

Korzystanie z określeń nieostrych przy tworzeniu definicji legalnych w prawie podatkowym

Abstrakt

W opracowaniu poddano analizie jeden z istotnych problemów w ramach tworzenia prawa podatkowego, którego konsekwencje rzutują na jego stosowanie. Chodzi o tworzenie definicji legalnych w prawie podatkowym z wykorzystaniem w ich kształcie normatywnym określeń nieostrych. Nie jest to zadanie proste dla prawodawcy. Z jednej strony chodzi bowiem o precyzyjne ustalenie zakresu definiowanego pojęcia, a z drugiej strony o zastosowanie pewnej nieostrości. Stąd też kluczowe znaczenie ma wskazanie determinantów korzystania z określeń nieostrych w ramach formułowania definicji legalnych w prawie podatkowym.

Słowa kluczowe

definicja legalna w prawie podatkowym, określenie nieostre, determinanty.

1. Uwagi ogólne

Wprowadzenie definicji legalnej danego pojęcia w prawie podatkowym nie jest rozwiązaniem łatwym. Nie ulega wątpliwości, iż skutkiem procesu, który można umownie nazwać definiowaniem, powinno być uzyskanie pewności normatywnej w takim sensie, iż definicja ta wyjaśnia znaczenie danego pojęcia i jest stosowana w danym obszarze w taki sposób, jaki określił normodawca. Uzyskanie pewności normatywnej w prawie podatkowym poprzez zastosowanie instrumentu definicji jest jednym z istotnych problemów nie tylko samej definicji, ale i skutków, jakie powoduje jej wprowadzenie. Abstrahując w tym miejscu od wątpliwości, jakie może powodować sam termin pewność normatywna w prawie podatkowym¹, wydaje się, iż należałoby unikać takich sytuacji, gdy mimo wprowadzenia definicji danego pojęcia w prawie podatkowym jego kształt normatywny powoduje poważne wątpliwości interpretacyjne w praktyce, które można także ocenić w kontekście redefiniowania. Należy mieć, rzecz jasna, świadomość relacji pomiędzy prawem podatkowym stanowionym a stosowanym, niemniej jednak w przypadku definicji legalnych ta relacja ma szczególne znaczenie, gdyż może powodować obawy o pojęcie normatywności w prawie podatkowym. Jeżeli bowiem kształt normatywny definicji danego pojęcia uzyskany na etapie stosowania w porównaniu z tym wprowadzonym przez ustawodawcę wywołuje wątpliwości co do zakresu definicji, to wówczas powstaje pytanie o sens wprowadzenia tego środka techniki prawodawczej.

¹ Z uwagi chociażby na problemy ze stabilnością przepisów tego prawa.

Nieprzypadkowo bowiem w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” wskazano podstawy formułowania definicji legalnej danego pojęcia². Powodzenie tego procesu jest uzależnione od tzw. stanu konieczności wprowadzenia definicji legalnej w prawie podatkowym. To umowne wyrażenie stanu konieczności wprowadzenia definicji danego pojęcia oznacza po pierwsze ustalenie nie tyle potrzeby, co konieczności zdefiniowania danego obszaru w prawie podatkowym, po drugie wybór właściwej podstawy formułowania definicji, po trzecie zastosowanie tej podstawy.

