

PAWEŁ BORSZOWSKI

ORCID: 0000-0003-3570-2101

Uniwersytet Wrocławski

Katedra Prawa Finansowego

## DETERMINANT OGRANICZENIA NIEOSTROŚCI PRZY FORMUŁOWANIU DEFINICJI W PRAWIE PODATKOWYM. UWAGI NA TLE KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

**Abstrakt:** W opracowaniu poddano analizie jeden z rodzajów definicji legalnych, które mają coraz częstsze zastosowanie w przepisach prawa podatkowego. Chodzi o definicje legalne ograniczające nieostrość przepisów prawa podatkowego. Kluczowe w konstruowaniu tych definicji staje się zastosowanie determinantu ograniczenia nieostrości. Nieuwzględnienie tego determinantu przez ustawodawcę podatkowego może powodować negatywne skutki w postaci wyboru niewłaściwego obszaru podlegającego definiowaniu czy w sensie błędów popełnionych już w samym formułowaniu danej definicji legalnej. Dlatego też w artykule wskazano sposób rozumienia determinantu ograniczenia nieostrości. W celu ukazania praktycznego zastosowania tego determinantu odniesiono się do rozwiązań przyjętych w klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

**Słowa kluczowe:** definicja legalna, nieostrość pojęć, determinanty definicji

### 1. UWAGI OGÓLNE

Badanie rozwiązań w prawie podatkowym z punktu widzenia ujmowania w nich skutków obrotu gospodarczego powinno być jednym z istotnych zadań doktryny i praktyki podatkowej. Niewątpliwie akcentowana w doktrynie i charakterystyczna relacja pomiędzy prawem podatkowym a obrotem gospodarczym<sup>1</sup> powinna być w coraz większym stopniu dostrzegana przez ustawodawcę podatkowego. Dlatego też cenne stają się te opracowania, w których rozpatruje się kształt rozwiązań prawa podatkowego z uwagi na zastosowane środki techniki prawo-

<sup>1</sup> Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 49–50, a także B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 28.

dawczej. Badania w tym zakresie można sprowadzić między innymi do dwóch rodzajów środków legislacyjnych, które mogą być rozważane oddzielnie, ale także w ścisłym powiązaniu z sobą. Chodzi — z jednej strony — o określenia nieostre i klauzule generalne jako wyraz elastyczności przepisów prawa podatkowego<sup>2</sup>, z drugiej zaś — o definicje legalne<sup>3</sup>. Zastosowanie tych środków legislacyjnych zarówno na etapie tworzenia prawa podatkowego, jak i jego stosowania, powinno być analizowane wielopłaszczyznowo. Dlatego też cenne dla ustawodawcy podatkowego powinny być oba sposoby badania rozwiązań funkcjonujących w prawie podatkowym.

Jednym z charakterystycznych środków legislacyjnych i coraz częściej stosowanych przez ustawodawcę podatkowego są definicje legalne, których zadaniem jest ograniczenie obszaru nieostrości wywołanego wprowadzeniem — przykładowo — określenia nieostrego. Z uwagi na funkcję, jaką pełnią, biorąc pod uwagę podstawę ich formułowania<sup>4</sup>, można je ująć jako definicje legalne ograniczające nieostrość przepisów prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę dynamikę obrotu gospodarczego i *de facto* konieczność uwzględniania jego skutków w regulacjach prawa podatkowego, definicje te pozwalają zrealizować dwie funkcje. Po pierwsze — zapewnienie pewnego stopnia elastyczności przepisów, po drugie zaś — jego właściwe ograniczenie na potrzeby konkretnej regulacji czy też instytucji prawnej, w jakiej te regulacje zostały umieszczone.

