



Uniwersytet
Wrocławski

Artur Halasz

Definicje pojęć prawnych
w ustawodawstwie
dotyczącym podatków
obrotowych



WROCLAW 2019

**Definicje pojęć prawnych
w ustawodawstwie dotyczącym
podatków obrotowych**

Prace Naukowe
Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii
Uniwersytetu Wrocławskiego

Seria: **e-Monografie**

Nr 150

Dostęp online: <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/108536>
DOI: 10.34616/23.19.147

Artur Halasz

Uniwersytet Wrocławski
ORCID [0000-0003-2279-4334](https://orcid.org/0000-0003-2279-4334)

**Definicje pojęć prawnych
w ustawodawstwie dotyczącym
podatków obrotowych**

Wrocław 2019

Kolegium Redakcyjne

prof. dr hab. Leonard Górnicki – przewodniczący

dr Julian Jezioro – zastępca przewodniczącego

mgr Aleksandra Dorywała – sekretarz

mgr Ewa Gałyga-Michowska – członek

mgr Bożena Górna – członek

mgr Tadeusz Juchniewicz – członek

Recenzenci: *prof. dr hab., dr h.c. Bogumił Brzeziński;*

dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM

© Copyright by Artur Halasz

Korekta: *Anna Noga-Grochola*

Projekt i wykonanie okładki: *Marta Kubiak*

Skład i opracowanie techniczne: *Aleksandra Kumasza eBooki.com.pl*

Druk: *Drukarnia Beta-druk, www.betadruk.pl*

Wydawca

E-Wydawnictwo. Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

ISBN 978-83-66066-77-9 (druk)

ISBN 978-83-66066-78-6 (online)

Basi dedykuję...

Spis treści

WYKAZ NAJCZĘŚCIEJ STOSOWANYCH SKRÓTÓW	15
WSTĘP	21

ROZDZIAŁ I

ISTOTA DEFINICJI POJĘĆ PRAWNYCH

1. Uwagi ogólne.....	29
2. Definicje w systemie prawa	30
3. Tworzenie definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych.....	35
3.1. Lingwistyczne uwarunkowania definiowania pojęć prawnych w systemie prawa.....	35
3.1.1. Język aktów normatywnych	35
3.1.2. Definiowanie pojęć prawnych w systemie prawa a język prawny	42
3.2. Definiowanie pojęć prawnych a zasady techniki prawodawczej.....	50
3.2.1. Definiowanie pojęć prawnych a polskie zasady techniki prawodawczej.....	50
3.2.2. Definiowanie pojęć prawnych zgodnie z unijnymi zasada- mi techniki prawodawczej.....	57
3.3. Proces harmonizacji prawa a definicje pojęć prawnych w syste- mie prawa krajowego.....	59
3.4. Budowa leksykalna definicji pojęć prawnych a metody regu- lowania stosunków społecznych.....	63
3.5. Rodzaje definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych ...	72
3.5.1. Podział definicji	72
3.5.2. Definicje realne i nominalne.....	72
3.5.3. Definicje sprawozdawcze i projektujące	73
3.5.4. Definicje równościowe i nierównościowe.....	74
4. Zasięg obowiązywania definicji legalnych pojęć prawnych	77
4.1. Zasady dotyczące zasięgu obowiązywania definicji legalnych	77

4.2. Korzystanie z definicji legalnych pojęć prawnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej.....	85
5. Definicje legalne a wyjaśnianie znaczeń pojęć prawnych w procesie stosowania prawa.....	95
6. Podsumowanie.....	99

ROZDZIAŁ II

DEFINIOWANIE POJĘĆ PRAWNYCH W PRAWIE PODATKOWYM

1. Uwagi ogólne.....	107
2. Definiowanie pojęć prawnych przez ustawodawcę (prawodawcę) a zasady tworzenia prawa podatkowego.....	109
2.1. Definiowanie pojęć prawnych przez ustawodawcę a zasady tworzenia polskiego prawa podatkowego.....	109
2.2. Definiowanie pojęć prawnych przez prawodawcę Unii Europejskiej a zasady tworzenia unijnego prawa podatkowego	122
3. Stanowione i operatywne definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym	124
3.1. Podział definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym na stanowione i operatywne	124
3.2. Stanowione definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym	125
3.2.1. Stanowione definicje w konstrukcji prawnej podatku...	125
3.2.1.1. Stanowione definicje w polskim systemie prawa podatkowego.....	125
3.2.1.2. Stanowione definicje w unijnym prawie podatkowym.....	138
3.2.2. Autonomia prawa podatkowego a tworzenie stanowionych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym .	142
3.3. Istota i charakter operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym.....	147
4. Podsumowanie.....	153