Powodzenie procesu definiowania to nie tylko stworzenie definicji legalnej, co przede wszystkim uzyskanie jej kształtu w praktyce stosowania prawa podatkowego. Metoda regulacji jest dodatkowym uzasadnieniem dla wprowadzenia tego środka techniki prawodawczej, ale jednocześnie podnosi wymogi co do jego wyrazu normatywnego. Wymogi te są trudne do spełnienia szczególnie wówczas, gdy tworząc definicję legalną danego określenia, nie ma możliwości jej zbudowania bez korzystania ze środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność tekstu aktu normatywnego, którą w obszarze prawa podatkowego możemy rozumieć jako elastyczność przepisów prawa podatkowego³. Powstaje zatem relacja, która jedynie z pozoru wydaje się być oparta na sprzeczności, a zatem relacja pomiędzy definiowaniem a elastycznością. Przy czym możemy ją rozpatrywać na kilku płaszczyznach, gdzie pierwszą z nich będzie zastosowanie tych środków techniki prawodawczej jako odrębnych rozwiązań normatywnych, a druga będzie dotyczyła użycia w obrębie definicji legalnej takich środków techniki prawodawczej, które zapewniają elastyczność. Niniejsze opracowanie poświęcone jest tej drugiej umownie nazwanej płaszczyźnie, a zatem sytuacji użycia środków legislacyjnych zapewniających elastyczność w obrębie definicji legalnej. Nie jest to zagadnienie wyłącznie teoretyczne, gdyż ustawodawca podatkowy korzysta z takich rozwiązań normatywnych⁴, co można uznać w rezultacie za pewną prawidłowość⁵ w zależności od specyfiki definiowanego pojęcia. W opracowaniu skoncentrowano się na użyciu rozwiązań zapewniających elastyczność tekstu aktu normatywnego, które w ramach rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” nazwano określeniami nieostrych w odróżnieniu od klauzul generalnych⁶. Należy bowiem zauważyć, iż te określenia nieostre są stosunkowo często wykorzystywane w podatkowych definicjach legalnych⁷.

² Chodzi o § 146 ust. 1 pkt 1-4 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

³ P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 36 i n.

⁴ Jednym z przykładów jest choćby definicja działalności gospodarczej w ustawach podatkowych.

⁵ Trudno oceniać, czy użycie określeń nieostrych w kształcie definicji działalności gospodarczej w prawie podatkowym jest koniecznością. Niemniej jednak trudno zbudować definicję tego pojęcia bez tych rozwiązań, które zapewniają pewną nieostrość.

⁶ Te środki techniki prawodawczej wskazano w § 155 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Przy czym w doktrynie podkreśla się, iż termin określenia nieostre jest skutecznym środkiem zapewnienia elastyczności – M. Zieliński, [w:], M. Zieliński, S. Wronkowska, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2012, s. 296. W rozumieniu tego rozporządzenia pod pojęciem klauzul generalnych wskazano klauzule generalne klasyczne – *ibidem*, s. 297.

⁷ Jak wskazano, przykładem może być definicja działalności gospodarczej formułowana w różnych ustawach podatkowych, wśród których największe użycie określeń nieostrych można dostrzec w ramach

Ta sytuacja jest dość specyficzna dla prawa podatkowego i stawia otwartą kwestię zastosowania obecnych rozwiązań rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Dynamiczny rozwój rzeczywistości społeczno-gospodarczej, którego skutki obserwujemy w prawie podatkowym poprzez podatkowe regulacje konsekwencji obrotu gospodarczego, prowadzi do rozważenia takiej sytuacji. Zderzenie bowiem z jednej strony potrzeby, a *de facto* konieczności zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego z definiowaniem danego określenia, a zatem z założenia uzyskaniem jednoznacznego obszaru unormowań jest rozwiązaniem niezwykle trudnym, ale stosowanym także gdy idzie o prawo podatkowe. Nie chodzi bowiem wyłącznie o ograniczenie nieostrości określenia jako podstawę do wprowadzenia jego definicji. Oznaczałoby to bowiem działanie dwuetapowe, gdzie pierwszy etap to stworzenie przykładowo określenia nieostrego jedynie po to, by następnie wprowadzić jego definicję. Właściwie trudno nawet przyjmować działanie dwuetapowe. Wypada uznać, iż przy właściwej ocenie stanu konieczności wprowadzenia definicji legalnej można byłoby mówić o działaniu dwuetapowym, ale nie tylko po to, by wprowadzać środek techniki prawodawczej zapewniający elastyczność, a następnie poddawać go procesowi definiowania. Oczywiście nie sposób uniknąć sytuacji, gdy wprowadzenie danego określenia nieostrego z zachowaniem wymogu konieczności w rezultacie jego stosowania, z uwagi na dynamikę rozwoju społeczno-gospodarczego, wywoła na tyle wysoki stopień elastyczności, iż jego konsekwencje spowodują powstanie obszaru nieostrości, który będzie wymagał ograniczenia w ramach definicji legalnej.

