*Paweł Borszowski**

Określenia nieostre i klauzule generalne w regulacji zobowiązania podatkowego – zagadnienie elastyczności (zarys problematyki)

1. Uwagi ogólne

Zagadnienie elastyczności w regulacji normatywnej zobowiązania podatkowego nie jest problemem narzuconym niejako z góry, lecz w pewnym sensie naturalnym¹. Po pierwsze bowiem zarówno określenia nieostre, jak i klauzule generalne funkcjonują w określonych regulacjach zawartych w przepisach Ordynacji podatkowej², a zatem ustawodawca ma świadomość co do konieczności ich istnienia, widząc potrzebę zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego³. Powstaje jednak zasadniczy problem dotyczący tego, czy ustawodawca ma świadomość skutków, jakie wywołuje umiejscowienie określenia nieostrego czy też klauzuli generalnej w danej regulacji stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Prowadzi to również do pytania, czy ustawodawca widzi potrzebę zapewnienia elastyczności tekstu Ordynacji podatkowej regulującej zobowiązanie podatkowe jednocześnie ze skutkami takiej regulacji w obszarze stosowania prawa⁴. Chodzi więc o zbadanie, czy wywołany danym określeniem nieostrym,

* Dr hab. Paweł Borszowski – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii, Uniwersytet Wrocławski.

¹ W literaturze podkreśla się bowiem, iż elastyczność „koncentruje się na przełamywaniu nieadekwatności pomiędzy tekstem prawnym, posiadającym jakieś wyjściowe znaczenie i powstałym w określonym czasie, a rzeczywistością społeczną”. L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa – doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 53.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2005 Nr 8, poz. 60 ze zm. (dalej: o.p.).

³ Zgodnie bowiem z przepisem art. 155 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908), jeżeli zachodzi potrzeba zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego, można posłużyć się określeniami nieostrymi, klauzulami generalnymi albo wyznaczyć nieprzekraczalne dolne lub górne granice swobody rozstrzygnięcia.

⁴ W literaturze wskazuje się więc, iż chodzi o „wykreowanie wartości elastyczności w procesie decyzyjnym, albo wzmocnienie tej wartości”. L. Leszczyński, *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*, Kraków 2001, s. 182.

czy też klauzulą generalną „stan elastyczności” został właściwie dobrany. Inaczej mówiąc, chodzi o stwierdzenie, czy wprowadzone typowe środki techniki prawodawczej spełniają swoją rolę, czy też powodują niepotrzebne wątpliwości interpretacyjne, prowadząc do trudności z odnalezieniem granic elastyczności, a tym samym problem ze skutecznością regulacji o charakterze publicznoprawnym, których rolą jest zapewnienie dopływu środków budżetowych.

Rozważany tu problem wpisuje się w szerokie zagadnienie elastyczności prawa podatkowego, przy czym z racji ograniczonych ram został odniesiony do instytucji zobowiązania podatkowego, a zatem do jednej z zasadniczych instytucji ogólnego prawa podatkowego. Zapewnienie elastycznego prawa podatkowego jest nie tylko konsekwencją relacji pomiędzy prawem a rzeczywistością społeczno-gospodarczą, lecz jednocześnie także konsekwencją ścisłego powiązania prawa podatkowego z obrotem gospodarczym, ze skutkami – efektami tego obrotu gospodarczego. Dlatego też, z jednej strony, ustawodawca podatkowy powinien mieć świadomość podążania prawa podatkowego za rozwojem określonego wycinka rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Z drugiej zaś – chodzi o pewne dopasowywanie tego prawa do efektów obrotu gospodarczego. Owo dopasowywanie oznacza w wielkim uproszczeniu umiejętność konstruowania regulacji szczegółowego prawa podatkowego w taki sposób, aby regulacje te nie stanowiły mechanizmu zniechęcającego do prowadzenia działalności gospodarczej.