ROZDZIAŁ III

ZAŁOŻENIA TEORETYCZNYCH MODELI STOSOWANIA DEFINICJI POJĘĆ PRAWNYCH W USTAWODAWSTWIE DOTYCZĄCYM PODATKÓW OBROTOWYCH

1. Uwagi ogólne.....	159
2. Stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.....	168
2.1. Założenia teoretycznego modelu procesu decyzyjnego w stosowaniu stanowionych definicji	168
2.2. Ustalanie pojęć, które wymagają zdefiniowania.....	169
2.3. Ustalenie stanowionej definicji pojęcia prawnego.....	170
2.4. Wybór właściwej stanowionej definicji	179
3. Stosowanie operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.....	183
3.1. Założenia teoretycznego modelu procesu decyzyjnego w stosowaniu operatywnych definicji.....	183
3.2. Ustalenie pojęć wymagających zdefiniowania	184
3.3. Ustalenie operatywnej definicji pojęcia prawnego	187
3.3.1. Główne założenia	187
3.3.2. Proces operatywnego definiowania	191
4. Stosowanie <i>quasi</i> -stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.....	203
4.1. Podmioty tworzące <i>quasi</i> -stanowione definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.....	203
4.2. Ustalenie pojęć wymagających zdefiniowania, formułowanie <i>quasi</i> -stanowionego znaczenia pojęcia i wybór definicji	206
5. Podsumowanie.....	210

ROZDZIAŁ IV

STANOWIONE DEFINICJE POJĘĆ PRAWNYCH W ORZECZNICTWIE SĄDÓW I PRAKTYCE ORGANÓW PODATKOWYCH Z ZAKRESU USTAWODAWSTWA DOTYCZĄCEGO PODATKÓW OBROTOWYCH

1. Uwagi ogólne.....	215
----------------------	-----

2. Płaszczyzny związania stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych w procesie ich stosowania.....	219
3. Statyczne i dynamiczne stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.	224
4. Stosowanie przez sądy i organy podatkowe stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych a postulat spójności terminologicznej	231
4.1. Stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych a postulat wewnętrznej spójności terminologicznej	231
4.2. Stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych a postulat zewnętrznej spójności terminologicznej	234
4.2.1. Związek prawa cywilnego z prawem podatkowym a posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.....	234
4.2.2. Związek pozostałych gałęzi prawa z prawem podatkowym a posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.....	238
5. Podsumowanie.....	240

ROZDZIAŁ V

OPERATYWNE DEFINICJE POJĘĆ PRAWNYCH W ORZECZNICTWIE SĄDÓW I PRAKTYCE ORGANÓW PODATKOWYCH Z ZAKRESU USTAWODAWSTWA DOTYCZĄCEGO PODATKÓW OBROTOWYCH

1. Uwagi ogólne.....	247
2. Determinanty stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w orzecznictwie sądów i rozstrzygnięciach organów podatkowych z zakresu ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych	250
3. Przyczyny stosowania przez sądy i organy podatkowe operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych	255

3.1. Postrzeżenie autonomii prawa podatkowego w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych	255
3.2. Swoistość pojęć prawnych w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych	257
3.3. Postrzeżenie woli ustawodawcy (prawodawcy) w stosowaniu definicji operatywnych pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych	259
4. Sposoby tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych w orzecznictwie sądów i praktyce organów podatkowych.....	262
5. Podsumowanie	274
ZAKOŃCZENIE I WNIOSKI	279
WYKAZ LITERATURY	287
WYKAZ AKTÓW PRAWNYCH	301
ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ	307
ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO	309
ORZECZNICTWO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO.....	310
ORZECZNICTWO WOJEWÓDZKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH	312
PISMA URZĘDOWE	318
POZOSTAŁE MATERIAŁY ŹRÓDŁOWE	320