Jest to jednak sytuacja, której nie da się przewidzieć, ale nie można jej uznać jako reguły. A zatem powstanie *de facto* problem znalezienia relacji przy wprowadzeniu definicji legalnej określenia w prawie podatkowym, gdzie specyfika tej definicji wymaga skorzystania ze środków zapewniających elastyczność, tj. określeń nieostrych. Nie chodzi tu bowiem wyłącznie o istnienie wymogu ograniczenia nieostrości w ramach tworzenia (formułowania) definicji legalnej, co zostało wprost wskazane w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Także o wywołany stopień elastyczności przy tym procesie i jego ocenę z punktu widzenia nieostrości.

Zatem analiza tego zagadnienia prowadzi do możliwości zbadania i porównania dwóch obszarów. Pierwszego, tj. definiowania pojęcia w prawie podatkowym oraz drugiego, czyli korzystania przy tym z określeń nieostrych. Kluczowe staje się znalezienie determinantów korzystania z tych środków techniki prawodawczej przy tworzeniu (formułowaniu) definicji. Jest to podstawowy cel niniejszego opracowania.

Wydaje się jednak iż niemniej ważne staje się ustalenie momentu decyzyjnego skorzystania z tych rozwiązań. Inaczej mówiąc, należy ustalić, czy w trakcie momentu decyzyjnego definiowania powinno się również rozważać użycie określeń nieostrych.

definicji działalności gospodarczej z art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.). Zgodnie z tym unormowaniem działalnością gospodarczą jest każda działalność zarobkowa w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każda inna działalność zarobkowa wykonywana we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność – do przedsiębiorców.

Jest to drugi cel niniejszego opracowania. Hipoteza natomiast sprowadza się do twierdzenia, że korzystanie z tych środków legislacyjnych przy procesie definiowania następuje dwuetapowo. W trakcie pierwszego etapu, czyli momentu decyzyjnego należy ustalić powinność użycia określeń nieostrych. Natomiast w ramach rozważania konkretnej podstawy lub podstaw formułowania definicji rozstrzyga się o kształcie tego środka techniki prawodawczej.

2. Moment decyzyjny definiowania pojęcia w prawie podatkowym a korzystanie z określeń nieostrych

Analizując to zagadnienie, wydaje się, iż można o nim mówić w pewnym sensie także w kontekście samego rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. W § 146 ust. 1 tego rozporządzenia chyba nieprzypadkowo posłużono się wyrażeniem formułowanie definicji. Formułowanie bowiem definicji to etap następujący po momencie decyzyjnym. Warto także zauważyć, że nie wykorzystano jakiegokolwiek określenia nieostrego przy odniesieniu do tego etapu, przerzucając je na konkretne podstawy wyrażone w § 146 ust. 1 pkt 1-4. Dopiero zatem przy podstawach formułowania definicji używa się określenia nieostre. Dla porównania, przy rozwiązaniu dotyczącym zastosowania środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność przepisów prawa⁸ wskazano na kryterium potrzeby zapewnienia tej elastyczności, co już można kwalifikować jako określenie nieostre. Kryterium potrzeby należy jednak w obszarze regulacji prawa podatkowego zaostriżyć przyjmując, iż jest to kryterium konieczności zapewnienia elastyczności przepisów⁹. Powstaje zatem pytanie, w jaki sposób badać użycie określeń nieostrych w ramach momentu decyzyjnego definiowania danego pojęcia w prawie podatkowym.

W pierwszej kolejności należy ustalić, czy powinno posługiwać się kryterium potrzeby na tym etapie, czy konieczności, skoro można przyjąć, że korzystanie z określeń nieostrych w prawie podatkowym bazuje na konieczności ich użycia. W związku z tym, czy z uwagi na wiedzę co do tego, że określenia nieostre zostaną umieszczone w definicji, nie ma obawy o zbyt duży stopień elastyczności, ponieważ zostanie on na dalszym etapie dopasowany do ram definicji? Ponadto czy ze względu na specyficzną sytuację umieszczenia tych rozwiązań w definicji legalnej nie należy poszukiwać innego kryterium?