Jednym z podstawowych zagadnień, które powinny być rozpatrywane zarówno przez doktrynę, jak i praktykę podatkową (w odniesieniu do tego rodzaju definicji) jest determinant ograniczenia nieostrości. O ile dostrzeżenie i zastosowanie pierwszego z determinantów, to jest istnienia obszaru nieostrości, jest kluczowe, gdy idzie o formułowanie samego zakresu podlegającego definiowaniu, o tyle spełnienie wskazanych dwóch funkcji tych definicji jest w przeważającym stopniu zależne od tego, w jaki sposób ustawodawca uwzględni determinant ograniczenia nieostrości. Błędy popełnione przez prawodawcę mogą bowiem doprowadzić do stworzenia obszaru nieostrości, który nie mieści się w podlegającym ograniczeniu. Takie sytuacje prowadzą nie tylko do tego, że dana definicja nie spełnia swojej funkcji, ale mogą jednocześnie powodować negatywne konsekwencje dla regulacji, w której dana definicja została umieszczona. W rezultacie mogą przyczyniać

<sup>2</sup> A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznictwo*, Warszawa 2013; P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017; M. Münnich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017.

<sup>3</sup> A. Hałas, *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019; P. Borszowski, *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski et al., Warszawa 2019, s. 76 n.

<sup>4</sup> Zgodnie z § 146 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

się do konieczności konstruowania kolejnej definicji. Wiąże się to jednocześnie z badaniem zakresu definiowania, który został niejako wymuszony błędem popełnionym w związku z niezrealizowaniem determinantu ograniczenia nieostrości. Rozpatrywanie zakresu podlegającego definiowaniu w przepisach prawa podatkowego wykracza jednak poza ramy niniejszego opracowania.

Biorąc pod uwagę wskazane uzasadnienie dla podjęcia tej tematyki, celem artykułu będzie ukazanie sposobu rozumienia determinantu ograniczenia nieostrości. Hipotezę zaś można sprowadzić do stwierdzenia, że ustawodawca podatkowy nie zawsze stosuje ten determinant przy formułowaniu definicji legalnych ograniczających nieostrość w prawie podatkowym. Przykładem regulacji, w których zastosowanie tego determinantu może posłużyć jako wskazówka do pewnych zmian legislacyjnych, mogą stać się niektóre rozwiązania przyjęte w unormowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie oznacza to krytyki regulacji przyjętych w konstrukcji tej klauzuli. Jest to bowiem rozwiązanie, które można ocenić jako przykład pogodzenia wskazanych dwóch rodzajów środków techniki prawodawczej. Z uwagi na cel tych przepisów ustawodawca podatkowy starał się zachować pewien kompromis pomiędzy określeniami nieostrymi a definicjami legalnymi. Jednakże biorąc pod uwagę przedmiotowy determinant ograniczenia nieostrości, wypada poddać analizie niektóre z przepisów, w których jego zastosowanie wymagałoby pewnej rewizji unormowań.

## 2. SPOSÓB ROZUMIENIA DETERMINANTU OGRANICZENIA NIEOSTROŚCI

Dla przedstawienia sposobu rozumienia determinantu ograniczenia nieostrości podstawowe znaczenie ma wskazywany już determinant obszaru nieostrości, który jest konsekwencją zastosowanego środka legislacyjnego. Można go wyrazić mianem wyjściowego, a zatem rozpatrywany determinant ograniczenia nieostrości nie może być ujmowany oddzielnie.

Dotyczy on — po pierwsze — ujęcia temporalnego, a po drugie — pewnego stopnia ograniczenia nieostrości. Dlatego też można przyjąć istnienie *de facto* dwóch determinantów, to jest temporalnego i stopnia ograniczenia nieostrości.

Uwzględnienie determinantu temporalnego oznacza, że przy podejmowaniu decyzji o wyborze zakresu podlegającego definiowaniu, a następnie formułowaniu definicji należy uwzględnić stan bieżący, a nie przewidywalny czy zakładany. Nie chodzi zatem o ocenę potencjalnego w przyszłości ograniczenia nieostrości, lecz dokonywaną na bieżąco, w danym momencie, jako konsekwencję powstałej nieostrości. Biorąc pod uwagę problemy, jakie powstają przy ustaleniu sytuacji znajdujących się w obszarze nieostrości, nietrudno o błąd polegający na