Wykaz najczęściej stosowanych skrótów

- CBOSA – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- DKIS – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
- dyrektywa IR – dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49 z późn. zm.)
- dyrektywa MA – dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1)
- dyrektywa MR – dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34)

dyrektywa PS	– dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8 z późn. zm.)
dyrektywa VAT	– dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.)
Dz. U.	– Dziennik Ustaw
fin. publ.	– ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 869)
k.c.	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1145)
k.k.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1600 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 483, poz. 78 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2096 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z dnia 25 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 505 ze zm.)
LEX	– System Informacji Prawniczej LEX
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. z 2019 r., poz. 900 ze zm.)
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A

p.u.s.a.	– ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2107)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1302)
pr. bank.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2187 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1186 ze zm.)
pr. en.	– ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz. U. z 2018 r., poz. 755 ze zm.)
pr. r.d.	– ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1990 ze zm.)
SIP	– System Informacji Podatkowej
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13)
UE	– Unia Europejska
u.g.h.	– ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 847 ze zm.)
u.k.u.r.	– ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1405)
u.p.a.	– ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 864 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150)

u.p.d.o.f.	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.)
u.p.n.i.f.	– ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. z 2016 r., poz. 996)
u.p.o.l.	– ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.)
u.p.p.m.	– ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1933 ze zm.)
u.p.r.	– ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1892 ze zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizna (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 644 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.)
u.p.w.n.k.	– ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 228 ze zm.)
u.s.m.	– ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 845 ze zm.)
u.t.k.	– ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 710 ze zm.)

u.z.p.d.	– ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 43)
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
Wspólny Przewodnik	– Wspólny przewodnik praktyczny Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji przeznaczony dla osób redagujących akty prawne Unii Europejskiej
ZTP	– Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 r. (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 283)

Wstęp

Przedmiotem badań w niniejszej pracy są definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych i ich stosowanie.

Dla każdego podatnika (szerzej adresata normy prawnopodatkowej) istotne jest, aby rezultaty stosowania prawa podatkowego były dla niego przewidywalne. W procesie stosowania prawa podatkowego niewątpliwie podstawową płaszczyzną dla próby osiągnięcia przewidywalności jego rezultatów jest język danej ustawy podatkowej, który powinien być fundamentem prawidłowej komunikacji między stronami stosunku prawnopodatkowego. Zgodność we wzajemnej komunikacji może być osiągnięta w sytuacji, gdy albo każda ze stron identycznie interpretuje pojęcia zawarte w treści danej ustawy podatkowej, albo gdy wśród podmiotów rozstrzygających sprawy podatkowe – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sądy administracyjne czy organy podatkowe¹ – jednolicie ustalane są znaczenia ustawowych określeń. Bez tego trudno jest mówić o jakiegokolwiek przewidywalności rezultatów stosowania prawa podatkowego przez podmioty rozstrzygające sprawy podatników.

Podmioty te, ustalając znaczenia określeń zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe, korzystają bądź z definicji legalnych, bądź konstruują same *ad hoc* definicje tych pojęć na potrzeby danej sprawy podatkowej.

Głównym celem pracy jest ustalenie sposobu posługiwania się definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków

¹ Podmioty te są podmiotami stosującymi prawo podatkowe.

obrotowych. Zagadnienie to należy rozpatrywać wielowątkowo, poczynając od istoty definicji w systemie prawa, przez sformułowanie założeń do teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych z ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych, a skończywszy na zbadaniu stosowania tych definicji pojęć prawnych przez sądy i organy podatkowe.

W związku z celem tej pracy dokonano analizy stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Analizę tę oparto na podziale definicji na stanowione oraz operatywne definicje pojęć prawnych. Przedstawione i zbadane będą orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, sądów administracyjnych, rozstrzygnięcia organów podatkowych oraz wypowiedzi doktryny prawa. Jednak ze względu na nieliczne opracowania z zakresu stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych funkcjonujące w doktrynie prawa podatkowego powinno się przede wszystkim odnieść do utrwalonych już poglądów na temat stosowania definicji pojęć prawnych w teorii prawa.