Brak podstaw by łagodzić przyjęte kryterium konieczności „w ogóle”, gdy chodzi o korzystanie z tych środków legislacyjnych w stosunku do ich umieszczenia w definicjach w prawie podatkowym na rzecz kryterium potrzeby. Samo umieszczenie w definicjach określeń nieostrych nie powoduje zmniejszenia obawy o niewłaściwe korzystanie z tych środków techniki prawodawczej. To jeden z istotnych problemów, które można zaobserwować w ramach analizy obecnego stanu użycia określeń nieostrych w ramach definicji legalnych w prawie podatkowym. Ustawodawca podatkowy chyba optuje za kryterium

⁸ § 155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

⁹ P. Borszowski, *op. cit.*, s. 64 i n.

potrzeby w tym przypadku, co niestety powoduje negatywne konsekwencje dla zakresu definicji, a w ślad za tym dla praktyki podatkowej.

Przyjęcie kryterium konieczności co do korzystania z tych rozwiązań w definicji legalnej prowadzi do „zderzenia” z momentem decyzyjnym definicji legalnej w prawie podatkowym.

Skoro zatem uznano, iż w ramach tego momentu decyzyjnego nie ma podstaw do tego, by łagodzić kryterium konieczności, to pojawia się kwestia przyjęcia jego konkretnego wymiaru. Należy bowiem zauważyć, że w przywoływanym rozporządzeniu nie wprowadzono przy podstawach formułowania definicji legalnych kryterium, które można by rozpatrywać jako ogólne i jednocześnie odnosić do momentu decyzyjnego definiowania. Pojawia się zatem pytanie, czy można takowe kryterium zaproponować jako rozwiązanie poprzedzające te, które możemy budować w oparciu o treść podstaw formułowania definicji? Inaczej mówiąc, chodzi o ustalenie czy korzystanie przy definiowaniu z określeń nieostrych prowadzi do podkreślenia momentu decyzyjnego definiowania, by wskazać konkretne kryterium. Rozwiązanie zaproponowane w § 146 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” jest uniwersalne w tym sensie, że nie kładzie się nacisku na kryterium niejako poprzedzające (stąd odniesienie do momentu decyzyjnego) korzystanie z tych środków techniki prawodawczej. Być może jego zaproponowanie byłoby nieodzowne, gdy chodzi szczególnie o regulacje prawa podatkowego.

Pomimo braku podstaw, przynajmniej w ramach rozwiązań proponowanych w „Zasadach techniki prawodawczej”, wydaje się, iż ustawodawca podatkowy zachowuje się czasem, jakby wykorzystywał kryterium potrzeby do momentu decyzyjnego definicji, co przekłada się w dalszej kolejności na kształt określeń nieostrych. Być może to kryterium, które stosownie do § 155 ust. 1 tego rozporządzenia wyrażono w przypadku określeń nieostrych, ustawodawca adoptuje w ten sposób, iż przynosi je jednocześnie na definicję legalną. Byłoby to rozwiązanie niepoprawne z punktu widzenia nie tylko tworzenia, ale przede wszystkim stosowania prawa podatkowego. Czym innym bowiem jest zapewnienie elastyczności przepisów prawa podatkowego, a czym innym moment decyzyjny definicji, w obszarze której ustawodawca korzysta z określeń nieostrych.

Z kolei gdy chodzi o podstawienie wyłącznie kryterium konieczności, to wydaje się, iż także nie jest to rozwiązanie zadowalające. Mogłoby ono bowiem prowadzić do zbyt dużego usztywnienia już na etapie momentu decyzyjnego.

Odpowiedź na pytanie o możliwość wskazania odpowiedniego kryterium zależy od tego, czy normodawca już w tym momencie bierze pod uwagę użycie określeń nieostrych przy budowaniu definicji. Jeżeli nie bierze tego pod uwagę, trudno wskazywać konkretne kryterium, a należy przejść do ich wskazywania w obszarze podstaw formułowania decyzji. Natomiast jeżeli normodawca zdaje sobie sprawę z wykorzystania określeń nieostrych, to wydaje się, iż można przenieść kryterium konieczności, jednakże nie tyle co do momentu decyzyjnego definiowania, lecz co do „przechodzenia” do momentu formułowania definicji.