niewuwzględnieniu tego determinantu. Niektóre sytuacje podlegające kwalifikacji w tym obszarze mogą być bowiem dostrzegalne dopiero po pewnym okresie. Dla tego też ocena dokonywana w danym momencie może ich nie uwzględniać. Zastosowanie tego determinantu wymaga zatem wnikliwej oceny obszaru nieostrości powstałego jako konsekwencja zastosowanego środka legislacyjnego, jak choćby określenia nieostrego. Wówczas gdy w przeważającym obrębie ustalone zostaną sytuacje, które już zaistniały, nie powinno to powodować wątpliwości, gdy chodzi o zastosowanie tego determinantu, a tym samym podjęcie decyzji normodawczej o formułowaniu tego rodzaju definicji. Podobnie wątpliwości nie powinny powstawać, gdy ustalono w równym bądź porównywalnym obrębie sytuacje już zaistniałe i te, które mogą dopiero zaistnieć. Jednak wtedy, gdy dokonywana ocena nie wskazuje jednoznacznie na sytuacje zaistniałe, lecz takie, które dopiero w przyszłości mogą powstać i wymagać ograniczenia nieostrości w przepisach prawa podatkowego, nie należy podejmować decyzji o formułowaniu i wprowadzeniu tego środka legislacyjnego. Niewuwzględnienie determinantu temporalnego może skutkować błędem definicyjnym w postaci przedwczesnego ograniczenia nieostrości. Wówczas sformułowanie i wprowadzenie definicji może spowodować negatywne konsekwencje dla zachowania relacji wskazywanej jako kluczowej pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Ponadto mogą one wpływać negatywnie na właściwy poziom szczegółowości regulacji, zwłaszcza gdy definicja legalna będzie formułowana w elemencie przedmiotu opodatkowania. Akcentowany w doktrynie prawa podatkowego wymóg głębokości regulacji ustawowej podatku<sup>5</sup> powinien być brany pod uwagę, gdy chodzi o kształt przedmiotu opodatkowania przy zastosowaniu w nim definicji legalnych ograniczających nieostrość. Determinant temporalny stanowi także — w pewnym sensie — punkt wyjścia dla rozpatrywania determinantu stopnia ograniczenia nieostrości. Nie chodzi bowiem o przewidywane, zakładane ograniczenie nieostrości, lecz o realne, analizowane niejako na bieżąco.

Kluczowy staje się zatem determinant stopnia ograniczenia nieostrości. Celowo został wyrażony w taki sposób, że odnosi się *de facto* do pewnego stopnia jego spełnienia. Nie można zapominać o konsekwencjach, jakie wiążą się z wprowadzeniem środków techniki prawodawczej służących zapewnieniu elastyczności przepisów prawa podatkowego. Posługiwanie się sformułowaniem dotyczącym tego determinantu — bez uwzględnienia pewnego stopnia jego spełnienia — byłoby niegodne nie tylko z istotą środków zapewniających elastyczność przepisów prawa podatkowego, lecz także z funkcją, jaką pełnią tego rodzaju definicje legalne. Skutkiem użycia — przykładowo — określeń nieostrych<sup>6</sup>, które

<sup>5</sup> R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja: urząd, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 390.

<sup>6</sup> Warto zauważyć, że w § 155 ust. 1 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” w pierwszej kolejności wskazano na określenia nieostre.

podlegają definiowaniu, staje się ograniczenie nieostrości poprzez jej „dostosowanie” do celów, jakie realizuje normodawca poprzez wprowadzenie tych dwóch środków legislacyjnych.