Skoro zatem elastyczność powinna również wiązać się z pewnym „dopasowywaniem” regulacji prawa podatkowego do efektów obrotu gospodarczego, powstaje interesujące zagadnienie dotyczące oceny stopnia tej elastyczności, biorąc pod uwagę pewien „styk” dwóch różnych regulacji, tj. regulacji prawa prywatnego, przede wszystkim normującego instytucję stosunku prawnego zobowiązania oraz regulacji prawa publicznego, które w ramach Ordynacji podatkowej normuje także zobowiązanie, oparte jednak na regulacji prawa publicznego. W wielkim uproszczeniu wypada stwierdzić, że daje się zaobserwować pewną różnicę w pojmowaniu stopnia elastyczności przy badaniu styku tych dwóch regulacji o różnym charakterze prawnym. O ile bowiem prawo cywilne, będące „prawem życia codziennego”, powinno wykazywać się znacznym stopniem elastyczności, co także zapewnia cywilnoprawna metoda regulacji, to takiego stwierdzenia nie można zaakceptować w obszarze regulacji prawa podatkowego, z racji jego roli. Prawo podatkowe ma bowiem wymiar znacznie bardziej instrumentalny od prawa cywilnego, które organizuje obrót gospodarczy. Wskazując zatem problem różnego stopnia elastyczności regulacji prawnych należących do prawa prywatnego i prawa publicznego, pojawia się niezwykle istotne zagadnienie poszukiwania granic elastyczności w regulacjach prawa podatkowego, a więc w tym przypadku w regulacji zobowiązania podatkowego zawartej w przepisach Ordynacji podatkowej.

Analizując zagadnienie elastyczności w regulacji zobowiązania podatkowego, nie można pominąć także kwestii znaczenia ogólnego prawa podatkowego

i jego relacji do szczegółowego prawa podatkowego. Normując zobowiązanie podatkowe w przepisach Ordynacji podatkowej, prawodawca musiał użyć takich regulacji, które mają wymiar dostosowany do każdego świadczenia podatkowego uregulowanego w poszczególnych ustawach podatkowych. Stąd też ustawodawca, dysponując konstrukcją normatywną zobowiązania podatkowego, nie ma możliwości zastosowania tak znacznej ilości regulacji, jaka charakterystyczna jest np. dla podatku dochodowego w obszarze zwolnień⁵ czy też kosztów podatkowych⁶. Stąd też stopień elastyczności powinien być dobrze dopasowany do miejsca danej regulacji w konstrukcji zobowiązania podatkowego. Konsekwencje braku takiego dopasowania przejawiają się nie tylko w wątpliwościach interpretacyjnych, lecz przede wszystkim w przesuwaniu granicy elastyczności i osłabieniu skuteczności regulacji podatkowych.

Mając na względzie ten problem, należy dokonać analizy unormowań dotyczących zobowiązania podatkowego. Przy czym, z uwagi na ograniczone ramy tego opracowania, analiza będzie dotyczyła danej grupy regulacji wyznaczających powstawanie i wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, a także zabezpieczenie wykonania tego zobowiązania⁷. Chodzi bowiem o uchwycenie wskazanego problemu w ramach podstawowego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego łączącego organ podatkowy z podatnikiem⁸. Rozważania nie będą obejmowały szczegółowej analizy przypadków zastosowania określeń nieostrych i klauzul generalnych – co jest charakterystyczne dla orzecznictwa i komentarzy do Ordynacji podatkowej – lecz będą miały charakter analizy płaszczyznowej, tj. w odniesieniu do celu danej grupy regulacji oraz miejsca określeń nieostrych i klauzul generalnych.

⁵ Chodzi o art. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm. oraz art. 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.

⁶ Chodzi o przepisy art. 22 i art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisy art. 15 i art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁷ Ograniczone ramy niniejszego opracowania pozostawia także poza obszarem analizy instytucje modyfikujące termin realizacji świadczenia podatkowego, tj. instytucje określone przepisem art. 67a o.p. Przy czym pewne rozważania pojawiają się w części dotyczącej zakończenia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego.