3. Determinanty korzystania z określeń nieostrych w ramach formułowania definicji legalnych w prawie podatkowym

Kluczowe zdają się być rozważania dotyczące poszukiwania determinantów korzystania z określeń nieostrych przy formułowaniu definicji legalnych w prawie podatkowym.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że w rozwiązaniach wskazanych w § 146 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” bezpośrednio do określeń nieostrych, poprzez wskazanie nieostrości, ustawodawca odnosi się jedynie w podstawie formułowania definicji wyrażonej w pkt 2. Nie oznacza to rzecz jasna braku możliwości poszukiwania odniesień do tych środków techniki prawodawczej również w innych podstawach. Jednakże z uwagi na konstrukcję tej podstawy to odniesienie jest bezpośrednie. Warto jednakże podkreślić, że chodzi tu o samo formułowanie definicji ze względu na wymóg ograniczenia nieostrości, a nie korzystanie z tych środków techniki prawodawczej, co nie wyłącza jednakże ich użycia także przy formułowaniu tych definicji. Innym problemem jest w takim przypadku korzystanie z określeń nieostrych, skoro już sama definicja jest motywowana dążeniem do ograniczenia nieostrości.

Przy podstawach formułowania definicji legalnych nie wskazano zatem kryteriów użycia określeń nieostrych, podobnie jak nie dokonano tego w ramach umowy przyjętego momentu decyzyjnego dla definicji legalnej w obszarze prawa podatkowego. Wydaje się zatem, iż z uwagi na specyfikę i trudności, jakie powstają przy wykorzystaniu tych środków techniki prawodawczej w ramach definiowania pojęć w prawie podatkowym, warto postulować rozważenie możliwości przyjęcia takiego kryterium czy też kryteriów. Tym bardziej, iż dynamika rozwoju rzeczywistości społeczno-gospodarczej, której skutki przejawiają się w konkretnych regulacjach prawopodatkowych, przyczynia się do formułowania definicji legalnych również z wykorzystaniem określeń nieostrych. Byłoby to dla ustawodawcy podatkowego duże ułatwienie.

Brak takich kryteriów oznacza w rezultacie poszukiwanie owych determinantów w ramach relacji pomiędzy kryterium wprowadzania środków zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego a podstawami formułowania definicji.

W pierwszej kolejności należy rozważyć, czy dla ustalenia owych determinantów należy zastosować kryterium konieczności, czy też kryterium potrzeby. Brak podstaw do przyjmowania jako bazy do poszukiwania determinantów kryterium potrzeby zamiast konieczności z uwagi na to, iż na etapie formułowania definicji kryterium potrzeby może doprowadzić do powstania determinantów wpływających na zbyt duży stopień elastyczności. Należy zatem przyjąć ciągłość kryterium konieczności niezależnie od tego, czy rozważamy je w ramach momentu decyzyjnego (a właściwe przechodzenia z tego momentu do etapu formułowania) definicji, czy też na etapie formułowania definicji. A zatem determinanty korzystania z określeń nieostrych w ramach definicji legalnych prawopodatkowych uzyskamy odnosząc kryterium konieczności do podstaw formułowania definicji z § 146 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

Pierwszy z determinantów dotyczy rozstrzygnięcia tego, czy pierwszeństwo w korzystaniu ze środków techniki prawodawczej zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego w postaci określeń nieostrych w ramach definicji legalnych należy

przyznać niektórym podstawom z § 146 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”? Chodzi o podstawę wyrażoną w pkt 2, gdzie wskazuje się na ograniczenie nieostrości, która niejako ze swej istoty wskazuje na możliwość korzystania z takich rozwiązań normatywnych, czy też podstawę wskazaną w pkt 4. W tym drugim przypadku można bowiem poszukiwać uzasadnienia do korzystania z tych rozwiązań ze względu na rolę norm prawa podatkowego i pewien stopień autonomii ustawodawcy podatkowego. Nie wchodząc w szczegóły, z uwagi na ograniczone ramy niniejszego opracowania, wypada stwierdzić, iż w tym przypadku można zaobserwować pewne nadużywanie podstawy definiowania pojęć prawnych w prawie podatkowym, jak choćby przywoływane już definiowanie pojęcia działalności gospodarczej w kilku ustawach podatkowych. A zatem można byłoby uznawać za pewną prawidłowość w korzystaniu z określeń nieostrych przy tej podstawie formułowania definicji, co daje się zauważyć chociażby przy definicjach działalności gospodarczej w prawie podatkowym¹⁰.

