

## Paweł Borszowski

Uniwersytet Wrocławski  
p.borszowski@prawo.uni.wroc.pl

# Zagadnienie elastyczności polskiego prawa podatkowego

## 1. Uwagi ogólne

Elastyczność polskiego prawa podatkowego jest jednym z istotnych zagadnień w obszarze funkcjonowania tego prawa w systemie. Z jednej bowiem strony, wpisuje się w szeroką debatę na temat **przerostu regulacji prawnej**, z drugiej zaś, jest odzwierciedleniem **ścisłych powiązań prawa podatkowego z gospodarką**.

Nadmiar, czy też przerost regulacji prawnej jest obecnie zjawiskiem coraz bardziej dotykającym system regulacji prawnej. Wzrost świadomości prawnej, poprzez którą można umownie określić stan polegający na uświadomieniu możliwości regulacji obszarów i zachowań dotychczas nieunormowanych, prowadzi bardzo często do skutku w postaci «dodawania» coraz to nowych unormowań w różnych obszarach życia społeczno gospodarczego. Powoduje to nierzadko skutek odwrotny do zakładanego. Nie tylko bowiem nie doprowadza do poczucia pewności prawa, jako konsekwencji jego «wszechobecności», ale wręcz odwrotnie, powoduje stan słabości prawa, które musi być ciągle doprecyzowywane z obawy o nieuregulowanie obszarów i zachowań podmiotów. Słabe prawo to prawo, które nie jest postrzegane w odczuciu społecznym jako właściwy środek do organizacji życia społeczno-gospodarczego, a nie ulega wątpliwości, że taki wymiar prawo powinno spełniać przede wszystkim. Nie chodzi w tym przypadku o akcentowanie wyłącznie instrumentalnego wymiaru prawa. Chodzi bardziej o **wycucie granicy rozwo-**

ju prawa w odniesieniu do «zamykania» rzeczywistości społeczno-gospodarczej poprzez nadmiernie rozbudowane regulacje prawne. Nadmierny wzrost regulacji prawnej wcale nie musi oznaczać jednocześnie rozwoju prawa. Może on bowiem wskazywać na: po pierwsze, słabość regulacji z punktu widzenia językowego, po drugie, niskie poszanowanie istniejących regulacji prawnych i dążenie do ciągłego ich poprawiania, co z kolei przypomina «kamienny krąg». Zatem złudne poczucie doskonalenia prawa poprzez jego poprawianie i rozrastanie, powoduje, iż podmiot będący rzeczywistym adresatem tego prawa nie tylko gubi się w «gąszczu» regulacji prawnej, ale nawet nie ma świadomości, co do zakresu tej regulacji. Powstaje więc pytanie o sens takiego rodzaju regulacji, która staje się tworem zupełnie sztucznym – «matrixowym»?

Wskazane «wycucie granicy rozwoju prawa» to także konieczność odpowiedzi na pytanie, **w jakim stopniu szczegółowości prawo powinno normować określone obszary i zachowania podmiotów?** Formułowane tradycyjnie relacje pomiędzy rozwojem prawa a rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej<sup>1</sup> wobec znacznego przyspieszenia tempa zmian prawa i zmian rzeczywistości nabierają szczególnego znaczenia wraz z koniecznością analizy tych zapatrywań z punktu widzenia obecnych skutków tempa zmian

Kolejnym problemem, który jest konsekwencją przerostu regulacji prawnej jest słabość «**poczucia systemowego**» dla nowych unormowań prawnych. Zdarza się nierzadko, iż tworząc nowe regulacje prawne, zapomina się o miejscu regulacji w systemie i charakterze prawnym danego- nowego unormowania. Pojawiają się zatem przepisy prawne o «mieszanym» charakterze prawnym, które są niezwykle trudne do umiejscowienia w systemie, a co za tym idzie niezwykle trudne w ich wykładni i stosowaniu. Można zaobserwować prostą relację. Tworzenie nowych regulacji prawnych na bazie istniejących zrębów systemowych nie daje możliwości zachowania standardów systemu z uwagi na funkcjonujące «klasyczne» regulacje prawne, mające często postać ustaw kodeksowych. Tym samym nowe rozwiązania prawne trudno niekiedy «przypasować» do określonych podziałów 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 określonymi gałęziami prawa o charakterze prawa publicznego, czy też prawa prywatnego, a to już prosta droga do braku poszanowania dla tak stanowionego prawa.

Drugim powodem zainteresowań zagadnieniem elastyczności prawa podatkowego **jest ściśle jego powiązanie z gospodarką**. Przy czym powiązanie to nabiera innego wymiaru, niż charakterystyczny dla publicznego prawa gospodarczego. Prawo podatkowe pozostaje bowiem w pewnej «relacji następstwa» w stosunku do gospodarki, co wynika z istoty podatku, który, najogólniej ujmując, stanowi konstrukcję prawną przyjmującą do budżetu państwa, czy też budżetów jednostek samorządu terytorialnego, efekty funkcjonowania podmiotów w gospodarce.

<sup>1</sup> R. Piszko, Prawo a normy pozaprawne. Typy relacji, Szczecin 2000, s. 208.

Wskazana relacja następstwa pomiędzy prawem podatkowym, a gospodarką wcale nie oznacza tego, że znaczne tempo rozwoju gospodarki nie odzwierciedla się w tak dużym zakresie w prawie podatkowym. Nie można bowiem przyjąć założenia, że poprzez pewną relację czasową następuje wyhamowywanie skutków dynamicznie rozwijającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej w obszarze prawa podatkowego. O ile bowiem rozwój stosunków gospodarczych przybiera wymiar naturalnie dynamiczny, to już, badając skutki tego rozwoju w określonych konstrukcjach prawa podatkowego, podmioty «zdolne» są do przygotowania się na skutki owych zmian, a tym samym mają większą możliwość do przemyślanych zachowań minimalizujących świadczenia podatkowe. Stan ten z kolei powoduje reakcje ustawodawcy podatkowego, których celem jest **«domykanie regulacji» prawnych**. Jednak również w tym przypadku skutek zmian ustawowych może być odmienny od zakładanego i, tym samym, powodować nie tylko pozorne domykanie regulacji prawnych, ale wskazywać jednocześnie na słabość rozwiązań i niepotrzebne rozrastanie niektórych regulacji. Za przykład mogą posłużyć zwolnienia przedmiotowe w podatkach dochodowych, czy też tworzenie unormowań bez uwzględnienia istoty funkcjonujących uniwersalnych konstrukcji prawnych, jak choćby problemy dotyczące konstrukcji zobowiązania w ordynacji podatkowej<sup>2</sup>.