⁸ Odrębnego opracowania wymaga bowiem analiza problemu elastyczności w odniesieniu do określeń nieostrych i klauzul generalnych w przypadku regulacji stosunków prawnych „wspomagających” realizację świadczenia z podstawowego stosunku prawnego łączącego organ podatkowy z podatnikiem, w szczególności regulacja odpowiedzialności osób trzecich. Na potrzeby niniejszego opracowania – dla szerszego zobrazowania analizowanego problemu – wzięto pod uwagę regulację dotyczącą zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego. Motywem stało się tu umiejscowienie tych unormowań w bliskim sąsiedztwie regulacji dotyczącej powstawania zobowiązań podatkowych, a także ściśle powiązanie z podstawowym stosunkiem prawnym zobowiązania podatkowego, szczególnie w przypadku zabezpieczenia uregulowanego w art. 33 o.p., gdzie ta instytucja ma zastosowanie przed terminem płatności podatku, czy też przed doręczeniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

2. Powstawanie zobowiązania podatkowego, a użycie określeń nieostrych i klauzul generalnych

Regulacja dotycząca powstawania zobowiązania podatkowego powinna być bardzo precyzyjna, gdyż konsekwencją jej zastosowania jest zaistnienie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, będącego podstawą realizacji roszczenia podatkowego. Stąd też regulacja ta w zasadniczy sposób różni się od rozwiązań przyjętych w prawie cywilnym – brakuje w kodeksie cywilnym⁹ regulacji systematyzującej sposoby powstawania zobowiązania, a przepisy dotyczące tej problematyki zawarte są w różnych jednostkach redakcyjnych ustawy. Z kolei jedna z najistotniejszych regulacji, tj. dotycząca powstania zobowiązań na mocy umowy, oparta jest na zasadzie swobody kontraktowej¹⁰. Biorąc pod uwagę tak przyjęte założenie, należy pozytywnie ocenić regulację przepisu art. 21 o.p., gdzie normodawca wprowadza sposoby powstawania zobowiązań podatkowych, nie korzystając z określeń nieostrych¹¹ i klauzul generalnych. Stąd też w przypadku tego unormowania nie ma potrzeby zapewnienia elastyczności tekstu aktu normatywnego w odróżnieniu od regulacji zobowiązania w prawie cywilnym. W przypadku prawa podatkowego rolą ustawodawcy jest jednoznaczne wskazanie sposobów przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, a zatem są to regulacje niejako narzucone „z góry”, gdzie organ podatkowy, a także podatnik „są wykonawcami” regulacji ustawowych.

Pozytywnej oceny regulacji określającej sposoby/metody¹² powstawania zobowiązań podatkowych – z punktu widzenia elastyczności – nie można jednak rozciągnąć na pozostałe unormowania zawarte w Rozdziale 1 Działu III Ordynacji podatkowej. Ustawodawca zamieszcza bowiem w tym rozdziale jeszcze inne przepisy, które niewątpliwie pozostają w określonej relacji z zagadnieniem powstania zobowiązania podatkowego, niemniej jednak nie precyzują sposobów przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe. W regulacjach tych ustawodawca używa określeń nieostrych, a nawet klauzul generalnych,

⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

¹⁰ P. Borszowski, [w:] E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2011, s. 198.

¹¹ Pewne wątpliwości może budzić określenie zawarte w przepisie art. 21 § 5 o.p., gdzie użyto wyrażenia wskazującego na „dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego”. Przy czym wyrażenia tego, gdzie ustawodawca szeroko otwiera obowiązek badania danych zawartych w deklaracji, nie należy oceniać negatywnie, lecz bardziej jako „zdo-pingowanie” organu podatkowego do działania, tym bardziej, że w ramach tego sposobu powstania zobowiązania podatkowego znaczenie ma decyzja wydana przez ten organ.

