового законодавства.

⁴ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Краків 2001, с. 53.

Це «оминання» регулювання може бути наслідком двох ситуацій, які вписуються у загально визначений обумовлюючий чинник необхідності створення еластичного податкового законодавства, чи також можна припустити, що він визначає конкретні обумовлюючі чинники на цьому етапі. Перш за все мова йде про надто вузьке визначення юридично-правового регулювання, яке не бере до уваги контексту суспільно-господарського розвитку, а отже і того, що настає після нього – відносин між господарським обігом і податковим законодавством⁵. А по-друге наслідок суспільно-господарської реальності, яка настільки динамічно розвивається, і яку не можна було «передбачити» на етапі творення даного юридично-податкового регулювання. Здається, що проблемою є також те, на скільки законодавець, який створює дану юридично-правову норму повинен передбачити її функціональний контекст, беручи до уваги певний часовий горизонт. Адже мова йде про приготування адресатів, яких стосується норма податкового законодавства на їх можливі зміни, а не створення такого регулювання, яке б в результаті викликало «реакцію очікування» змін. Таке ставлення платника податків не може оцінюватися в контексті відсутності дотримання принципу правової визначеності, але одночасно це викликає питання про сенс створення такого податкового законодавства, яке вимагає багатьох змін, приступаючи до обговорення змісту його регулювання⁶.

Таким чином, роздумуючи над детермінантами потреби користування еластичним податковим законодавством необхідно припустити, що вони виникають з занадто вузько визначеного юридично-податкового регулювання, яке не бере до уваги часовий простір сфери його регулювання, а також з недостатнього врахування зв'язку між господарським обігом і податковим законодавством, що тим самим не дає можливості передбачення наслідків цього

⁵ Хорошим прикладом може у цій ситуації може стати проблема оподаткування гаражів податком від нерухомості, у ситуації, коли вони становлять відокремлену нерухомість. Законодавець створюючи положення закону від 12 січня 1991 р. про податки і місцеві збори (теперішнє регулювання це Збірник Законів від 2014 поз. 849 із змінами) не брав до уваги специфіку житлобудівництва і користування у часовій перспективі легковими автомобілями «щоденно» у значно більшій мірі, що спричинило розвиток будівництва, яке створювало місця для паркування рамах комплексу даного будинку. Таким чином виникла проблема «вибору» оподаткування згідно з передбачуваними ставками, як для житлових будинків, отже, найнижчих, чи згідно із ставкою передбаченою для інших видів будинків, а отже набагато вищою. Думки розділилися також в рішення Вищого Адміністративного Суду, де в якості прикладу можна вказати вирок Вищого Адміністративного Суду від 12 жовтня 2011 р. (II FSK 335/11)LEX № 1069890, де Вищий Адміністративний Суд слушно взяв до уваги функціональний контекст використання даного гаражу. Справа була врегульована рішенням Вищого Адміністративного Суду від 27 лютого 2012 р. II FPS 4/11), ONSAiWSA 2012/3/36 на користь використання ставок для будинків, або їх інших частин. Тим не менше залишається певне інтерпретаційне невдоволення, яка виникає з контексту історичного пояснення, чи також занадто жорсткого визначення регулювання по відношенню до податкових ставок від нерухомості.

⁶ B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego* [w:] Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Варшава 1991.

зв'язку. Посилаючись на вже згадану необхідність розгляду цих обумовлюючих чинників з врахуванням «контексту виникнення» з необхідності еластичного податкового законодавства слід припустити, що його охоплює занадто вузька сфера правового регулювання. У свою чергу обумовлюючі чинники, які аналізуються у площині створення необхідності еластичного податкового законодавства виникають внаслідок відсутності достатнього врахування відносин між господарським обігом і податковим законодавством.

Друга площина, в рамках якої треба шукати детермінантів не обхідності еластичного податкового законодавства є площиною подальшого розвитку цього законодавства, тобто площина, в рамках якої вже функціонують конкретні джерела еластичності. При цьому необхідно зауважити, що визначення детермінантів потреб у цьому аспекті не означає одночасно, що йдеться лише про розширення сфери застосування еластичного податкового законодавства. У конкретному випадку може виникнути потреба зменшення рівня еластичності, і таким чином еластичність податкового законодавства підлягатиме зміні у напрямі його зменшення. Таким чином, мова йде про пов'язання сфери еластичного податкового законодавства з метою регулювання даного положення, чи також з метою регулювання даної правової інституції.