Analiza tego determinantu w pierwszej kolejności wymaga zastosowania wskazywanego już obszaru nieostrości będącego konsekwencją użycia danego środka legislacyjnego, a zatem wyjściowego obszaru nieostrości. Rozważenie determinantu stopnia ograniczenia nieostrości wymaga więc uwzględnienia zgodności z wyjściowym obszarem nieostrości. Dotyczy to sytuacji, gdy przy formułowaniu definicji legalnej ustawodawca podatkowy nie uniknął posługiwania się kolejnymi środkami legislacyjnymi zapewniającymi elastyczność przepisów prawa podatkowego. W związku z tym, gdy w ramach tej definicji — przykładowo — zostały użyte określenia nieostre, co jest stosunkowo częstą sytuacją, należy dokonać oceny obszaru nieostrości jako konsekwencji użycia tego określenia nieostrego w porównaniu z wyjściowym obszarem nieostrości. Wówczas gdy powstały obszar nieostrości mieści się w wyjściowym, można uznać, że rozpatrywany determinant został spełniony, a zatem ustawodawca podatkowy posłużył się właściwym sposobem sformułowania danej definicji legalnej. Jeżeli zaś zastosowany środek legislacyjny powoduje nieostrość, która nie mieści się w wyjściowym obszarze nieostrości, to zastosowanie rozpatrywanego determinantu oznacza, że taki kształt określenia nieostrego w definicji legalnej powinien ulec zmianie. Nie ma przy tym znaczenia, w jakim rozmiarze został przekroczony wyjściowy obszar nieostrości. Determinant ten będzie służył także do wyznaczenia sposobu ukształtowania nowego zwrotu zapewniającego elastyczność przepisów prawa podatkowego w danej definicji legalnej. W konkretnym przypadku lepszym rozwiązaniem, biorąc pod uwagę ten determinant, może być rezygnacja z przyjętego kształtu określenia nieostrego i sformułowanie nowego środka legislacyjnego tego typu. Natomiast w przypadku przekroczenia wyjściowego obszaru nieostrości w niewielkim rozmiarze lepszym rozwiązaniem może być jedynie pewna modyfikacja przyjętego wcześniej zwrotu w celu jego dopasowania do tego obszaru. Modyfikacja ta może polegać na zmianie jednego z wyrazów użytych w konstrukcji danego zwrotu lub też większej ich liczby w zależności od tego, w jakim kierunku ten sposób modyfikacji zostanie wyznaczony przy użyciu determinantu, który można nazwać determinantem zgodności z wyjściowym obszarem nieostrości.

W dalszej kolejności wypada przeprowadzić analizę zastosowania tego determinantu w odniesieniu do danej regulacji, gdzie wprowadzono definicję legalną i instytucji prawej, w której ta regulacja się znajduje. Można zatem przyjąć, że chodzi o determinant stopnia ograniczenia nieostrości dla regulacji oraz determinant stopnia ograniczenia nieostrości dla instytucji prawnej w prawie podatkowym.

Pierwszy z nich sprowadza się do konieczności badania celu i przedmiotu danej regulacji, gdzie umieszczono — przykładowo — określenie nieostre, a na-

stępnie przedmiotu i celu tego unormowania po wprowadzeniu definicji legalnej ograniczającej nieostrość. Porównanie rezultatów tego badania powinno pozwalać na stwierdzenie, że po pierwsze — cel i przedmiot regulacji prawno-podatkowej po wprowadzeniu definicji legalnej mieści się w tym, który można było ustalić przed jej wprowadzeniem, a po drugie — należy ustalić *de facto* stopień ograniczenia tej nieostrości, jaki został osiągnięty w wyniku wprowadzenia tej definicji legalnej. Wymagany stopień ograniczenia nieostrości będzie związany z tym, czy zastosowanie tej definicji będzie dotyczyło stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, czy też elementów konstrukcji prawnej podatku. Stanowi to jednocześnie przejście do determinantu stopnia ograniczenia nieostrości dla danej instytucji prawnej. Jego zastosowanie wymaga zbadania celu i przedmiotu tej instytucji prawno-podatkowej po wprowadzeniu definicji legalnej oraz celu i przedmiotu tej instytucji przed jej umieszczeniem. Poza wynikającym z tego determinantu wymogiem zgodności celu i przedmiotu danej instytucji po wprowadzeniu definicji legalnej z tym, który można było ustalić przed jej dodaniem, należy zbadać, jaki *de facto* stopień ograniczenia nieostrości został osiągnięty. Przykładowo, jeżeli definicja legalna dotyczy regulacji doprecyzowującej przedmiot opodatkowania w danym podatku, należy ustalić, czy uzyskano taki stopień ograniczenia nieostrości, który pozwala dopracowywać ten element konstrukcji prawnej podatku bez konieczności wprowadzenia nowej definicji legalnej.