Nie należy wskazywać na tak sformułowany determinant. Po pierwsze bowiem, brak sformułowań wprost wyrażonych w § 146 ust. 1 pkt 2 i pkt 4 dających możliwość owego pierwszeństwa. Po drugie, jego wyprowadzenie z treści tych podstaw mogłoby doprowadzić z jednej strony do obawy o rozszerzenie stopnia elastyczności przy definicjach formułowanych w oparciu o nie, a z drugiej strony mogłoby wywołać zbyt nieusztynienie definicji konstruowanych w oparciu o pozostałe podstawy z § 146 ust. 1. Jako pierwszy z determinantów wskazać należy brak pierwszeństwa w korzystaniu z określeń nieostrych w zależności od podstawy formułowania definicji legalnej.

Kolejne determinanty należy poszukiwać przy odniesieniu kryterium konieczności do tych podstaw. W tym obszarze warto poddać rozważaniom rozpatrywane już podstawy z § 146 ust. 1 pkt 2 i 4, z uwagi na ich silniejsze powiązanie z możliwością wykorzystania tych środków zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego.

Ustalając zatem determinant w ramach podstawy wskazanej w pkt 2, należy zauważyć, iż skoro motywem formułowania definicji legalnej jest dążenie do ograniczenia nieostrości, to powstaje pytanie o możliwość w ogóle korzystania z określeń nieostrych. Wydaje się, że trudno byłoby przyjąć taki determinant, że w tym przypadku nie jest dopuszczalne korzystanie z tego typu środków techniki prawodawczej, mogłoby to bowiem uniemożliwić sformułowanie odpowiedniej definicji. Niewątpliwie zatem w tym zakresie determinant będzie wskazywał na możliwość wykorzystania przykładowo określeń nieostrych, jednakże pod warunkiem, iż stopień elastyczności nie doprowadzi nie tylko do zwiększenia obszaru nieostrości w stosunku do wyjściowego, ale jednocześnie będzie „wpasowywał się” w ogólną przesłankę ograniczenia nieostrości. Powinna to być zatem sytuacja wyjątkowa. Można zatem sformułować determinant takiego korzystania z określeń nieostrych, by doprowadzić do niezwiększania nieostrości, ale jednocześnie by wpasować się w działanie, którego skutkiem będzie ograniczanie owej nieostrości. Przy czym zgodnie z zachowaniem kryterium konieczności.

¹⁰ Chodzi w szczególności o określenia nieostre dotyczące sposobu prowadzenia działalności jako jednego z elementów definicji działalności gospodarczej.

Kolejnego determinantu należy poszukiwać w obszarze podstawy wskazanej w pkt 4, a zatem gdy ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Wykorzystanie w tym przypadku kryterium potrzeby jako przesądzającego dla ustalenia nowego znaczenia danego określenia jest już określeniem nieostrym. Może zatem już niejako na samym wejściu powodować obawy o wykreowanie zbyt dużego stopnia elastyczności przy korzystaniu z mechanizmu określeń nieostrych już w samej definicji. Problem potęguje się także z tego względu, że z uwagi na dziedzinę regulowanych spraw, a zatem w tym przypadku tą dziedziną będzie prawo podatkowe, tworzy się nowe znaczenie danego określenia. Chodzi zatem o nowe znaczenie określenia, które jest używane w sposób przyjęty w innych regulacjach niż prawo podatkowe. Badając zatem determinanty użycia określeń nieostrych już na tym etapie należy z dużą ostrożnością podchodzić do korzystania z określeń nieostrych. Już samo ustalenie nowego znaczenia danego określenia powoduje nie tylko dla systemu prawa podatkowego, ale jednocześnie dla całego systemu prawnego poważne konsekwencje. Jeżeli dodamy do tego to, iż kryterium potrzeby, a zatem kryterium wyznaczone treścią określenia nieostrego istnieje już z uwagi na samą dziedzinę regulowanych spraw, czyli prawo podatkowe w tym przypadku, to wydaje się, iż na tym etapie nie powinno się korzystać z określeń nieostrych wyznaczonych tak określonym kryterium jako potrzeba. Odpowiada to wskazywanemu już na wstępie badania determinantów w obszarze podstaw z § 146 ust. 1 rozporządzenia w odniesieniu do kryterium konieczności.