W pracy postawiono hipotezę, iż w procesie stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych brakuje jednolitych zasad co do ustalania sposobu rozumienia pojęć prawnych zawartych w danej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy. Przyjętą hipotezę oparto na następujących założeniach: 1) definicje pojęć prawnych zawarte w aktach normatywnych są narzędziem precyzującym język prawny; 2) w procesie stosowania przepisów prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych istnieją stanowione oraz operatywne definicje pojęć prawnych, ze szczególnym rodzajem operatywnych definicji – *quasi*-stanowione definicje pojęć prawnych; 3) w procesie stosowania prawa podatkowego istnieją trzy modele posługiwania się definicjami pojęć prawnych na potrzeby danej ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy; 4) w orzecznictwie sądów krajowych oraz praktyce organów administracji podatkowej brak jest jednolitego sposobu

ustalania definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe.

W celu weryfikacji wskazanej powyżej hipotezy sformułowano następujące pytania badawcze: 1. Czy na potrzeby ustalenia znaczeń pojęć zawartych w konkretnych ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe możliwe jest korzystanie z definicji tych terminów zawartych w innych ustawach podatkowych? 2. Czy możliwe jest korzystanie z definicji pojęć prawnych zawartych w poszczególnych ustawach niepodatkowych na potrzeby konkretnych podatków obrotowych? 3. Jak podmioty stosujące prawo podatkowe posługują się definicjami pojęć prawnych zawartymi w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe? 4. Jakie konsekwencje dla systemu prawa podatkowego ma korzystanie z operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe, które zostały skonstruowane przez podmioty stosujące ten rodzaj podatków?

Treść niniejszej pracy została podzielona na pięć rozdziałów. Każdy rozdział rozpoczyna się uwagami ogólnymi, wprowadzającymi w poruszane w danym rozdziale zagadnienie, a kończy krótkim podsumowaniem.

W pierwszej kolejności omówiono istotę definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych. Temu poświęcony jest pierwszy rozdział dysertacji. Punktem wyjścia do rozważań w tym rozdziale jest omówienie tworzenia definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych. W związku z tym przeanalizowano lingwistyczne uwarunkowania definiowania pojęć prawnych w systemie prawa, ponieważ to warstwa lingwistyczna w pierwszej kolejności determinuje tworzenie przez prawodawcę definicji legalnych w aktach normatywnych. Tworzenie to oparte jest na zasadach techniki prawodawczej, które po wejściu Polski do UE i relacji krajowego porządku prawnego z unijnym należy rozpatrywać w aspekcie polskim oraz unijnym procesie tworzenia prawa.

Istota definicji legalnych w aktach normatywnych wyłania się również w ich budowie leksykalnej w poszczególnych aktach normatywnych

o różnych metodach regulacji, rodzajach definicji legalnych oraz wpływie procesu harmonizacji prawa na definicje legalne zawarte w krajowym porządku prawnym.

Ostatnim zagadnieniem omówionym w pierwszym rozdziale są zasady dotyczące zasięgu definicji legalnych. Przeanalizowano w tym celu możliwość korzystania z normatywnych definicji pojęć prawnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej.

Celem rozważań poczynionych w pierwszym rozdziale było potwierdzenie założenia, iż definicje pojęć prawnych zawarte w aktach normatywnych są narzędziem precyzującym język prawny.

Po ustaleniu istoty definicji pojęć prawnych w systemie prawa zbadano definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym. Temu poświęcono drugi rozdział pracy. Celem rozważań w nim poczynionych było ustalenie istoty definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym, a także wskazanie, w którym z rodzajów podatków w systemie prawa podatkowego stosowanie definicji pojęć prawnych odznacza się odmiennością względem pozostałych podatków. Tak określony cel determinuje analizę dwóch głównych zagadnień: po pierwsze, związku zasad tworzenia prawa podatkowego z definiowaniem pojęć prawnych w systemie prawa podatkowego oraz po drugie, kwestii definiowania pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo podatkowe.

