

# OKREŚLENIA NIEOSTRE I KLAUZULE GENERALNE W PRAWIE PODATKOWYM

Paweł Borszowski

---

---

MONOGRAFIE

---



Wolters Kluwer  
Polska

# OKREŚLENIA NIEOSTRE I KLAUZULE GENERALNE W PRAWIE PODATKOWYM

Paweł Borszowski

---

---

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Recenzent

*Prof. dr hab. Jerzy Matecki*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Zając*

Opracowanie redakcyjne

*Dagmara Wachna*

Łamanie

*Wolters Kluwer Polska*

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

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2017

ISBN 978-83-8107-244-1

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

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

## Rozdział 2

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

## Rozdział 3

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

---

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

---

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

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

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

### Inne

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





## WSTĘP

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

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

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

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

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

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

---

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

---

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



## Rozdział 1

# ELASTYCZNOŚĆ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

## 1. Wprowadzenie

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

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

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

## 2. Problem nadmiaru regulacji prawa podatkowego

Nadmiar czy też przerost regulacji prawnych jest obecnie zjawiskiem coraz bardziej dotykającym system prawny, w tym szczególnie prawo podatkowe. Wzrost świadomości prawnej, poprzez który można opisać stan polegający na uświadomieniu możliwości regulacji obszarów i zachowań dotychczas nieunormowanych<sup>2</sup>, prowadzi bardzo często do skutku w postaci dodawania coraz to nowych przepisów prawnych w różnych obszarach życia społeczno-gospodarczego. Ma to nierzadko skutek odwrotny od zakładanego. Nie tylko bowiem nie prowadzi do poczucia pewności prawa jako konsekwencji jego „wszechobecności”, lecz powoduje stan słabości prawa, które musi być ciągle doprecyzowywane z obawy o pozostawienie nieuregulowanych bądź niedoregulowanych obszarów i zachowań podmiotów. „Słabe prawo” to prawo, które nie jest postrzegane w odczuciu społecznym<sup>3</sup> jako właściwy środek organizacji życia społeczno-gospodarczego, a nie ulega wątpliwości, że taką rolę prawo powinno spełniać przede wszystkim<sup>4</sup> (w sposób szczególnie jest to widoczne w prawie podatkowym, w którym zagad-

---

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

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

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

nienie pewności także w teorii prawa jest opisywane jako kluczowe<sup>5</sup>). Nie chodzi w tym przypadku o akcentowanie wyłącznie instrumentalnego wymiaru prawa<sup>6</sup>, lecz bardziej o **wycucie granicy rozwoju** prawa w odniesieniu do „zamykania” rzeczywistości społeczno-gospodarczej poprzez zbytnio rozbudowane regulacje prawne<sup>7</sup>.

---

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

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

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



## BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

**Paweł Borszowski** – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny Uniwersytetu Wrocławskiego, prodziekan Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii UW, kierownik Podyplomowego Studium Podatkowego na UW; jego zainteresowania naukowe koncentrują się wokół zagadnień ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego, w tym elastyczności przepisów prawa podatkowego; autor ponad 150 publikacji z zakresu prawa podatkowego, w tym komentarza do podatków i opłat lokalnych, podatku rolnego, podatku leśnego (Warszawa 2016) oraz książki *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika* (Wrocław 2017).

„Nawet w najbardziej rozwiniętych i demokratycznych państwach – system prawa nie może zostać całkowicie zamknięty w tekstach prawnych, jeżeli nie chce popaść w radykalny konflikt z wymogami rozumu i sprawiedliwości. Klauzule generalne i zwroty nieostre poprzez konieczność uwzględniania różnego rodzaju aktualnych ocen i reguł pozwalają na adaptację norm prawa podatkowego, i to bez zmiany przepisów, do przemian zachodzących w życiu społeczno-gospodarczym. Są one także środkiem naprawiania niedoskonałej legislacji podatkowej”.

*Prof. dr hab. Jerzy Małecki*

Monografia dotyczy zagadnienia trudnego dla całego prawa podatkowego, tj. używania w przepisach tego prawa określeń nieostrych i klauzul generalnych, a zatem takich środków techniki prawodawczej, które zapewniają elastyczność tekstu aktu normatywnego zgodnie z rozporządzeniem w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

W publikacji poddano analizie zagadnienie elastyczności przepisów prawa podatkowego z uwzględnieniem celów opodatkowania i zasady wyłączności ustawowej. W ramach badania regulacji zobowiązania podatkowego przeanalizowano także wprowadzoną z dniem 15 lipca 2016 r. klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Książka przeznaczona jest przede wszystkim dla sędziów, doradców podatkowych, pracowników rządowych i samorządowych organów podatkowych, w tym osób przygotowujących projekty aktów prawnych w zakresie podatków. Będzie cennym źródłem wiedzy dla przedstawicieli doktryny oraz studentów prawa i administracji.



ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-8107-244-1



### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)