Stąd też pomiędzy wskazanymi dwoma «przyczynkami» do dyskusji nad zagadnieniem elastyczności zachodzą ściśle relacje, które można w pewnym uproszczeniu wyrazić pytaniem, **na ile konsekwencje rozwoju gospodarczego powodują sztuczne, czy też właściwe dostosowanie prawa podatkowego do skutków działalności gospodarczej?**

Powody uzasadniające rozpatrywanie zagadnienia elastycznego prawa podatkowego stanowią podstawę do podkreślania tego ważkiego problemu. Nie wskazują jednak odpowiedzi na pytanie o istotę tej elastyczności. Tradycyjnie ujmowana elastyczność jako wartość zewnętrzna systemu prawa<sup>3</sup>, a zatem pozostająca w pewnej opozycji do wartości wewnętrznych tego systemu, a szczególnie wartości legalności<sup>4</sup> powinna być rozumiana nie tyle w kategoriach opozycji do wartości wewnętrznych systemu prawa, lecz bardziej w kategoriach pewnej «kooperacji» – uzupełniania. Wszakże celem wartości systemu prawa jest jego «przedstawienie»<sup>5</sup>. Opisanie, a także wskazywanie na jego rozwój, którego z kolei celem jest zapewnienie efektywnego prawa. Relacja «kooperacji» pomiędzy elastycznością jako wartością zewnętrzną systemu prawa a wartościami wewnętrznymi, szczególnie wartością legalności, może dać podstawy do **poszukiwania istoty tej elastyczności**.

<sup>2</sup> P. Borszowski, Elastyczność a stosowanie klauzul generalnych i określeń nieostrych w ogólnym prawie podatkowym, materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego, 5–6 czerwiec 2012 Łódź (w druku).

<sup>3</sup> L. Leszczyński, Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa, Zakamycze 2001, s. 53.

<sup>4</sup> L. Leszczyński, Stosowanie generalnych klauzul odsyłających, Zakamycze 2001, s. 183.

<sup>5</sup> Zobacz także rozważania na temat wartości prawa, Z. Ziemiński, wstęp do aksjologii dla prawników, Warszawa 1990, s. 68–70.

Odnosząc wartość elastyczności do pierwszego ze wskazanych wyżej powodów, można odnieść wrażenie jakoby elastyczność stała w pewnej opozycji do zbytniego-nadmiernego rozrostu regulacji prawnych. Jej rolę można by upatrywać w **racjonalnym hamowaniu tego nadmiernego rozrostu**. Powstaje jednak pytanie, **o jakich mechanizmach można mówić** w takim przypadku? Pojawia się bowiem problem poszukiwania istoty elastyczności w odniesieniu do prawa podatkowego.

Z kolei drugi ze sformułowanych powodów automatycznie wpisuje się w istotę elastyczności w tradycyjnym jej ujęciu. Istotą elastyczności jest bowiem przełamywanie sztywności tekstu prawnego i dopasowywanie go do zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej<sup>6</sup>. Skoro zatem prawo podatkowe jest związane relacją następstwa ze skutkami prowadzonej działalności gospodarczej, to ustawodawca regulując w konstrukcjach prawnych skutki tej działalności, nie ucieknie od przełamywania sztywności tekstu prawnego. Jednak podstawowym problemem w tym zakresie jest nie tyle sama elastyczność, co jej granice. Nie można bowiem zapominać o charakterze prawa podatkowego, które jest prawem publicznym. Stąd też w poszukiwaniu istoty elastyczności w prawie podatkowym należy uwzględnić dwa momenty: po pierwsze, **stopień szczegółowości regulacji prawa podatkowego** jako odpowiedź na odniesienie elastyczności do prawa publicznego; po drugie, **granice tej elastyczności**

## 2. Poszukiwanie istoty elastyczności prawa podatkowego

O ile wskazanie powodów uzasadniających zajmowanie się zagadnieniem elastyczności jest kwestią nie budzącą wątpliwości, o tyle ustalenie istoty elastyczności prawa podatkowego nie jest zagadnieniem łatwym. Trudności wywołuje tu przede wszystkim publicznoprawny charakter tego prawa i, będąca tego konsekwencją, administracyjnoprawna metoda regulacji. Stąd też na tym etapie rozważań należy wskazać na poszukiwanie istoty elastyczności. Dopiero odniesienie poczynionych ustaleń do ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego da pełniejszy obraz zagadnienia.

Tradycyjnie jako źródła kreowania wartości elastyczności wskazywano określenia nieostre, klauzule generalne, a także uznanie administracyjne<sup>7</sup>. Znaczenie **określeń nieostrych** polega na kreowaniu wartości elastyczności poprzez użycie wyrażen normatywnych, których zakres znaczeniowy jest trudny do ustalenia i musi być badany w każdym indywidualnym przypadku. Powoduje to dopasowanie zakresu regulacji normatywnej, będącej konsekwencją użycia określenia nieostrego, do pewnego «wycinka» rzeczywistości społeczno-gospodarczej poprzez stworzenie «pasa nieostrości znaczeniowej». W obszarze tego «pasa nieostrości znacze-

<sup>6</sup> L. Leszczyński, Zagadnienia...jw., s. 53.

<sup>7</sup> Zobacz w tej kwestii uwagi na temat luzów kreowanych świadomie przez ustawodawcę, L. Leszczyński, Zagadnienia...jw., s. 43–45.

niowej» następuje zatem dopasowanie, czyli uelastycznienie zakresu regulacji opartej na określeniu nieostrym do konkretnej sytuacji zaistniałej w rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Ustawodawca używa określeń nieostrych zarówno w ogólnym<sup>8</sup>, jak i w szczegółowym prawie podatkowym<sup>9</sup>. Wydaje się jednak, iż umiejscowienie ich w konstrukcji zobowiązania podatkowego, czy też w konstrukcji prawnej podatku ma często wymiar przypadkowy.

Z kolei **użycie klauzul generalnych** powoduje otwarcie systemu prawnego na kryteria pozaprawne<sup>10</sup>. Klauzule generalne stanowią wyrażenia normatywne, poprzez które dopełnienie zakresu regulacji prawnej nie może nastąpić bez odwołania się do kryteriów pozaprawnych. Nie ulega wątpliwości, że system norm prawnych funkcjonuje w pewnym otoczeniu<sup>11</sup>. A zatem znaczenie klauzul generalnych w zakresie elastyczności jest ogromne. Określenia nieostre uelastyczniają tekst prawny poprzez tworzenie pasa nieostrości znaczeniowej, zaś klauzule generalne stanowią nie tylko «punkty», poprzez które zastosowanie regulacji prawnej jest uzależnione od kryteriów pozaprawnych<sup>12</sup>, ale jednocześnie uelastyczniają to prawo poprzez jego «otwieranie» na te kryteria, co może mieć istotne znaczenie z punktu widzenia skuteczności funkcjonowania norm prawnych w otoczeniu innych norm<sup>13</sup>. Można w pewnym uogólnieniu stwierdzić, że właśnie klauzule generalne powinny odgrywać szczególną rolę w zakresie uelastyczniania prawa podatkowego z uwagi na podnoszoną już relację następstwa pomiędzy skutkami działalności podmiotów w gospodarce, a tym prawem. Również w przypadku klauzul generalnych ustawodawca używa ich w regulacji ogólnego<sup>14</sup> i szczegółowego prawa podatkowego<sup>15</sup>.

<sup>8</sup> Jedynie tytułem przykładu wskazać można na przepis art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (j.t. Dz. U. z 2012, poz. 749 ze zm.), który wskazuje na «uzasadnioną obawę» niewykonania zobowiązania podatkowego. Z kolei jako przykład określenia nieostrych w przepisach postępowania podatkowego może posłużyć regulacja art. 122 Ordynacji podatkowej, wskazująca na obowiązek podejmowania przez organ «wszelkich niezbędnych działań».