### 3. ZASTOSOWANIE DETERMINANTU OGRANICZENIA NIEOSTROŚCI W KLAUZULI PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA

Rozwiązania dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mogą stanowić nie tylko przykład użycia definicji legalnych ograniczających nieostrość przepisów prawa podatkowego, ale jednocześnie pole badawcze do oceny zastosowania determinantu ograniczenia nieostrości. Z uwagi na to, że konstrukcja tej klauzuli w przeważającym zakresie składa się z tego rodzaju definicji legalnych, do zobrazowania problemów, jakie wiążą się z realizacją tego determinantu, może posłużyć definicja wyjściowa, a zatem unikania opodatkowania, a także jedna z jej składowych, to jest precyzująca sztuczny sposób działania.

Użycie terminu „definicja wyjściowa” w odniesieniu do unikania opodatkowania<sup>7</sup> wynika z dwóch powodów. Po pierwsze — z jej treści, gdyż w założeniu ukazuje podstawowy zakres pojęciowy dla zastosowania całości regulacji, po drugie zaś z tego względu, że większość wyrażen użytych do jej skonstruowania znalazła swoje rozwinięcie w kolejnych definicjach legalnych będących również

<sup>7</sup> Chodzi o art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.).

definicjami ograniczającymi nieostrość przepisów prawa podatkowego. Jest to jedno z możliwych rozwiązań normatywnych i zasługuje na pełną aprobatę. Takie rozwiązanie, będące jednocześnie wskazaniem wyjściowego obszaru nieostrości dla całości unormowań, które umownie można nazwać mianem instytucji, powoduje konsekwencje dla kształtu pozostałych unormowań będących definicjami realizującymi.

Warto przy tym zauważyć, że z możliwych do wyróżnienia w ramach tej definicji legalnej pięciu elementów<sup>8</sup> jedynie element sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu nie został przez ustawodawcę zdefiniowany. Taka sytuacja może powodować negatywną ocenę, gdy idzie o spełnienie badanego determinantu z uwagi na zgodność z wyjściowym obszarem nieostrości. Jeden z pięciu elementów realizujących ten obszar, a *de facto* doprecyzowujących go, pozostał bowiem otwarty. Można zatem uznać, że zastosowanie determinantu zgodności z wyjściowym obszarem nieostrości wymaga rozważenia nowej definicji precyzującej ten element. Dodatkowym uzasadnieniem dla jej umieszczenia są zmiany, jakie zostały wprowadzone także w kształcie tej definicji wyjściowej z dniem 1 stycznia 2019 roku.

Przy rozpatrywaniu kierunku działań legislacyjnych do rozważenia pozostaje przede wszystkim to, czy wypada skoncentrować się na zbiorczej niejako definicji wskazującej na sprzeczność w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, czy też na stworzeniu odrębnych definicji. W tym drugim wariantcie należałoby zbudować cztery definicje, to jest sprzeczności w danych okolicznościach z przedmiotem ustawy podatkowej, sprzeczności w danych okolicznościach z celem ustawy podatkowej, sprzeczności w danych okolicznościach z przedmiotem przepisu ustawy podatkowej i sprzeczności w danych okolicznościach z celem przepisu ustawy podatkowej.

Biorąc pod uwagę determinant zgodności z wyjściowym obszarem nieostrości, wystarczające zdaje się przyjęcie pierwszego z możliwych wariantów. Jak podkreślono, badanie i postulowanie zastosowania definicji legalnych ograniczających nieostrość przepisów prawa podatkowego nie oznacza jednocześnie konieczności ich znaczącego wzrostu. Punktem wyjścia jest bowiem ustalenie tego zakresu, który podlega definiowaniu. Jeżeli wybór jednego z dwóch wariantów, w tym wypadku mniej kazuistycznego, pozwala osiągnąć założony cel, jest to rozwiązanie właściwe. Przy wyborze zakresu definiowania należy mieć na uwadze także wymóg zachowania właściwego poziomu szczegółowości regulacji. Konstruowanie kolejnych definicji uszczegóławiających, przy założeniu spełnienia funkcji tego środka legislacyjnego poprzez rozwiązanie mniej kazuistyczne, może prowadzić do konieczności wprowadzania dalszych definicji. Takiego działania