W trzecim rozdziale skonstruowano założenia teoretycznych modeli stosowania: stanowionych, operatywnych oraz *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, co stanowi potwierdzenie dla jednego z założeń tej pracy. Uzasadnienie przeprowadzenia badań analizowanej materii wynika z trzech przyczyn. Po pierwsze, w literaturze przedmiotu z zakresu prawa podatkowego brak jest wskazania założeń teoretycznych modeli decyzyjnych, zgodnie z którymi podmioty stosujące prawo podatkowe powinny ustalać definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków

obrotowych². Po drugie, w obliczu braku jakichkolwiek normatywnych zasad stosowania definicji pojęć prawnych w systemie prawa podatkowego niezbędne wydaje się, aby w doktrynie prawa podatkowego takie modele zostały opracowane. Po trzecie, opracowanie założeń teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, opartych na podstawie teorii prawa, może gwarantować, że proces stosowania definicji tych pojęć prawnych będzie zbliżony do przewidywalności i pewności prawa.

Wskazane w trzecim rozdziale pracy założenia modeli stosowania definicji pojęć prawnych stanowią wyłącznie teoretyczny wyraz sposobu definiowania pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych przez podmioty stosujące prawo podatkowe. Dlatego też uzasadnione jest przanalizowanie w kolejnych rozdziałach niniejszej pracy korzystania z definicji pojęć prawnych, zawartych ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe, przez podmioty stosujące prawo podatkowe. W związku z tym analizie poddano orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, krajowych sądów administracyjnych oraz organów podatkowych. Analiza ta miała na celu potwierdzenie, że podmioty te niejednolicie stosują definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.

Czwarty rozdział pracy poświęcono analizie zagadnienia stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie związanym z podatkami obrotowymi w orzecznictwie sądów (w tym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych) i praktyce organów podatkowych. Celem tego rozdziału było ustalenie, czy podmioty te jednolicie stosują stanowione definicje pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe.

² W literaturze przedmiotu z zakresu teorii prawa opracowany został teoretyczny model sądowego stosowania prawa – J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 50 i n.

W ostatnim rozdziale (piątym) zbadano sposób stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych z uwzględnieniem tych definicji, które mają charakter *quasi*-stanowiony. Podobnie jak w rozdziale czwartym analizę w piątym rozdziale oparto na orzecznictwie sądów (w tym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz polskich sądów administracyjnych) oraz praktyce organów podatkowych. Celem tego rozdziału było ustalenie, czy podmioty te jednolicie stosują operatywne definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.

Zakończenie i wnioski wieńczą badania przeprowadzone w niniejszej pracy i wskazano w nich główne twierdzenia wynikające z dokonanych analiz.

Pracę przygotowano na podstawie metody dogmatyczno-prawnej uzupełnionej metodami historyczno-prawną oraz prawnoporównawczą.

Na konieczność podjęcia tematyki definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych wskazują cztery argumenty. Po pierwsze, należy podkreślić, że analizowane w niniejszej pracy zagadnienie nie doczekało się do tej pory monograficznego opracowania, natomiast w doktrynie prawa podatkowego można wskazać jedynie fragmentaryczne badania nad istotą definicji w prawie podatkowym³.

Po drugie, wybór podatków obrotowych spośród pozostałych rodzajów podatków nie jest przypadkowy. Podatki te wyróżniają się na tle

³ W szczególności warto wskazać m.in. na: B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Małstalski, Wrocław 2001, s. 223–234, *idem*, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 36 i n.; *idem*, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 521 i n.; *idem*, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 66 i n.; *idem*, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 63 i n.; P. Borszowski, *Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2017, nr 8, s. 189–198; *idem*, *Wprowadzanie definicji legalnych w prawie podatkowym – zagadnienia wyjściowe*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2016, nr 7, s. 220–229.

całego systemu podatkowego, ponieważ wśród nich są te zharmonizowane, częściowo zharmonizowane oraz niezharmonizowane. W związku z tym poczynione w niniejszej pracy ustalenia mają charakter uniwersalny dla całego systemu podatkowego.