<sup>9</sup> Tytułem przykładu wskazać można na przepis art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2010r Nr 95, poz. 613 ze zm.), który wskazuje na grunty «zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej».

<sup>10</sup> L. Leszczyński, *Zagadnienia...jw.*, s. 44.

<sup>11</sup> Dlatego też w doktrynie wskazuje się, iż tworzenie klauzul generalnych było reakcją ustawodawcy na tworzenie «konkurencyjnych porządków normatywnych traktowanych jako prawo», L. Leszczyński, *Zagadnienia...jw.*, s. 44.

<sup>12</sup> W literaturze wskazuje się na kryteria polityczne, gospodarcze, czy moralne, L. Leszczyński, *Zagadnienia...jw.*, s. 44.

<sup>13</sup> Zobacz w kwestii typów relacji pomiędzy systemem prawnym a normami pozaprawnymi, R. Piszko, *Prawo a...jw.*, s. 17 i nast.

<sup>14</sup> Jako przykład może posłużyć klauzula interesu publicznego, którą ustawodawca wprowadza np. w art. 67a Ordynacji podatkowej.

<sup>15</sup> Warto w tym zakresie wskazać na art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz. U. z 2012 poz. 361 ze zm.), zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Podobnie jako przykład może posłużyć definicja kosztów podatkowych z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z 2011, Nr 74, poz. 397 ze zm.).

Tradycyjnie jako źródła elastyczności wskazuje się także uznanie administracyjne<sup>16</sup>. Uznanie administracyjne to konstrukcja prawna dająca pewną swobodę organom administracji w zakresie podjęcia sposobu zachowania w granicach określonych normatywnie. Nie chodzi tu o dowolność działania organów administracji, gdyż byłaby ona sprzeczna z istotą regulacji publicznoprawnej, lecz o swobodę podjęcia określonego zachowania w granicach określonych normatywnie. Elastyczność w tym zakresie oznacza zatem możliwość dostosowania zachowania organu podatkowego do indywidualnych okoliczności danej sprawy. Organ podatkowy otrzymuje możliwość podjęcia zachowania, mając wyznaczony normatywnie zakres swobody, co jest jednocześnie przejawem elastyczności.

Poszukiwanie istoty elastyczności prawa podatkowego możemy w pierwszej kolejności umieścić na płaszczyźnie wskazanych tradycyjnych źródeł kreowania tej elastyczności, a zatem określić nieostrych, klauzul generalnych oraz uznania administracyjnego. Drugą umownie określoną płaszczyzną poszukiwania elastyczności prawa podatkowego jest odniesienie tych tradycyjnych źródeł elastyczności do problemu nadmiaru, bądź przerostu regulacji prawnych w prawie podatkowym oraz do relacji następstwa pomiędzy prawem podatkowym a gospodarką.

Jeżeli zatem chodzi o odniesienie określeń nieostrych, klauzul generalnych, czy też uznania administracyjnego do wskazanych powodów rozpatrywania elastyczności prawa podatkowego, to należy podkreślić konieczność oceny zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego pod kątem zastosowania tych źródeł elastyczności. Warto zatem ocenić ich umiejscowienie zarówno w regulacji zobowiązania podatkowego i postępowania podatkowego oraz w konstrukcji prawnej poszczególnych podatków. Należy tego dokonać, biorąc pod uwagę znaczenie tych instytucji dla ustalenia stopnia szczegółowości zachowań podmiotów<sup>17</sup>, a co za tym idzie problemu domykania prawa podatkowego z uwzględnieniem założonego «pasa nieostrości znaczeniowej», gdzie należy wybrać odpowiednie zachowania w przypadku określeń nieostrych, czy też zastosować kryteria pozaprawne w przypadku klauzul generalnych oraz wybrać odpowiednie zachowania w przypadku uznania administracyjnego.

Ustalenia dokonane w ramach umownie wskazanej drugiej płaszczyzny poszukiwania elastyczności prawa podatkowego pozwolą stwierdzić, czy użycie wskazanych konstrukcji spełnia swoją rolę. Należy zatem wskazać, czy tradycyjne źródła elastyczności są wystarczającymi mechanizmami w sensie ich typów oraz czy ich umiejscowienie w poszczególnych regulacjach jest właściwe z punktu widzenia zakładanych efektów<sup>18</sup>. Tak dokonane ustalenia pozwolą stwierdzić ewen-

<sup>16</sup> L. Leszczyński, *Stosowanie... jw.*, s. 172

<sup>17</sup> Biorąc pod uwagę także zachowania podmiotów, których celem jest «uciekania od opodatkowania».

<sup>18</sup> Mianem efektów można określić kwestie stopnia racjonalnego hamowania przerostu regulacji prawnych.

tualną konieczność zaproponowania nowych mechanizmów, co z kolei powoduje wymóg wskazania granic elastyczności prawa podatkowego. Wskazanie konieczności tworzenia nowych mechanizmów kreowania elastyczności rodzi bowiem obawy o przesuwanie granicy elastyczności, a także może powodować problem «rozmywania» się prawa podatkowego.

Stwierdzenie konieczności zastosowania ewentualnych dodatkowych mechanizmów elastyczności wraz z wyznaczeniem jej granic można nazwać umownie trzecią płaszczyzną poszukiwania elastyczności prawa podatkowego.

### 3. Elastyczność a ogólne prawo podatkowe – zarys problematyki

Ramy i charakter niniejszego opracowania nie pozwalają na szczegółową analizę problematyki elastyczności, zarówno w odniesieniu do ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Chodzi o wskazanie podstawowych zagadnień, czy nawet problemów, z którymi zarówno ustawodawca, jak i praktyka podatkowa powinna się zmierzyć. Odnosząc wskazane płaszczyzny, poprzez które można ustalić istotę elastyczności w prawie podatkowym należy jednoznacznie stwierdzić, że w obszarze pierwszej płaszczyzny ustawodawca «serwuje» w ogólnym prawie podatkowym zarówno określenia nieostre, jak i klauzule generalne a także uznanie administracyjne<sup>19</sup>. W tym więc zakresie ustawodawca podatkowy zapewnia niezbędne minimum elastyczności. Zasadniczy problem dotyczy jednak drugiej płaszczyzny. W jej zakresie należy wskazać na kilka problemów, z którymi powinien się w pierwszej kolejności zmierzyć ustawodawca podatkowy.

W przypadku zobowiązania podatkowego należy dokonać oceny zakresu regulacji powstawania i wygaśnięcia tego zobowiązania, biorąc pod uwagę użycie źródeł elastyczności i ich miejsce, ze względu na określenie właściwego stopnia zachowania podmiotów i kwestię domykania prawa podatkowego. Warto zbadać, czy i w jakim zakresie ustawodawca wykorzystuje źródła elastyczności, określając sposoby powstawania zobowiązań podatkowych, biorąc pod uwagę cel regulacji prawnej, tj. zbadać precyzyjne ustalenie sposobów, w których dochodzi do «zawiazania» stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Z uwagi na powyższe należy ustalić: **po pierwsze**, w jakim zakresie ustawodawca uelastycznia tekst prawny «**pozyskując**» skutki zachowań podmiotów w innych obszarach prawa; **po drugie**, czy i w jakim zakresie normodawca uelastycznia sposoby zachowania się poszczególnych podmiotów na tym etapie zobowiązania podatkowego, **zachowując pewną równowagę pomiędzy określeniem zachowań podmiotów biernych i czynnych zobowiązania podatkowego.**

<sup>19</sup> Przykładem uznania administracyjnego może być przywoływany już przepis art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym organ podatkowy może wydać określoną decyzję.