---

<sup>8</sup> Można wskazać następujące elementy: czynności, korzyści podatkowej, sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, osiągnięcia korzyści podatkowej jako głównego lub jednego z głównych celów dokonania czynności, uznania za sztuczny sposób działania.

nie będzie można uznać za spełnienie determinantu ograniczenia stopnia nieostrości dla regulacji prawnej i instytucji prawnej w ramach prawa podatkowego.

Przy tworzeniu wskazywanej definicji warto także rozważyć zastosowanie kryterium bezpośredniości czy też pośredniości. Jest ono bowiem skutkiem użycia sformułowania odnoszącego się do celu ustawy podatkowej czy też celu przepisu ustawy podatkowej. W tych wypadkach, gdy w unormowaniach prawa podatkowego ustawodawca wykorzystuje wyrażenia odnoszące się do celu, w praktyce pojawiają się wątpliwości interpretacyjne, które także są usuwane przez odpowiednie zmiany legislacyjne<sup>9</sup>.

W celu zobrazowania problemów przy tworzeniu definicji ograniczających nieostrość przepisów prawa podatkowego warto także przywołać kluczowe rozwiązanie dla zastosowania unikania opodatkowania, to jest sformułowanie dotyczące sztucznego sposobu działania<sup>10</sup>. Szczegółowa analiza tej definicji wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Wypada jednak zauważyć, że pewne postulaty, które były zgłaszane w stosunku do jej poprzedniego brzmienia<sup>11</sup>, w pewnym sensie zostały uwzględnione przy nowej konstrukcji tej definicji, szczególnie gdy chodzi o ograniczenie zastosowania dwóch kryteriów charakterystycznych dla nauk ekonomicznych, odnoszących się do ujęcia ekonomicznego lub gospodarczego<sup>12</sup>.

Pewne wątpliwości co do zastosowania badanego determinantu może powodować podstawowy zakres definicyjny, poprzez który wyrażono sztuczny sposób działania. Nie chodzi przy tym o zmianę sposobu jego sformułowania w stosunku do poprzedniego, gdzie obecnie wskazuje się, jaki sposób zachowania nie uznaje się za sztuczny sposób działania. Taki wariant definicyjny pozwala wskazać, jakie zachowanie nie będzie uznane za sztuczny sposób działania, co jest rozwiązaniem poprawnym. Obszar nieostrości został tym samym zmniejszony w stosunku do poprzedniej definicji. Niemniej jednak, z uwagi na konieczność użycia kolejnych określeń nieostrych w jego konstrukcji, nadal będzie prowadził do pewnych wątpliwości interpretacyjnych. Dlatego też warto wskazać ewentualny kierunek dalszych działań legislacyjnych ograniczających ten obszar nieostrości, a tym samym uzasadniony badanym determinantem.

Zwrot, który powoduje wątpliwości co do spełnienia determinantu ograniczenia nieostrości, dotyczy zastosowania sposobu działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Tak opisane działanie jest jednym

<sup>9</sup> Jako przykład można wskazać przepis art. 7 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1170), gdzie z dniem 1 stycznia 2016 roku zmieniono tę regulację w taki sposób, że zwolnieniu podlegają nie tylko grunty, budynki, czy też budowle służące bezpośrednio osiąganiu celów z zakresu ochrony przyrody, ale również takie, które służą temu wyłącznie.

<sup>10</sup> Art. 119c Ordynacji podatkowej.

<sup>11</sup> Zob. P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*, Wrocław 2017, s. 64–66.