Ścisła relacja podatków obrotowych z prawem UE powoduje, że w aspekcie stosowania definicji pojęć prawnych w tych podatkach podmiot interpretujący prawo podatkowe musi uwzględniać oprócz polskich ustaw podatkowych, regulujących podatki obrotowe, również akty normatywne UE oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ponadto, kwestia ścisłego powiązania krajowych ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe z prawem UE powoduje, że w przeciwieństwie do pozostałych podatków w procesie stosowania prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych istotną pozycję ma prowspólnotowa wykładnia prawa oraz w procesie tym obecne są zarówno podmioty krajowe, jak i podmioty unijne (Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej).

Po trzecie, uzasadnieniem wyboru podjętego tematu badawczego jest brak jakichkolwiek normatywnych regulacji, które określałyby model postępowania w przypadku braku definicji danego pojęcia w ustawie podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy a możliwością skorzystania z definicji legalnej (jeśli taka jest), zawartej w ustawie z systemu prawa podatkowego czy w ustawie spoza systemu prawa podatkowego. Innymi słowy, jedynie w przypadku ustalania definicji pojęć prawnych na etapie tworzenia ustawy podatkowej istnieje normatywna regulacja, która określa sposób definiowania pojęć. Natomiast w przypadku etapu stosowania prawa podatkowego brak jest takich uregulowań.

Po czwarte, stosowanie definicji pojęć prawnych budzi emocje nie tylko wśród teoretyków prawa, w tym również prawa podatkowego, ale też wśród podmiotów stosujących prawo podatkowe. Jednolitość w rozumieniu określeń zawartych w ustawach podatkowych z zakresu podatków obrotowych jest istotna dla urzeczywistnienia zasady pewności tego

prawa w procesie jego stosowania. Ze względu na nierównorzędność stron stosunku prawnopodatkowego oraz ingerencyjny charakter prawa podatkowego podatnik powinien móc przewidzieć, jak podmiot rozstrzygający (załatwiający) jego sprawę rozumie konkretne określenia zawarte w ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy.

Przytoczone w niniejszej pracy dość liczne orzecznictwo polskich sądów administracyjnych, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz rozstrzygnięcia organów podatkowych pozwalają zatem odnieść zagadnienie stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych do praktyki prawa podatkowego.

Praca uwzględnia stan prawny na dzień 30 czerwca 2019 r.

Chciałbym w tym miejscu podziękować Panu Profesorowi Pawłowi Borszowskiemu, promotorowi mojej rozprawy doktorskiej. Dzięki Jego wsparciu i merytorycznym uwagom powstała ta książka. Ponadto jestem wdzięczny recenzentom mojej rozprawy doktorskiej – Panu Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu oraz Panu Profesorowi Dominikowi Mączyńskiemu za cenne uwagi, które pomogły mi w nadaniu ostatecznego kształtu tej publikacji.

Wrocław 2019 r.

Artur Halasz

Rozdział I

Istota definicji pojęć prawnych

1. Uwagi ogólne

Ustalenie istoty definicji pojęć prawnych stanowi pierwszy etap dla zarysowanego niniejszą pracą przedmiotu badań. W związku z tym obszar badawczy tego rozdziału będzie oscylował wokół czterech głównych płaszczyzn, których celem będzie ustalenie roli definicji pojęć prawnych, sposobu tworzenia definicji legalnych i zasięgu ich obowiązywania oraz relacji definicji legalnych z wyjaśnieniami znaczeń pojęć prawnych dokonywanych przez podmioty stosujące prawo.

Zagadnieniem wyjściowym w niniejszym rozdziale będzie ustalenie roli definicji w systemie prawa, które wyrażone w treści aktu prawnego wykazują normatywny charakter. Jednak ustalenie charakteru definicji nie wyczerpuje zagadnienia istoty definicji pojęć, jest to bowiem wielopłaszczyznowy obszar badawczy. W związku z tym analizie zostanie poddane tworzenie definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych, gdzie będą zbadane lingwistyczne uwarunkowania definiowania pojęć prawnych w systemie prawa. Warstwa lingwistyczna w pierwszej kolejności determinuje tworzenie przez prawodawcę definicji legalnych w aktach normatywnych. Tworzenie to oparte jest na zasadach techniki prawodawczej, które po wejściu Polski do UE i relacji krajowego porządku prawnego z unijnym należy rozpatrywać w aspekcie polskim oraz unijnym procesie tworzenia prawa.