O ile w przypadku określenia sposobów powstawania zobowiązania podatkowego wskazuje się na dwa problemy, będące konsekwencją rozważań znaczenia i miejsca źródeł elastyczności na tym etapie zobowiązania podatkowego, to znacznie więcej problemów pojawia się przy rozpatrywaniu wykonywania tego stosunku prawnego.

**W pierwszej kolejności** należy rozważyć problem zastosowania źródeł elastyczności, biorąc pod uwagę konstrukcję wygasania (wygaśnięcia) zobowiązania podatkowego jako całości oraz w relacji do instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Już same sformułowania ustawowe instytucji wskazują na pewną przypadkowość rozwiązań, skoro «mówi się» o zabezpieczeniu wykonania tego zobowiązania, nie reguluje problematyki jego wykonania i jednocześnie formułuje sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. W tym względzie pojawia się konieczność oceny stopnia szczegółowości zachowań podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego z wzięciem pod uwagę relację pomiędzy nimi w sensie stanu równowagi, bądź jej braku. Analiza regulacji stopnia szczegółowości zachowań podmiotów powinna również wskazać na ewentualną potrzebę unormowania zakresu wykonywania zobowiązania podatkowego. W klasycznym stosunku prawnym jest to obszar, który można wyróżnić od zakończenia stosunku prawnego zobowiązania<sup>20</sup>.

Analiza ta pozwoli także na odniesienie się do użycia źródeł elastyczności w ramach instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Skoro ustawodawca postrzega zakres «wykonania zobowiązań podatkowych», poprzez konieczność jego zabezpieczenia, to pojawia się pytanie o relację pomiędzy zakresem wykonywania zobowiązania podatkowego a jego wygaśnięciem z uwagi na określenie zachowań podmiotów wraz ze stopniem ich szczegółowości. Taka analiza może stać się przyczynkiem do wskazania nowych mechanizmów, poprzez które można byłoby tę relację ukształtować, nie czyniąc jednocześnie odwrotnego efektu, w postaci tworzenia nowych regulacji z zarzutem przerostu unormowań.

Kolejny problem to umiejscowienie źródeł elastyczności w poszczególnych sposobach wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z uwagi na cel regulacji tej instytucji i pozycje podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Istotne stanie się zbadanie skali możliwości i konieczności użycia tych źródeł elastyczności z jednoczesnym wzięciem pod uwagę efektywnych i nieefektywnych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Ocena sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w tym względzie ma istotne znaczenie z punktu widzenia «domykania prawa podatkowego».

Odniesienie omawianego zagadnienia do ogólnego prawa podatkowego wymaga także uwzględnienia przepisów postępowania podatkowego. Nie ulega wątpliwości, że także w tym obszarze regulacji ustawodawca umieszcza źródła

---

<sup>20</sup> Podstawą są tu szczegółowe unormowania przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), jak choćby dotyczące wykonania zobowiązań i skutków ich niewykonania.



elastyczności. Wypada zatem wskazać choćby na zasady ogólne, gdzie pojawiają się stosunkowo często określenia nieostre. Biorąc pod uwagę cel regulacji przepisów normujących postępowanie podatkowe, należy stwierdzić, iż ustawodawcy niewątpliwie zależy na właściwym stopniu szczegółowości zachowań podmiotów, tj. w tym przypadku podatników będących stronami w tym postępowaniu. Stanowi to w pewnym sensie gwarancję sprawnego i szybkiego przeprowadzenia postępowania podatkowego. Pojawia się jednak **pytanie o miejsce tych źródeł elastyczności**.

Podstawowym problemem w zakresie oceny przepisów postępowania podatkowego jest rozstrzygnięcie, w którym miejscu można umieszczać te źródła elastyczności z uwagi na: zapewnienie efektywności postępowania podatkowego, względy ekonomiki procesowej oraz pewną relację pomiędzy uprawnieniami i obowiązkami organu podatkowego i podatnika.

#### 4. Elastyczność a szczegółowe prawo podatkowe – zarys problematyki

W przypadku ogólnego prawa podatkowego zagadnienie elastyczności może być łatwiejsze do uchwycenia z uwagi na odniesienie do pewnych instytucji stanowiących trzon całego prawa podatkowego. Z kolei w obszarze szczegółowego prawa podatkowego zagadnienie to może się nieco «rozmywać» ze względu na mnogość regulacji poszczególnych ustaw podatkowych. Ponadto ustawy podatkowe regulują podatki o różnej kwalifikacji rodzajowej (charakterze prawnym). Stąd też zbiorcze ujęcie problemu elastyczności może być nieco utrudnione. Natomiast z uwagi na szczegółowość regulacji dotyczącej poszczególnych świadczeń podatkowych ustawodawca podatkowy ma znacznie większe możliwości w zakresie stosowania źródeł elastyczności, co jednocześnie może powodować jednak pewien chaos normatywny, który niewątpliwie daje się zaobserwować w tym zakresie. Chodzi więc np. o znaczne rozszerzanie zakresu przedmiotowego poprzez źródła elastyczności bez uwzględnienia znaczenia tego elementu konstrukcji prawnej podatku i charakteru prawnego danego podatku. Pojawia się tutaj pytanie o możliwość wskazania pewnych punktów odniesienia, które ustawodawca, jak i praktyka podatkowa winni uwzględniać w zakresie tworzenia i stosowania źródeł elastyczności w szczegółowym prawie podatkowym. Wskazane punkty odniesienia można byłoby rozpatrywać w ramach drugiej umownie określonej płaszczyzny «poszukiwania» elastyczności w prawie podatkowym, gdyż, co do pierwszej, nie ma wątpliwości, że ustawodawca w szerokim zakresie korzysta z owych źródeł elastyczności w poszczególnych ustawach podatkowych.

Wydaje się, że «wyjściowym» punktem odniesienia do umieszczenia źródeł elastyczności w szczegółowym prawie podatkowym jest konstrukcja prawna podatku. Należałoby zatem w pierwszej kolejności dokonać analizy miejsca i znaczenia tych źródeł elastyczności w poszczególnych elementach konstrukcji prawnej podatku. Skoro elementy konstrukcji prawnej podatku wyrażają założone cele opodatkowania,

wania, warto w dalszej kolejności odnieść źródła elastyczności do zakładanych celów opodatkowania. Trzecim punktem odniesienia jest kwalifikacja danego świadczenia podatkowego do odpowiedniego rodzaju. W ramach tego bowiem następuje uszczegółowienie danej konstrukcji prawnej podatku w odpowiednim obszarze, czyli np. podatku dochodowego, przychodowego, obrotowego, majątkowego, czy też o «mieszanym» charakterze prawnym. Należy zatem w tym względzie dokonać analizy miejsca i znaczenia źródeł elastyczności w konkretnej konstrukcji prawnej podatku odniesionej do rodzaju danego świadczenia podatkowego.