¹² Określenia „metoda” używa m.in. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 213 –214 czy też A. Gomułowicz, *Powstawanie zobowiązań podatkowych*, cz. I, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4.

jak choćby w regulacjach art. 22¹³ czy art. 23¹⁴. Nie ulega wątpliwości potrzeba zapewnienia elastyczności w przypadku choćby zaniechania poboru podatku czy też określania podstawy opodatkowania w drodze oszacowania. Niemniej ich umiejscowienie w tej „części” zobowiązania podatkowego nie może zasługiwać na pozytywną ocenę. Ustawodawca powinien być bardziej konsekwentny w formułowaniu regulacji określających sposoby/metody powstawania zobowiązań podatkowych, wyłączając pozostałe instytucje z tego obszaru unormowania. Instytucje te pozostają w określonej relacji z metodami powstania zobowiązań podatkowych, jednak relacja ta powinna stanowić uzasadnienie do ich innego umiejscowienia i tym samym podstawę do wykazania elastyczności. Nie można bowiem uzasadniać objęcia pozostałych regulacji sformułowaniem wskazującym na szerokie określenie powstawania zobowiązania podatkowego, które kontrastuje z określeniem znacznie bardziej konkretnym, a więc wygaśnięciem tego zobowiązania. Użycie tak szerokiego wyrażenia jest uzasadnione pewnymi czynnościami organu podatkowego i podatnika, realizowanymi w obu sposobach/metodach powstania zobowiązania podatkowego: dla przykładu – podatnik składa deklarację, w której wykazuje kwotę podatku do zapłaty, jednak w przypadku przeprowadzenia postępowania podatkowego i stwierdzenia okoliczności określonej w art. 21 § 3 o.p. organ ten wydaje decyzję, która nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego, jednak określa kwotę zobowiązania, która powstała, w prawidłowej wysokości.

Pozostawienie w obecnym kształcie innych regulacji wraz z tworzeniem przez nie „pasa elastyczności” powoduje, iż można się zastanawiać nad nieostrością samego wyrażenia „powstawanie zobowiązania podatkowego”.

3. Problem elastyczności przy zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych

Celem normodawcy przy tworzeniu przepisów dotyczących zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych stało się sformułowanie takich regulacji, które wprowadzając „dodatkowy” stosunek prawny obok podstawowego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, stanowiłyby wzmocnienie skuteczności wykonania tego zobowiązania. Na uwagę zasługuje przy tym, iż ustawodawca podatkowy zasadniczo nie posługuje się określeniem wskazującym na wykonanie zobowiązania, tak jak czyni to w ramach regulacji cywilnoprawnej. Istotny staje się bowiem efekt tego wykonania, czyli wygaśnięcie zobowiązania

¹³ Jako przykład można więc podać wyrażenie wskazujące na „przypadki uzasadnione interesem publicznym lub ważnym interesem podatników”.

¹⁴ Z kolei w instytucji oszacowania podstawy opodatkowania jako przykład wskazać można na wyrażenie „przypadki szczególnie uzasadnione”

podatkowego. Można jednak pokusić się o stwierdzenie potrzeby rewizji regulacji także w tym obszarze, gdzie ustawodawca z jednej strony zdaje się dostrzegać nieodzowne konsekwencje uznania zobowiązania podatkowego jako stosunku prawnego, z drugiej zaś – z pewną obawą traktuje te kwestie, co przekłada się jednak na pewien chaos pojęciowy i nie służy właściwej konstrukcji zobowiązania, a zatem i praktyce w zakresie realizacji świadczeń podatkowych.

Wprowadzenie unormowań wzmacniających wykonanie zobowiązania podatkowego stawia te regulacje w określonej relacji do tego zobowiązania. Stąd też pojawia się zasadnicza kwestia dotycząca elastyczności w tym zakresie. Inaczej mówiąc, chodzi o odpowiedź na pytanie, jaki ma być stopień elastyczności, aby regulacje zabezpieczające wykonanie zobowiązania podatkowego spełniały swoją rolę, pamiętając przy tym o określonej relacji do podstawowego stosunku prawnego, która powinna w pewnym zakresie limitować stopień elastyczności.