Inaczej mówiąc, kryterium potrzeby jako to, które jest wyznaczone dla ustalenia samego nowego określenia danego znaczenia „nie przechodzi” w możliwość korzystania z tych środków techniki prawodawczej, a zatem nie skutkuje odpowiednim determinantem w prawie podatkowym, a skutki te powoduje konieczność ich użycia. Ponadto determinantu należy poszukiwać wokół ustalania nowego znaczenia danego określenia. A zatem nowe znaczenie danego określenia opatrzone kryterium konieczności, w ramach którego ustawodawca podatkowy będzie musiał przyjąć odpowiedni kształt normatywny, może stanowić w pewnym uproszczeniu ów determinant korzystania z określeń nieostrych w ramach tworzenia tej definicji.

Poszukując determinantów korzystania z określeń nieostrych w ramach tworzenia definicji legalnych w oparciu o pozostałe podstawy, a zatem z § 146 ust. 1 pkt 1 i 3 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, należy podkreślić, że w ich treści nie wskazano wprost na określenia nieostre, co nie należy ujmować jako brak determinantów korzystania z tych środków techniki prawodawczej. Determinanty te możemy uzyskać poprzez odniesienie do kryterium konieczności zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego z zakresu prawa podatkowego zgodnie z zastosowaniem § 155 tego rozporządzenia. W ramach tego rozwiązania normatywnego wskazuje się na elastyczność tekstu aktu normatywnego, którą należałoby wpasować w podstawę z § 146 ust. 1 pkt 1 i 3 rozporządzenia odnoszonego do prawa podatkowego. Nie chodzi więc o przyjęcie terminologii wskazującej na częściową elastyczność jako konsekwencję umieszczenia określeń nieostrych w ramach definicji legalnej, lecz o zakres elastyczności w ramach kształtu wyznaczonego tą definicją. W przypadku zatem, gdy chodzi

o odniesienie tego kryterium konieczności do podstawy formułowania definicji z § 146 ust. 1 pkt 1 należy uznać, iż chodzi o determinant konieczności korzystania z określeń nieostrych, który dodatkowo jest wyznaczony usunięciem wieloznaczności danego określenia. Można nawet uznać, że w większym zakresie determinant ten będzie wyznaczony poprzez uniknięcie wieloznaczności określenia jako skutek definicji w prawie podatkowym. Z kolei w poszukiwaniu determinantu w ramach § 146 ust. 1 pkt 3 chodzi o konieczność zapewnienia elastyczności, jednak w takim zakresie, jaki powoduje nadanie znaczenia określeniu, które nie jest powszechnie zrozumiałe. A zatem podobnie w tym przypadku determinant ten będzie w większym zakresie wyznaczony dążeniem do nadania znaczenia danemu określeniu, które nie jest powszechnie zrozumiałe.

4. Podsumowanie

Zarówno korzystanie z instrumentu normatywnego w postaci definicji legalnych, jak również określeń nieostrych w prawie podatkowym jest nieuniknione. Szczególną trudność zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego można zauważyć, gdy chodzi o korzystanie w definicjach legalnych z określeń nieostrych. Dla ustawodawcy podatkowego, który decyduje się na wprowadzenie takiego rozwiązania, istotne staje się dostrzeżenie niejako dwóch etapów, czyli momentu decyzyjnego definiowania a następnie etapu formułowania definicji, w ramach którego używa się określeń nieostrych. O ile w ramach pierwszego etapu chodzi o adoptowanie kryterium, w oparciu o które normodawca rozstrzygnie o tworzeniu definicji z wykorzystaniem określenia nieostrego, o tyle w ramach drugiego kluczowe stają się determinanty, które powinien zastosować przy budowaniu konkretnych definicji legalnych zarówno w przepisach ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego.

Using vague terms in creating legal definitions in tax law

Abstract

The study analyzed one of the significant problems in the creation of tax law. The consequences of this issue can be observed in tax practice. It is about creating legal definitions in tax law using vague terms in their normative shape. It is not an easy task for the legislator. On the one hand, it is about precisely defining the scope of the defined concept, and on the other hand applying a certain vagueness. Therefore, it is crucial to indicate the determinants of the use of vague terms as part of formulating legal definitions in tax law.

Key words

the legal definition in tax law, vague terms, determinants.

Dr hab. Paweł Borszowski – profesor nadzw. UW w Katedrze Prawa Finansowego na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

Literatura

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

Zieliński M., Wronkowska S., *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2012