Ostatnim punktem odniesienia stają się wartości wewnętrzne systemu prawa, a szczególnie wartość legalności, stanowiąca kłamrę bezpieczeństwa dla utrzymywania elastyczności w odpowiednim stopniu.

## 5. Wnioski końcowe

Zagadnienie elastyczności prawa staje się obecnie coraz bardziej aktualne z uwagi na wskazywany przerost regulacji prawnej. Szczególnie w obszarze prawa podatkowego, które podlega najczęstszym zmianom, co psuje nie tylko «obraz» regulacji prawnej, ale także jej wymiar «systemowy», wskazując jednocześnie na słabość tych unormowań. Ponadto w prawie podatkowym dochodzi kwestia relacji następstwa pomiędzy gospodarką a tym prawem, która to relacja wymusza częste zmiany normatywne. Pojawia się zatem pytanie o zastosowanie takich mechanizmów, które ograniczałyby przerost unormowań prawnych, a jednocześnie spełniały rolę dostosowania prawa, tj. w tym przypadku prawa podatkowego do dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Tymi mechanizmami są: określenia nieostre, klauzule generalne i uznanie administracyjne, które kreując elastyczność, powodują hamowanie rozrostu regulacji i jednocześnie możliwość «podążania» prawa podatkowego za dynamicznie rozwijającą się gospodarką. Ustawodawca dostrzega konieczność zastosowania określeń nieostrych, klauzul generalnych, czy też uznania administracyjnego. Niemniej jednak ma to najczęściej wymiar przypadkowości, co oznacza, iż prawodawca nie ma globalnej wizji skutków, jakie zamierza wywołać poprzez wprowadzenie danego źródła elastyczności. Dokonana analiza miejsca i znaczenia źródeł elastyczności zarówno w ogólnym, jak i w szczegółowym prawie podatkowym pozwoli «uchwycić» stan obecny i wskazać docelowe rozwiązania. Wprowadzenie docelowych rozwiązań powinno nie tylko ograniczyć rozrost regulacji prawnopodatkowej, ale także wzmocnić jej walor i jednocześnie podnieść poziom efektywności prawa podatkowego. Z kolei podniesienie poziomu efektywności prawa podatkowego, pozwoli zaobserwować w większym stopniu relacje gospodarki z prawem podatkowym i jednocześnie może wpłynąć w istotny sposób na skrócenie «czasu reakcji» ustawowej na zmiany w gospodarce.

## Павел Боршовскі

Вроцлавський університет  
p.borszowski@prawo.uni.wroc.pl

# Питання гнучкості польського податкового права

## 1. Загальні положення

Питання гнучкості польського податкового права є одним з найважливіших питань у галузі функціонування цього права в межах усієї системи. Так, з одного боку, ця проблема віддзеркалює поширену дискусію про посилення правового регулювання, з іншого ж боку – відображає безпосередній зв'язок податкового права з економікою.

Нині надмір, або посилення правового регулювання є явищем відчутним і вразливим для всієї системи правового регулювання. Збільшення правової свідомості (цим терміном можна умовно назвати такий стан, котрий полягає в усвідомленні можливості регулювати досі невнормовані галузі чи поведінку) досить часто спричиняє чергове «додавання» нових норм до різних галузей суспільного й економічного життя. Щоправда, цей факт теж нерідко викликає відмінний від передбачуваного результат. Адже з'являється не лише відчуття «твердого» права як наслідку його «повсюдності», а й, що парадоксально, – слабкість права: в цій ситуації воно усе частіше вимагає уточнень у зв'язку з небезпекою, що залишаються ще якісь неврегульовані галузі або поведінка суб'єктів. Суспільство розуміє слабке право як таке, що не є відповідним засобом організації суспільного й економічного життя, тоді як ці функції воно, безперечно, повинно виконувати. І тут не йдеться про на-

голошення у розумінні права виключно на його ролі інструмента. Ідеться, радше, про **відчуття межі розвитку** права у «замиканні» суспільного й економічного життя через надмірне їх врегулювання. Крім того, посилення правового регулювання зовсім не означає його одночасного розвитку. Тому що, з одного боку, це посилення може вказувати на, по-перше, слабкість регулювання з мовної точки зору, по-друге, на низьку повагу до вже наявних норм і прагнення до їх постійного удосконалення, що, зрештою, нагадує «замкнене коло». Це фальшиве прагнення до правового вдосконалення у спосіб його зміни або виправлення призводить, своєю чергою, до того, що суб'єкт права, тобто реальний його адресат, губиться в «гущі» норм, зовсім не усвідомлюючи обсягу їх поширення. А отже, виникає питання про сенс врегулювання, котре стає штучним витвором типу «матриці»?

Згадане тут **«відчуття межі розвитку права»** – це також необхідність відповідати на питання, **наскільки глибоко право має регулювати певні сфери та поведінку суб'єктів**. Відтак особливої ваги набуває перегляд традиційного бачення зв'язку між розвитком права і розвитком реального суспільного й економічного життя через значне пришвидшення темпу змін права і цієї реальності.

Наступною проблемою, що виникла внаслідок посилення правового регулювання, є слабка **«системність»** нововведених правових норм. Часто є так, що з появою нового правового врегулювання забувають про місце норми у системі права, а також про сам правовий аспект нової норми. З'являються правові норми «змішаного» характеру, яким надзвичайно складно знайти відповідне місце у системі, а отже – надзвичайно важко зінтерпретувати й застосувати. Помітний є такий простий зв'язок. «Класичне» правове регулювання часто виражене нормами у вигляді кодифікованих актів, тому поява нового правового врегулювання у межах вже сформованої системи унеможлиблює збереження стандарту у системі. А отже, часто досить важко «пристосувати» нові правові рішення до визначеної структури права. Це, своєю чергою, викликає побоювання щодо розміщення нових норм у системі, а також щодо появи нових правових підсистем, котрі б водночас вимагали встановлення зв'язку з уже наявними і визначеними галузями, які мають характер публічного або приватного права. Звідси прямий шлях до зневаги такої правотворчості.

Іншою причиною нашого зацікавлення питанням гнучкості податкового права є **тісний зв'язок цього права з економікою**. При цьому цей зв'язок тут набуває іншого виміру, аніж зв'язок між податковим і публічним господарським правом. Адже податкове право є «наслідком» економічних дій, що виникає із самої сутності податку, котрий, говорячи найбільш загально, є правовим засобом передачі ефектів функціонування господарських суб'єктів до бюджету країни чи до бюджетів одиниць самоврядування на певній території. Вищезазначений причиново-наслідковий зв'язок між податковим пра-

вом та економікою зовсім не означає, що високий темп розвитку економіки так само широко не відбивається у межах податкового права. Тому, що не можна припускати, що наслідки динамічного розвитку суспільного й економічного життя зазнають з часом уповільнення в межах податкового правового регулювання. Якщо розвиток господарських відносин має характер природно-динамічний, то вже аналіз цього розвитку в межах податкового права передбачає, що суб'єкт господарства розуміється як «такий, що може» сподіватися наслідків змін, а отже – має більшу схильність до розважливої господарської поведінки і в підсумку – мінімалізації податкових внесків. Така позиція вже спричиняє «реакцію» податкового законодавця з метою **«уточнити норму права»**. Однак і в цьому випадку результат внесення змін може бути зовсім інший, ніж передбачалося. Це, своєю чергою, позначається не лише на «косметичному» характері змін правової норми, а й вказує на слабкість рішень чи непотрібне посилення деяких урегулювань, таких як дострокове звільнення від прибуткового податку чи створення норм без урахування суті наявних правових універсалій, скажімо, як у статтях про зобов'язання у Законі «Про оподаткування»<sup>1</sup>.