Na uwagę w obszarze analizowanego zagadnienia zasługuje przede wszystkim zabezpieczenie na podstawie art. 33 o.p., które jest typowym instrumentem o charakterze podatkowym. W ramach konstrukcji dwóch pozostałych „form” zabezpieczenia ustawodawca zasadniczo nie posługuje się określeniami nieostrymi, za wyjątkiem pewnych obowiązków złożenia oświadczeń.

Biorąc pod uwagę zabezpieczenie w trybie art. 33 o.p. podkreślić należy, że ustawodawca niejako już na samym początku otwiera zakres elastyczności. Zobowiązanie podatkowe może być bowiem zabezpieczone przed terminem płatności¹⁵, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję¹⁶. Wprowadzenie takiej regulacji oznacza, że ustawodawca uzależnia przesłankę powodującą możliwość zastosowania tej instytucji zabezpieczenia od określenia nieostrego – uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego – podając przy tym najbardziej charakterystyczne przykłady wypełniające zakres tego określenia nieostrego.

Uzależnienie zastosowania tej instytucji od przesłanki mającej charakter określenia nieostrego oznacza, iż ustawodawca dość szeroko zakreśla stopień elastyczności. Inaczej mówiąc, ustawodawca stawia na duży stopień elastyczności, który niekoniecznie jest w tym przypadku limitowany relacją pomiędzy stosunkiem prawnym podstawowym zobowiązania podatkowego a stosunkiem prawnym zabezpieczenia. Takie rozwiązanie normatywne daje się uzasadnić istotą instytucji zabezpieczenia. Przy tym poważne wątpliwości – z punktu widzenia

¹⁵ Na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim również na majątku wspólnym.

¹⁶ Do „stanu” uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązań podatkowych odnosi się także normodawca w przepisie art. 33b pkt 2 o.p.

pewnego limitowania stopnia elastyczności – budzi charakter wyrażen użytych do konstrukcji tej przesłanki. Chodzi bowiem w ogólnym ujęciu o taką sytuację podatnika, która nie zapewnia wykonania zobowiązania podatkowego. Przykłady podane przez ustawodawcę wskazują na pewne negatywne zachowania podatnika z punktu widzenia zapewnienia, iż zobowiązanie podatkowe będzie wykonane.

Wątpliwości wynikają z użycia wyrażenia wskazującego na uzasadnioną obawę niewykonania zobowiązania podatkowego, a więc na pewien stan emocjonalny obawy odnoszony do wykonania zobowiązania podatkowego. Posłużenie się wyrażeniem wskazującym na stan emocjonalny obawy w sposób znaczący zwiększa stopień elastyczności, powodując trudności z odnalezieniem jej granic. Określenie „obawa niewykonania zobowiązania podatkowego” oznacza bowiem konieczność uwzględnienia subiektywnego odczuwania stanu obawy danego pracownika organu podatkowego. Nietrudno zauważyć, że skala obawy może być zróżnicowana wśród poszczególnych pracowników organu podatkowego. Nie wydaje się przy tym, iż rolą naczelnika urzędu skarbowego stałoby się poszukiwanie uśrednionych standardów stanu obawy uzasadniających zastosowanie zabezpieczenia na podstawie art. 33 o.p. Stąd też użycie przez ustawodawcę takiego określenia, stanowiącego jednocześnie przesłankę do zastosowania tego zabezpieczenia, poprzez zbytnie rozszerzenie stopnia elastyczności może prowadzić do nadużywania tej regulacji, a tym samym do ograniczenia działalności podatników bądź też ich nierównego traktowania.

Nie ulega wątpliwości konieczność użycia dość elastycznej przesłanki warunkującej możliwość zastosowania tej instytucji, należy jednak jednocześnie uwzględnić relację pomiędzy stosunkiem prawnym zobowiązania podatkowego – jako stosunkiem prawnym podstawowym – a stosunkiem prawnym zabezpieczenia. Nie można bowiem rozciągać przesłanki umożliwiającej zastosowanie tej instytucji w taki sposób, że trudno ustalić granice elastyczności. Przesłanka ta powinna opierać się na użyciu określenia nieostrego, przy czym określenie to musi wynikać z relacji pomiędzy wskazanymi stosunkami prawnymi oraz jednoznacznie wskazywać na taką sytuację podatnika, która czyni wątpliwym wykonanie zobowiązania podatkowego. Chodzi bardziej o wyrażenie tej sytuacji, a nie tylko wskazanie przyczyn powodujących pewne emocje u pracownika organu podatkowego. Ponadto, wątpliwości co do granic elastyczności powstają w tym przypadku także ze względu na brak jednoznacznego stanowiska ustawodawcy co do zakresu wykonania zobowiązania podatkowego.