Пошук детермінантів необхідності використання еластичного податкового законодавства з перспективи його зміни веде до двох ситуацій. По-перше, відсутність визначеного рівня еластичності як наслідку «контексту випадковості» застосування джерел, або навіть джерела еластичності. Таким чином це детермінант, який виникає з того, що законодавець застосував джерело, або також джерела еластичності, проте без встановлення рівня еластичності, як очікуваного, так і отриманого⁷. В такому випадку застосування еластичного податкового законодавства буде пов'язуватися з необхідністю оцінки самих підстав для його застосування. Таким чином, можна сказати, що обумовлюючі чинники створення еластичного податкового законодавства будуть створювати потребу у цій сфері.

По-друге, встановлення невідповідного рівня еластичності. При чому встановлення невідповідного рівня еластичності може бути наслідком хибного

⁷ Прикладом може послужити регулювання положення ст. 1 п. 1 підп. 3 закону про податки і місцеві збори, в рамках якого законодавець впроваджує юридичне поняття ґрунтів, будинків і будівель. Використання у цьому понятті негострого визначення вказує на технічні причини, які служать обґрунтуванням для цих ситуацій, які спричиняють відсутність можливості ведення господарської діяльності. Впровадження цього негострого визначення має вимір випадковості, впроваджуючи чималий інтерпретаційний хаос, коли йдеться про зрозуміння самого вислову, а також його застосування у сукупності положення ст. 1а п. 1 підп. 3 закону про податки і місцеві збори. Крім того, а можливо передусім, негостре визначення «розширює» юридичне поняття, що нівечить ціль його впровадження. Це також приклад необхідності врахування специфіки правового визначення при його формулюванні, опираючись на негостре визначення.

розташування джерела⁸, яке утворює еластичність, або також неврахування мети⁹ даного регулювання.

Тому слід припустити, що обумовлюючі чинники у площині аналізу розвитку-модифікації виникають з вказаних двох ситуацій, тобто ситуації невстановлення рівня еластичності, або також встановлення неправильного рівня еластичності.

3. Використання еластичного податкового законодавства та взаємозв'язок поміж господарським обігом і податковим законодавством

Розглядаючи обумовлюючі чинники необхідності застосування еластичного податкового законодавства на етапі творення цього права, вказується на те, що величезну роль тут відіграють відносини між господарським обігом і податковим законодавством. Необхідність аналізу цих відносин виникає із значно ширшого контексту, а саме вказаних у економічній доктрині обставин податкового законодавства¹⁰. Беручи до уваги суть впровадження еластичного податкового законодавства, і таким чином перелому неадекватності регулювання цього законодавства по відношенню до суспільно-господарської реальності, яка динамічно розвивається, слід дотримуватися погляду про додаткове обґрунтування для врахування цих відносин. Таким чином з'являється принципове питання, яке зводиться до того, чи і на скільки використання еластичного податкового законодавства впливає на вказані відносини, що може становити додаткове обґрунтування для пошуку вказаних обумовлюючих чинників.

⁸ Прикладом невідповідного розташування джерела, утворюючого еластичність податкового законодавства може бути положення ст. 67 а § 1 закону від 29 серпня 1997 Податкового кодексу (Збірник Законів від 2015, поз. 613), у якому законодавець вводить інститут погашення податкового зобов'язання на внесок платника податків, посилаючись на передумову «випадків обґрунтованих чинним інтересом платника податків». Не підлягає сумніву мотив – обумовлюючий чинник законодавця перед впровадженням так сформульованої передумови, мова йде про вказання конкретних обставин, які б виконували дану вимогу. Однак беручи до уваги суть цього інструменту юридичної техніки, в рамках якого настає, як встановлення обставин фактичного стану, так і його кваліфікування (оцінка), треба припустити, що законодавець неправильно розмістив передумову «встановлення чинного інтересу платника податків», додаючи непотрібне визначення обґрунтованих випадків, так як це спричиняє надмірне розтягнення цієї оцінки. Отже, було б достатньо зупинитися на визначенні випадків чинного інтересу платників податків, так як проблема обґрунтування є як не як «вмонтованою» в другий елемент оцінки, тобто елемент кваліфікування. Тому це спричиняє «дію» подвійного обґрунтування чинного інтересу платника податку.

⁹ У свою чергу прикладом неврахування цілі регулювання може слугувати запис ст. 7 п. 1 підп. 5 *in fine* закону про податки і місцеві збори, де законодавець звільняє від сплати податку також ґрунти, які постійно зайняті таборами і базами для відпочинку дітей і молоді. Впровадження у цьому випадку оцінки за допомогою вислову «постійно зайняті» значно обмежує сферу застосування цього звільнення, викликаючи істотні сумніви що до розуміння передумови, яка опирається на так званих «відносинах зайняття», які характерні для цілої конструкції податку від нерухомості.