Як бачимо, між двома вище охарактеризованими «причинами» виникнення дискусії на тему правової гнучкості є прямий зв'язок. Цей зв'язок у дещо узагальненому вигляді можна сформулювати як питання: **наскільки наслідки розвитку економіки впливають на штучне (а може, правильне?) пристосування податкового права до результатів господарської діяльності?**

Наголошені причини розгляду питання гнучкості податкового права у виразнюють усю складність порушеного питання. Однак жодним чином не пояснюють природи згаданої гнучкості. Традиційно гнучкість розуміють як зовнішній чинник системи права<sup>2</sup>, а отже, такий чинник, що перебуває в опозиції до внутрішніх чинників цієї системи, приміром легальності<sup>3</sup>. На наш погляд, однак, гнучкість повинна розглядатися не стільки в категоріях опозиції до внутрішніх чинників правової системи, скільки в категоріях певної «кооперації» – доповнення. Функціональне навантаження кожного з таких чинників – це «представлення» правової системи, її опис, а також свідчення розвитку системи, котре забезпечує ефективність права. Відношення «кооперації» між гнучкістю як зовнішнім чинником правової системи та внутрішніми чинниками останньої, особливо легальністю, може бути фундаментом у пошуку природи гнучкості.

<sup>1</sup> P. Borszowski. Elastyczność a stosowanie klauzul generalnych i określeń nieostrych w ogólnym prawie podatkowym, materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego. – Łódź, 5–6 червня 2012 (на стадії друку).

<sup>2</sup> L. Leszczyński. Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa. – Zakamycze, 2001. – с. 53.

<sup>3</sup> L. Leszczyński. Stosowanie generalnych klauzul odsyłających. – Zakamycze, 2001. – с. 183.

Зараховуючи гнучкість до першої зі згаданих вище причин, виникає враження, що вона є у відношенні опозиції до надмірного посилення правового регулювання. Так, скажімо, можна вбачати її роль у **раціональному сповільненні надмірного посилення**. Але теж постає питання, **які тут діють механізми**, а в підсумку – у чому сутність гнучкості в стосунку до податкового права.

Друга з зазначених причин, своєю чергою, автоматично «вписується» у природу гнучкості, якщо останню розуміти традиційно. Адже сутністю гнучкості є пом'якшення суворого тону юриспруденції з метою її пристосування до змін, що відбуваються в суспільному й економічному житті<sup>4</sup>. Законодавець також не уникне пом'якшення суворих норм, що регулюють наслідки економічної діяльності, адже податкове право перебуває в причиново-наслідковому зв'язку з господарською діяльністю. Однак принциповим питанням є не стільки сама гнучкість, скільки її межа. Не можна забувати, що податкове право є правом публічним. Тому й встановлення природи гнучкості у податковому праві повинно враховувати два аспекти: по-перше, **міру глибини врегулювання податкового права** як відповідь на питання про включення гнучкості до публічного права, по-друге, **межі гнучкості**.

## 2. Пошук природи гнучкості податкового права

Установлення природи гнучкості податкового права є значно складнішою проблемою, ніж указання причин порушення цієї проблеми. Складність полягає тут передусім у публічному характері аналізованого права і, як результат, – адміністративно-правовій моделі регулювання. У зв'язку з тим, на цьому етапі слід тільки ствердити сам пошук природи гнучкості, і лише після визначення детального його зв'язку з загальним і спеціальним правом можна подати повнішу його характеристику.

Традиційно чинникотворчими факторами гнучкості називають неточні дефініції, загальні умови або адміністративне визнання<sup>5</sup>. **Неточні визначення** (дефініції) сприяють гнучкості через використання нормативних виразів, семантика яких мало конкретна, тому пояснюється в кожному випадку індивідуально. Унаслідок неточності дефініцій виникає потреба у пристосуванні обсягу нормативного регулювання до певного «відрізка» суспільного й економічного життя через створення «неточного поля дефініції». Саме в межах цього «неточного поля дефініції» і відбувається пристосування, іншими словами – зміна регулювання на більш гнучке з огляду на визначення, неточне для конкретної ситуації із соціально-економічного життя. Законодавець ви-

<sup>4</sup> L. Leszczyński. Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa. – Zakamycze, 2001 – с. 53.

<sup>5</sup> Див. думки з приводу прогалин у праві, свідомо створюваних законодавцем: там само. – с. 43–45.

користує неточні визначення як у загальному, так і у спеціальному податковому праві<sup>6</sup>. Однак здається, що їх уміщення у межах загальних положень чи в складі обов'язкових податкових платежів має характер випадковий.

Натомість **використання загальних умов** спричиняє відкритість правової системи на позаправові чинники<sup>7</sup>. Загальні умови – це нормативні вирази, за допомогою яких відбувається поширення обсягу дії правової норми з одночасним включенням позаправових факторів. Система правових норм, без сумніву, перебуває в певному оточенні<sup>8</sup>. Відтак значення загальних умов з точки зору гнучкості величезне. Якщо неточні визначення і творені ними «поля неточностей дефініції» роблять правовий текст більш гнучким, то загальні умови є не лише «точками відліку» для впровадження правового регулювання у його виключній залежності від позаправових чинників, а й «відкривають» право на ці фактори, роблячи його в такий спосіб більш гнучким. Це може мати суттєвий вплив на ефективність дії правових норм поряд з іншими нормами<sup>9</sup>. Таким чином, можна ствердити, що саме загальні умови відіграють особливу роль у пом'якшенні податкового права через надання йому більшої гнучкості, у тому числі через причиново-наслідковий зв'язок цього права із наслідками діяльності суб'єктів господарювання. Загальними умовами законодавець користується також для нормування як загального податкового права<sup>10</sup>, так і спеціального<sup>11</sup>.

Згадане вище **адміністративне визнання** також традиційно розуміють як джерело гнучкості<sup>12</sup>. Адміністративне визнання – це правовий чинник, що дає певну свободу дій органам адміністрації у нормативно дозволених межах. Мова не йде про вседозволеність, адже це суперечило б суспільно-правовому регулюванню, а саме про свободу дій виключно в межах, визначених нормою. Відтак гнучкість тут означає можливість пристосування дій податково-

<sup>6</sup> Як приклад можемо навести § 2 ст. 2 Закону «Про податки й місцеві податкові платежі» від 12 січня 1991 р. (див.: Dziennik Ustaw. – 2010. – № 95. – п. 613 зі змінами), де зазначаються «земельні площі, призначені для ведення господарської діяльності».

<sup>7</sup> L. Leszczyński. Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa. – Zakamycze, 2001. – с. 44.

<sup>8</sup> Саме тому в доктрині зазначалося, що прописання загальних умов було відповіддю законодавця на появу «конкурентних нормативних дій, прирівнюваних до права» // L. Leszczyński. Там само. – с. 44.