W dużo mniejszym zakresie wątpliwości budzi użycie przez ustawodawcę identycznego w treści sformułowania, stanowiącego podstawę wezwania strony postępowania lub kontrolowanego do złożenia oświadczeń o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, czy też o rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego. W tym przypadku zachodzi także problem subiektywnego odczuwania stanu obawy, jednak nie powoduje

to jednocześnie takich skutków, jak w przypadku przesłanki warunkującej zabezpieczenie na podstawie art. 33 o.p. Jednocześnie wskazuje to na pewną niedbałość ustawodawcy, który nie pokusił się o wprowadzenie zróżnicowanych określeń nieostrych.

Należy zatem postulować zmianę określenia użytego jako przesłanka do zastosowania zabezpieczenia z art. 33 o.p.

4. Konstrukcja wygaśnięcia zobowiązania podatkowego a zagadnienie elastyczności

Analizując normatywną konstrukcję sposobów powodujących zakończenie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego w odniesieniu do stosowania określeń nieostrych i klauzul generalnych, jak również w szerszej płaszczyźnie elastyczności, należy zauważyć, że ustawodawca już w samym określeniu Rozdziału 7 Działu III Ordynacji podatkowej zakłada znaczną precyzję. Prawodawca wskazuje bowiem na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, a zatem na konkretny skutek w postaci zakończenia stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Takie rozwiązanie normatywne różni się więc od tego, jakie przyjęto dla określenia zakresu sytuacji powodujących powstanie zobowiązania podatkowego, gdzie użyto wyrażenia wskazującego na pewien proces – powstawanie. Rozwiązanie normatywne przyjęte w tytule tego rozdziału wskazuje zatem, że ustawodawca niejako z góry zakłada znaczną precyzję co do sposobów powodujących wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, rezygnując z określenia „wygasanie zobowiązania podatkowego”, które byłoby bardziej dostosowane nie tylko do instytucji zobowiązania podatkowego jako stosunku prawnego, lecz także uwzględniałoby zagadnienie elastyczności. Przyjęcie takiego kształtu regulacji jednoznacznie wskazuje na fiskalne podejście ustawodawcy podatkowego: z jednej strony bowiem występuje rozszerzenie zakresu sytuacji powodujących nie tylko skutek w postaci powstania zobowiązania podatkowego, lecz także uwzględniających pewien proces prowadzący do tego skutku, z drugiej zaś – wskazanie jedynie na sposoby powodujące skutek w sensie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Rozwiązanie to wymaga zatem rewizji ze strony ustawodawcy podatkowego, który powinien uwzględnić jeszcze wyrażenie normatywne, charakterystyczne dla modelowego stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, tj. uregulowanego w prawie cywilnym, gdzie wskazuje się na wykonanie tego zobowiązania. Jak już zaznaczono, przy rozważaniu instytucji zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego ustawodawca zdaje się dostrzegać „zagadnienie wykonania”, jednak traktuje je zupełnie instrumentalnie. Z jednej strony bowiem podnosi niejako rangę tego wyrażenia, używając go w samym tytule Rozdziału 3 Dzia-

łu III, co by oznaczało zamiar nadania konkretnej treści normatywnej, z drugiej jednak – kończy się to na samym zamiarze, gdyż w przepisie art. 33d o.p. wskazano na zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 33. Takie rozwiązanie normatywne potwierdza także trudności wydzielenia w ramach wykonania zobowiązań podatkowych regulacji prawa materialnego i procedury podatkowej.