¹⁰ Дивись в питаннях економічних цілей оподаткування, R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Варшава 2012, с. 34.

Розглядаючи у певному узагальненні, відносини поміж господарським обігом і податковим законодавством можна стверджувати, що ці відносини нагадують свого роду «запізнення». Тому потрібно розглянути, чи і яке значення для вказаних відносин має використання еластичного законодавства. Таким чином йде мова про твердження, чи еластичне податкове законодавство може мати вплив на запізнення у відносинах в сенсі його мінімізації, чи також у сенсі її «розтягнення».

Роздумуючи над впливом еластичного податкового законодавства над запізненням у відносинах необхідно підкреслити, що такі відносини є характерними для усього податкового законодавства, а також іншого регулювання, наслідки якого оцінюються у площині цієї галузі права. Тому не піддається сумніву, що через застосування еластичного податкового законодавства не можна прагнути до мінімізації запізнення у відносинах податкового законодавства по відношенню до господарського обігу, оскільки це може викликати ефект зворотній до того, який стимулює створення еластичного податкового законодавства. Мінімізація запізнення у відносинах може призвести до відсутності можливості реальної оцінки ефектів, які спричинять введення юридично-правового регулювання для інших юридичних норм, а особливо тих, які стосуються господарського обігу. Одночасно це не означає, що через еластичне податкове законодавство не треба прагнути впливати на вказане запізнення у відносинах. Однак основним завданням також для цих дій повинно бути утримання цих відносин на відповідному рівні, тобто таким, які дозволять з одної сторони адаптуватися адресатам норми, а з другої сторони взяти до уваги економічний контекст.

Схожі уваги можна сформулювати по відношенню до впливу еластичного податкового законодавства на «розтягнення» запізнення у відносинах. Тому варто опиратися такому використанню джерел еластичного податкового законодавства, щоб викликати «розтягнення» даних відносин., так як це може призвести до необхідності підсиленого «випуску» норм податкового законодавства. А тому у цьому випадку слід постулювати таке користування джерелами еластичного податкового законодавства, яке забезпечить утримання відносин запізнення на відповідному рівні.

4. Градація еластичного податкового законодавства

Роздуми щодо детермінантів необхідності еластичного податкового законодавства на етапі його розвитку-модифікації відносилися також до проблеми встановлення відповідного рівня еластичного податкового законодавства. Звідси також питання градації еластичного податкового законодавства безпосередньо пов'язується із визначенням обумовлюючих чинників необхідності використання еластичного податкового законодавства на етапі його розвитку-модифікації. Це не означає, що проблема градації еластичного податкового законодавства не стосується також моменту його створення. Проблема градації виникає також у момент прийняття рішення щодо потреби вжитку еластичного

податкового законодавства. Однак повніший вимір вона отримує лише на етапі його модифікації, з огляду на ширші можливості оцінки існуючого рівня еластичності, тобто створеного поряд з тим, який є, або повинен бути створеним.

Тому то і градація еластичного податкового законодавства є наслідком роздумів над необхідністю користування цією галуззю права. Можна при цьому вказати на відносно просту залежність між рівнем еластичності і потребою використання цього права. Рівень еластичності – створений – є наслідком реалізації даного контексту потреби, при чому виникає проблема оцінки того, про який рівень еластичності ми можемо говорити, тобто про передбачуваний, чи також створений. Набагато легше врахувати передбачуваний рівень еластичності на етапі необхідності використання еластичного податкового законодавства. Однак врахування мети даного регулювання, чи також групи регулювання в рамках даної правової інституції вимагає врахування одночасно створеного – «фактичного» рівня еластичності і також збалансування його з тим, який передбачався.

Роздумуючи над градацією еластичного податкового законодавства необхідно стверджувати що це одне з найважливіших і найскладніших питань у даній сфері. Градація також вузько пов'язана з суттю еластичності в праві, а також у податковому законодавстві. Якщо прийняти відносно просте припущення про суть еластичності податкового законодавства, тобто таке, яке вказує на контекст перелому неадекватності цього законодавства до суспільно-господарської реальності, неважко помітити, що сфера цієї неадекватності може бути різною, в залежності наприклад від виду податкових зборів, рівня нормативного регулювання, чи також стану неподаткового регулювання, наслідки якого аналізуються у сфері оподаткування. А значить що не тільки неможна, а скоріше немає можливості використання єдиної міри, власне ступеня еластичності податкового законодавства. Тому це означає, що мірою ефективності еластичності податкового законодавства є встановлення відповідного його рівня.

Відштовхуючись від проблеми необхідності еластичного податкового законодавства, обумовлюючих чинників потреби, необхідно вказати на проблему встановлення відповідного рівня цього законодавства. Пошук цього відповідного рівня треба розглядати у двох площинах.