<sup>9</sup> Див. щодо питання про типи відношень між правовою системою та позаправовими нормами: R. Piszko. Prawo a normy pozaprawne. – Szczecin, 2000. – с. 17 і далі.

<sup>10</sup> Прикладом може бути загальна умова суспільного інтересу, впроваджена законодавцем до ст. 67 Закону «Про оподаткування».

<sup>11</sup> Тут слід вказати на § 22 ст. 1 Закону «Про податок на доходи фізичних осіб» від 26 липня 1991 р. (див.: Dziennik Ustaw. – 2012. – п. 361 зі змінами), згідно з яким кошти, витрачені на одержання прибутку чи збереження або утримання джерела доходу, не включають кошти, подані у § 23. Іншим прикладом може бути визначення коштів оподаткування з § 15 ст. 1 Закону «Про податок на доходи юридичних осіб» від 15 лютого 1992 р. (див.: Dziennik Ustaw. – 2011. – № 74. – п. 397 зі змінами).

<sup>12</sup> L. Leszczyński, Stosowanie generalnych klauzul odsyłających. – Zakamycze, 2001. – с. 172.

го органу до конкретних обставин конкретної справи. Іншими словами, податковий орган одержує можливість діяти, маючи закріплений у нормі вимір свободи, що водночас і є проявом гнучкості.

Відтак пошук природи гнучкості варто першочергово розпочати у площині вищезазначених традиційних джерел її творення, тобто серед неточних визначень, загальних умов та адміністративного визнання. Відношення цих традиційних джерел гнучкості до проблеми надміру, або посилення правового податкового регулювання, а також їх відношення до причиново-наслідкового зв'язку між податковим правом й економікою є другою умовною площиною дослідження природи гнучкості.

Важливою нам видається також оцінка як загального, так і спеціального права з точки зору застосування у їх межах згаданих джерел правової гнучкості: неточних дефініцій, загальних умов чи адміністративного визнання. Варто здійснити цю оцінку, по-перше, як у площині податкових платежів або в цілому податкового законодавства, так і в площині правового визначення окремих податків. По-друге, слід теж брати до уваги значення цих інституцій для установлення більш точного характеру поведінки суб'єктів права<sup>13</sup>, а отже, і вирішення проблеми уточнення податкового права на підставі «поля неточних визначень», тому що саме за наявності останніх з'являється потреба вибору відповідної поведінки, так само як застосування позаправових критеріїв у випадку загальних умов чи адміністративного визнання.

Висновки з вивчення другої умовної площини дослідження гнучкості податкового права дадуть можливість ствердити, чи вищезазначені фактори насправді діють. Варто, отже, відповісти на питання, чи традиційні джерела гнучкості є тими єдиними механізмами, використання яких дозволить ефективно здійснювати ті чи інші правові регулювання<sup>14</sup>. У разі негативної відповіді можна буде говорити про необхідність створення нових механізмів, що своєю чергою викличе потребу уточнити межі гнучкості податкового права. Згадана необхідність появи нових механізмів гнучкості породжує натомість небезпеку розширення її меж і взагалі – небезпеку «розмитості» податкового права.

Стверджену вище потребу впровадження нових додаткових механізмів гнучкості з одночасним уточненням її меж можна умовно назвати третьою площиною дослідження природи гнучкості податкового права.

### **3. Гнучкість і загальне податкове право – проблематика вивчення**

З огляду на рамки і характер цього дослідження, здійснення детального аналізу всіх проблем, пов'язаних із гнучкістю на тлі загального чи спеціального

<sup>13</sup> У тому числі така поведінка суб'єктів, метою якої є «ухилення від сплати податків».

<sup>14</sup> Під ефектами ми розуміємо ступінь раціонального гальмування процесу посилення правового регулювання.



податкового права, є неможливе. Адже мова йде про такі засадничі питання чи навіть проблеми, які мають бути вирішені або законодавцем, або на практиці застосування податкового права. Однак беручи до уваги описані вище умовні площини дослідження природи гнучкості, слід зазначити, що, скажімо, на першій площині відбувається перманентне «викладення» зі сторони законодавця як неточних визначень, так і загальних умов чи адміністративних визнань у межах загального податкового права<sup>15</sup>. Мінімум гнучкості, бажаний у цілому, такими діями якраз і забезпечується. Натомість головна проблема стосується другої площини. Тут варто виділити навіть кілька проблем, які повинен вирішити законодавець.

Скажімо, у разі податкових платежів слід спершу встановити ступінь урегулювання виникнення і закінчення конкретного податкового зобов'язання, враховуючи при цьому використання джерел гнучкості і їх роль у визначенні правомірності дій суб'єктів та питанні уточнення податкового права. А отже, необхідно вивчити, чи і якою мірою законодавець стосує джерела гнучкості під час визначення шляхів появи зобов'язань, звертаючи також увагу на мету правового регулювання. Потім точно окреслити способи, за допомогою яких податкове зобов'язання набуває правового статусу. Відтак, установити, **по-перше**, у чому саме законодавець робить правовий текст гнучким, **«шукаючи» наслідки дій суб'єктів в інших галузях права. По-друге**, чи і якою мірою законодавець робить більш гнучкими види поведінки окремих суб'єктів на цій стадії податкових зобов'язань, **дотримуючись при цьому певної рівноваги між визначенням активної та пасивної поведінки суб'єктів оподаткування.**

Якщо описуючи шляхи появи конкретних податкових зобов'язань ми виділили тільки дві проблеми, що виникають з розуміння суті й ролі джерел гнучкості на цій стадії оподаткування, то розглядаючи саму реалізацію цих правових відносин, стикаємося зі значно більшою кількістю проблем.

**По-перше**, слід розглянути проблему використання джерел гнучкості в цілому щодо юридичної конструкції припинення (закінчення) податкового зобов'язання та, зокрема, щодо установи, котра забезпечує здійснення платежів. Саме законодавче визначення установи свідчить про певну випадковість виконання рішень, якщо у ньому йдеться про забезпечення надходження того чи іншого платежу без урегулювання всієї проблематики виконання такого рішення, зате з характеристикою припинення зобов'язання. Тоді й з'являється потреба точно охарактеризувати дії суб'єктів правових відносин із податкового зобов'язання, з урахуванням стану цих відносин, зокрема стану рівноваги чи її відсутності. Дослідження ступеня урегульованості окремих дій суб'єктів своєю чергою повинно засвідчити ймовірну необхідність унорму-

<sup>15</sup> Як приклад адміністративного визнання можна навести вже згадувану норму з § 1 ст. 67 Закону «Про оподаткування», згідно з яким податковий орган має право вирішувати в тій чи іншій конкретній справі.

вання обсягу виконання платежу. За традицією, цей обсяг виділяється з податкового зобов'язання після закінчення правових відносин<sup>16</sup>.

Аналіз також дозволить встановити використання джерел гнучкості у межах контрольних заходів зі здійснення податкових платежів. Адже якщо законодавець визначає обсяг «виконання податкових зобов'язань» в контексті забезпечення такого виконання, тоді виникає питання про відношення між виконанням платежу й припиненням податкового зобов'язання відповідно до визначення поведінки суб'єкта й ступеня її точності. Крім того, цей аналіз може посприяти установам нових механізмів формування цих правових відносин, при цьому без зворотного ефекту, такого як творення нових норм і додаткового посилення регулювання.