Rozważania te prowadzą do wniosku o pewnym chaosie pojęciowym, gdzie trudno jest ustalić początek i koniec zakresu wykonania zobowiązania podatkowego i ich relacji do wygaśnięcia tego zobowiązania. Rzutuje to bezpośrednio na zagadnienie elastyczności, powodując problemy w wyznaczeniu jej granic, a jednocześnie problemy w określeniu zachowań podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, co może mieć bezpośrednie konsekwencje w zakresie skuteczności regulacji powodujących zakończenie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Oznacza to wybiórcze traktowanie przez ustawodawcę podatkowego zagadnień dotyczących stosunku prawnego zobowiązania, co także daje się zauważyć choćby w jednolitym traktowaniu zobowiązania podatkowego z zaległością podatkową.

Podniesione zagadnienie rewizji regulacji w tym obszarze dałoby także możliwość lepszego uwzględnienia kluczowego problemu, tj. elastyczności. Z uwagi na obecnie przyjęte rozwiązania zagadnienie to gubi się, przybierając wymiar przypadkowości. Ustawodawca bowiem stosuje zasadniczo¹⁷ określenia nieostre, a nawet klauzule generalne¹⁸ w ramach instytucji umorzenia zaległości podatkowej. Nie chodzi przy tym o rozszerzenie zastosowania określeń nieostrych. Istota stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, który jest stosunkiem publicznoprawnym, wymaga znacznej precyzji przy formułowaniu sposobów powodujących zakończenie tego stosunku prawnego. W tym zakresie ustawodawca w obecnym kształcie normatywnym realizuje ten postulat, wymieniając enumeratywnie te sposoby. Jednakże, z uwagi na nieuwzględnienie podnoszonych wyżej kwestii wynikających z kategorii stosunku prawnego, rozwiązania te nie mają charakteru kompleksowego, a raczej przypadkowy. Świadczy o tym choćby przyjęcie jednolitych w treści wyrażen o charakterze klauzul generalnych, które mają zastosowanie zarówno do umorzenia zaległości podatkowych (a zatem instytucji wymienionej w art. 59 o.p., precyzującym sposoby wygasania zobowiązania podatkowego), jak i do instytucji odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty

¹⁷ Określenia nieostrego używa także ustawodawca przy regulacji instytucji zapłaty w przepisie art. 61 § 3 pkt 1 o.p.

¹⁸ W orzecznictwie podatkowym podkreśla się, iż wyrażenia: „ważny interes podatnika” czy „interes publiczny” mają charakter klauzul generalnych. Wskazać można m.in. na wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 lipca 2009 r., I SA/Łd 99/09 – niepublikowany czy też wyrok NSA w Warszawie z dnia 9 stycznia 2001, III SA 628/00 – niepublikowany oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2002 r., III SA 2302/00 – niepublikowany.

podatku na raty, czy też odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Można także zasugerować postulat możliwości wykorzystania określeń nieostrych dla różnicowania zakresu wygasania zobowiązania podatkowego, tj. całkowitego bądź częściowego. W obecnym kształcie normatywnym jest to regulacja nieprecyzowana.

5. Podsumowanie

Przeprowadzone rozważania poruszają jedynie w pewnym zarysie zagadnienie elastyczności, odniesione do regulacji konstruujących zobowiązanie podatkowe. Już na tym etapie analiza tego zagadnienia oparta na stosowaniu określeń nieostrych czy też klauzul generalnych wskazuje na potrzebę wprowadzenia nowych rozwiązań normatywnych. Nie chodzi przy tym o mnożenie regulacji poprzez tworzenie nowych, co jest niestety charakterystyczne dla prawa podatkowego, lecz przede wszystkim o uporządkowanie istniejących unormowań. Uporządkowanie to, przeprowadzone z punktu widzenia konstrukcji stosunku prawnego, pozwoli jednocześnie spojrzeć na rozwiązania przyjęte w kontekście elastyczności w sposób bardziej kompleksowy i pozbawiony przypadkowości.