По-перше, по відношенню до конкретного правового регулювання, а по-друге, по відношенню до групи регуляторів, які можна «закрити» в рамках даної юридичної конструкції, або також елементу юридичної конструкції, що становить набір певних норм, які однак охоплені ширшою конструкцією, яка відноситься до цілого податку¹¹.

Таким чином беручи до уваги градацію еластичного податкового законодавства по відношенню до конкретного регулювання цієї галузі права варто у

¹¹ На тему правової конструкції податку, A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku* [w:] M. Weralski (ред.), *System instytucji prawno-finansowych PRL* т. 3, Instytucje budżetowe, ч. 2, Dochody i wydatki budżetu, Варшава 1985.

першу чергу встановити, чи власне законодавець скористався доступними йому інструментами юридичної техніки, яка створює еластичність цієї галузі права. Тому потрібно досліджувати рівень еластичності, беручи до уваги виключно контекст цього конкретного регулювання. Це не означає необхідність включення також контексту юридично-правової конструкції, одна це може наступити лише на дальшому етапі, щоб не порушити основного виміру дослідження рівня еластичності. Вже на цьому етапі дослідження еластичності необхідно встановити той, який би вважався передбачуваним, тобто гіпотетичним, по відношенню до того, який був створений, а потім досягнутий. Дослідження рівня еластичності податкового законодавства на рівні даного регулювання повинно закінчитися визначенням щонайменше порівнянням передбачуваного і отриманого рівня еластичності. Щоб потім, беручи до уваги контекст потреби забезпечення еластичності податкового законодавства легше було використовувати передбачуваний рівень, проте слід зазначити, що закінчення «дії» градації на етапі даного правового регулювання мусить вести до можливості порівняння цих двох рівнів еластичності.

Градація еластичного податкового законодавства на рівні конкретного регулювання не визначає ще кінцевого рівня еластичності цього законодавства, оскільки це можна визначити беручи до уваги лише контекст даної правової конструкції, чи також елементу правової конструкції, беручи до уваги лише даний елемент правової конструкції податку. Тим не менше, він становить відповідний вихідний пункт для досліджень того рівня. Інакше кажучи, не можна перейти до кінцевого визначення рівня еластичності податкового законодавства, незважаючи на результати, отримані на першому етапі.

У свою чергу розглядаючи площину правової конструкції, чи також елемент цієї конструкції, коли мова йде про податкову техніку слід констатувати, що у першу чергу треба дослідити передбачуваний рівень еластичності для цієї площини. При чому беручи до уваги «результати», отримані в рамках дослідження рівня еластичності на етапі даного регулювання можна стверджувати, що при оцінці передбачуваного рівня еластичності в площині правової конструкції легше буде отримати відношення порівняння з тим рівнем еластичності, який було створено. Однак слід підкреслити значення цілі нормування у площині даної правової конструкції. Ціль нормування у площині правової конструкції буде становити свого роду допомогу для створення щонайменше відносин порівняння поміж цими двома рівнями еластичності.

5. Висновки

Дані роздуми становлять чергову точку зору в дискусії на тему еластичного податкового законодавства. Ці роздуми можна розмістити поміж бажанням до спрощення податкового законодавства, і діями, які часом вже несуть знамена інфляції податкового законодавства. Порівняно легким правовим інструментом є впровадження до законодавства нового регулювання. Однак

проблема у тому, щоб впроваджуючи рішення про введення нового унормування, чи то по відношенню змін до існуючого нормування, чи також цілком нового регулювання, важко оцінити на скільки необхідність впровадження цього нормування обґрунтовується по відношенню до вже існуючого рівня регулювання, або також коли мова йде про відносини між галузями законодавства, як і рівень його детальності.

Звідси також твердження про те, що еластичне податкове законодавство стає оптимальним розв'язанням, яке вміло погоджує у собі необхідність пов'язання правового регулювання з суспільно-господарською реальністю, з такою формою норм, які не вимагають порівняно частих змін. Прийняття цього припущення, як точки виходу веде до спроби формулювання обумовлюючих чинників потреби впровадження еластичного податкового законодавства, а одночасно є пунктом віднесення до відносин між господарським обігом і податковим законодавством.

Прийняття рішення про впровадження еластичного податкового законодавства це тільки початок, який у свою чергу вимагає розгляду мабуть найважливого питання у цій сфері, тобто градації еластичного податкового законодавства. Градація еластичного податкового законодавства вимагає врахування декількох площин аналізу, з яких першою можна «представити» площину правового регулювання, а другою площину правової конструкції, чи також даного елементу правової конструкції податку.