Наступною проблемою є роль джерел гнучкості у застосуванні тих чи інших способів закінчення податкового зобов'язання з огляду на мету регулювання цього заходу, а також на позиції суб'єктів правових відносин оподаткування. Глибший аналіз ефективності чи неефективності способів припинення податкового зобов'язання передбачатиме своєю чергою аналіз всіх можливостей джерел гнучкості, а також необхідності їх використання. Отже, з цієї точки зору оцінка способів закінчення зобов'язання має суттєве значення у відповіді на питання про «уточнення» податкового права.

Зарахування цієї проблеми до загального податкового права передбачає також розгляд правил податкового провадження. Без сумніву, законодавець вдається до джерел гнучкості навіть у цій сфері регулювання. Відтак, важливо буде тут згадати принаймні про загальні правила, в яких досить часто з'являються неточні дефініції. Беручи до уваги мету регулювання правил, що вносять до податкового провадження, вважаємо, що для законодавця важливо точно окреслити дії суб'єкта – мається на увазі платника податку як сторони цієї процедури. Це певною мірою гарантія оперативного та ефективного проведення податкової процедури. Щоправда, виникає питання про **місце джерел гнучкості**.

Таким чином, головною проблемою під час оцінювання правил податкового провадження є з'ясування місця джерел гнучкості, що забезпечило б, з одного боку, ефективність податкової процедури, з іншого боку – її швидкість, ще з іншого – відповідні відносини між правами та обов'язками податкового органу і платника податків.

#### **4. Гнучкість і спеціальне податкове право – проблематика вивчення**

Розгляд питання гнучкості на тлі загального права може виявитися легшим, ніж передбачалося, з огляду на її зв'язок з певними стрижневими чинниками подат-

<sup>16</sup> Підставою для цього є окремі нормативні положення законів у межах Цивільного кодексу від 23 квітня 1964 р. (див.: Dziennik Ustaw. – № 16. – п. 93 зі змінами.), такі, наприклад, що стосуються здійснення платежів і наслідків невиконання таких зобов'язань.

кового права. Натомість на тлі спеціального права цей зв'язок може «розмиватися» через чисельність регулювань окремих положень Закону про оподаткування. Крім того, ці положення регулюють податки різних видів і, відповідно, різного характеру правовідносин. Таким чином, узагальнений аналіз проблеми гнучкості може бути дещо утруднений. При цьому сам законодавець має найбільше можливостей у застосуванні джерел гнучкості щодо податкового права у зв'язку з уточнювальним характером регулювань конкретних платежів. Це може викликати певний нормативний хаос, який уже простежується в галузі. Ідеться, скажімо, про значне розширення за допомогою джерел гнучкості об'єкта правових відносин без одночасного врахування як суті цього елемента системи податкового права, так і характеру правовідносин, пов'язаних з конкретним податком. А отже, виникає потреба показати ті моменти, котрі як законодавча практика, так і практика оподаткування повинні враховувати під час творення і використання джерел гнучкості у спеціальному податковому праві. Ці моменти можна було б розглядати в межах другої, згаданої нами, умовної площини вивчення джерел гнучкості у податковому праві, оскільки щодо першої уже не має сумнівів у досить широкому вживанні законодавцем джерел гнучкості у тих чи інших положеннях спеціального податкового права.

Для відповіді на питання про місце джерел гнучкості у спеціальному податковому праві варто звернутися до самої структури податкового права та її конкретних складників. Так, якщо певні складники податкової правової системи виражають основні цілі оподаткування, тоді джерела гнучкості слід перш за все зарахувати до цих цілей. Наступним чинником, який впливає на розміщення аналізованих джерел, є віднесення того чи іншого податкового платежу до конкретного виду податку з їх загальної класифікації. Адже саме тоді відбувається пристосування податкової правової системи до відповідної галузі, як, скажімо, у випадку податків на доходи, прибуткового, з обороту, на майно, не згадуючи вже про т.зв. «мішані» варіанти податкових правовідносин. Таким чином, варто здійснити аналіз місця й ролі джерел гнучкості у податковій структурі права відповідно до виду кожного конкретного податку.

Нарешті, відзначимо, що такі внутрішні механізми системи права, як, скажімо, принцип легальності, становлять своєрідний захисний щит для утримання гнучкості на певному рівні.

## 5. Висновки

Питання гнучкості права стає все більш актуальним у зв'язку із зазначеним зростанням правового регулювання. Особливе зростання спостерігається в галузі податкового права, адже воно чи не найчастіше підлягає змінам, котрі псують не тільки «образ» правового регулювання, а й «системність» права, засвідчуючи водночас слабкі місця цих спроб унормування. Крім того, у по-

датковому праві важливу роль відіграють причиново-наслідкові зв'язки між правом та економікою, що своєю чергою також позначається на необхідності впроваджувати часті нормативні зміни. Відтак з'являється питання про застосування механізмів, котрі б обмежували зріст правових унормувань і водночас виконували б роль пристосування права, тут – податкового права до динамічних змін у суспільних та господарських відносинах. Цими механізмами є зокрема: неточні визначення, загальні умови та адміністративне визнання – усі вони є чинниками творення гнучкості, але водночас зменшують посилення регулювання і уможливають «відповідність» податкового права до динамічного розвитку економіки. Законодавець вбачає необхідність в уживанні неточних дефініцій, загальних умов чи адміністративного визнання. Щоправда, найчастіше це вживання є випадковим, тобто якогось стратегічного уявлення про наслідки впровадження того чи іншого джерела гнучкості немає. Здійснений нами аналіз місця і ролі джерел гнучкості як у загальному, так і у спеціальному податковому праві допоможе зрозуміти сучасний стан проблеми і знайти шлях її вирішення. Саме конкретні рішення повинні не лише обмежити зростання темпу врегулювань податкового права, а й посприяти зміцненню його позицій, підвищити рівень ефективності податкового права. Своєю чергою останнє уможливить більш тісний зв'язок між податковим правом та економікою і може суттєво вплинути на час «реакції» законодавства щодо конкретних господарських змін.

## Summary

### **the issue of flexibility polish tax law**

The issue of flexibility in the law is now becoming more and more relevant in the view of excessive law regulation. Especially in the area of the tax law, which commonly changes spoil not only, the image» of legal regulation, but also its «system» dimension. These facts point out the weakness of these regulations. Moreover, the tax law implicats the relationship between the economy and the law. That on the other hand forces frequent legislative changes. This raises the question of the use of such mechanisms, which would limit the overgrowth of legal norms, and at the same time the role of law adjustment, ie in this case the tax law to the rapidly changing socio-economic reality. These mechanisms are, blurred definitions general clauses and administrative recognition. They create flexibility limitate the growth of regulation and at the same time the tax law is likely to followfor a rapidly growing economy. The legislature recognizes the need for vague terms, general clauses or administrative recognition. However, these matters have the accidental character which means that the legislature does not have a global vision of the impact it intends to achieve by placing the certain source of flexibility. The analysis of the place and the importance of flexibility source in both the general and specific tax law will allow, to «capture the» current situation and identify the target solutions.