<sup>12</sup> Chodzi o usunięcie zwrotu odnoszącego się do ryzyka ekonomicznego.

z warunków jego nieuznania jako sztucznego sposobu działania. Wyrażenie to składa się z dwóch określeń nieostrych, to jest dominującej miary, uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Kluczowym określeniem nieostrym dla przyjęcia warunku nieuznania za sztuczny sposób działania jest to, które wskazuje na uzasadnione przyczyny ekonomiczne. Sam termin „uzasadnione przyczyny ekonomiczne” jest trudny do zdefiniowania nie tylko przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego — może powodować wątpliwości także wśród przedstawicieli nauk ekonomicznych. Podstawowy problem dotyczy bowiem wskazania kryterium pozwalającego wydzielić te przyczyny ekonomiczne, które mają charakter uzasadnionych. Ponadto należy rozważyć, czy tak ujęte określenie nieostre wypada rozumieć jako uzasadnienie istniejące w pewnej relacji do jakiejś przyczyny o charakterze ekonomicznym czy też chodzi o ocenę konkretnej przyczyny jako spełniającej kryterium ekonomicznej bez uwzględnienia tej relacji. Istotne jest także wskazanie kryterium temporalnego, a zatem czy chodzi o już istniejące uzasadnione przyczyny ekonomiczne, czy też takie, które są przewidywane jako uzasadnione w przyszłości. Biorąc pod uwagę determinant stopnia ograniczenia nieostrości dla danej regulacji należy uznać, że chodzi o przyczyny ekonomiczne już istniejące i takie, które można ustalić bez uwzględnienia wspomnianej relacji.

Uwzględnienie determinantu stopnia ograniczenia nieostrości dla danej instytucji pozwala z kolei krytycznie odnieść się do wprowadzenia określenia nieostrego dominującej miary. Użycie tego środka legislacyjnego może — w praktyce — powodować trudności w zastosowaniu jednego z warunków nieuznania za sztuczny sposób działania, prowadząc do konieczności przyjęcia po pierwsze „jednostki miary”, a po drugie — jej odniesienia do uzasadnienia w co najmniej jednej przyczynie ekonomicznej. Docelowo warto zatem postulować rezygnację z określenia nieostrego dominującej miary.

#### 4. PODSUMOWANIE

Korzystanie z definicji legalnych ograniczających nieostrość przepisów prawa podatkowego przez ustawodawcę podatkowego powinno stać się jednym z istotnych narzędzi legislacyjnych stanowiących pewien kompromis pomiędzy zachowaniem precyzji normodawczej a zapewnieniem pewnej elastyczności przepisów.

Jest to jednak rozwiązanie, które wymaga zastosowania odpowiednich determinantów już na etapie tworzenia prawa podatkowego. Kluczowym staje się podany analizie determinant ograniczenia nieostrości. Pozwala on bowiem wskazać kilka bardziej szczegółowych, jak choćby temporalny czy stopnia ograniczenia nieostrości, które także stanowią podstawę do wyróżnienia w ich obrębie kolejnych determinantów.

Wyróżnione determinanty mogą posłużyć do analizy wybranych unormowań klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Badanie to dało podstawę do sformułowania wniosków *de lege ferenda* w kierunku wprowadzenia kolejnej definicji legalnej oraz zmiany w obrębie art. 119 c § 1 Ordynacji podatkowej poprzez *de facto* usunięcie jednego z określeń nieostrych.

## DETERMINANT OF BLURRING RESTRICTIONS WHEN FORMULATING DEFINITIONS IN TAX LAW. COMMENTS REGARDING THE TAX AVOIDANCE CLAUSE

### Summary

The article analyses one of the legal definitions used in tax law. Within this definition, determinants for its formulation should be highlighted. The determinant of blur focus is basic.

Based on this determinant, an analysis of the clause against tax avoidance was made. Proposed amendments to legal regulations were also indicated.

Keywords: legal definition, concept blur, definition determinants

### BIBLIOGRAFIA

- Borszowski P., *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, Warszawa 2019.
- Borszowski P., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*, Wrocław 2017.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019.
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznictwo*, Warszawa 2013.
- Halasz A., *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019.
- Mastalski R., Fojcik-Mastalska E., *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja: ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
- Münnich M., *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017.