Istota definicji legalnych również wyłania się w ich rodzajach oraz budowie leksykalnej w poszczególnych aktach normatywnych o różnych metodach regulacji. Analizie poddane zostaną zwłaszcza definicje legalne zawarte w aktach normatywnych różnych gałęzi prawa oraz warstwa terminologiczna tych definicji.

W związku z relacjami prawa krajowego z prawem unijnym przedmiotowy problem badawczy dotyczący istoty definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych musi być przeanalizowany w aspekcie wpływu procesu harmonizacji prawa na definicje legalne zawarte w krajowym porządku prawnym.

Ponadto ze względu na istotę definicji legalnych zbadany będzie również zasięg obowiązywania normatywnych definicji pojęć prawnych, gdzie zostaną przedstawione zasady dotyczące zasięgu definicji legalnych, oraz zostanie przeanalizowana możliwość korzystania z definicji pojęć prawnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej.

Zakończeniem rozważań poczynionych w tym rozdziale jest wskazanie podobieństw i różnic definicji legalnych z wyjaśnianiem znaczeń określeń zawartych w tekście aktu normatywnego w trakcie procesu stosowania prawa.

2. Definicje w systemie prawa

Definicje legalne zajmują szczególne miejsce w systemie prawa⁴. Definicje, czyli „zdania o pewnej strukturze: [...], należące do systemu czy metasytemu, stwierdzające wyraźnie, czy też pozwalające się tylko domyślać znaczenia słów i ich skrótów w sposób pewny”⁵ lub „dające

⁴ A. Bielska-Brodziak, *Kłopoty z definicjami legalnymi*, [w:] *System prawny a porządek prawny*, red. O. Bogucki, S. Czepita, Szczecin 2008, s. 160.

⁵ J. Chodorowski, *Definicje w systemach ekonomicznych*, Wrocław 1974, s. 21 za: T. Czeżowski, *Główne zasady nauk filozoficznych*, Wrocław 1959, s. 104.

pojęciowe przedstawienie przedmiotów”⁶, stanowią narzędzie do precyzji języka prawnego. Za ich pomocą ustawodawca (szerzej prawodawca) próbuje pozbawić tekst prawny późniejszych wątpliwości w procesie jego stosowania⁷. Dlatego też można stwierdzić, że celem tworzenia definicji legalnych jest uzyskanie odpowiedniego stopnia komunikatywności oraz precyzji tekstu prawnego⁸. Ponadto, w literaturze przedmiotu wskazuje się, że definicje legalne umożliwiają osiągnięcie wartości jasności oraz pewności prawa⁹.

W języku prawnym oraz w języku prawniczym definicje te określane są jako definicje legalne, czyli zawarte w treści aktu normatywnego¹⁰. Jednak brak jest jednomyślności co do zdefiniowania pojęcia „definicja”¹¹. Jego etymologia wywodzi się z języka łacińskiego i oznacza „określać”, „objaśniać” oraz „postanawiać”¹². Zgodnie z tym można stwierdzić, że „definicja” oznacza zarówno pewną aktywność intelektualną rozumianą jako proces formułowania danego wyrażenia, jak i wyjaśnianie danego wyrażenia¹³. W literaturze przedmiotu podkreśla się, po pierwsze, że zwrot „definicja” „wyraźnie i bezpośrednio informuje, jakie znaczenie wiązać należy z poszczególnymi użytymi przez normodawcę wyrażeniami”¹⁴. Dlatego też są „to wypowiedzi mówiące o wyrażeniach, iż to a to one znaczą albo to a to oznaczają”¹⁵. Po drugie, „definicja” służy do wytyczenia granic, czy też „rozdzielenia między

⁶ *Ibidem*.

⁷ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 48.

⁸ S. Wronkowska, M. Zieliński, *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993, s. 118.

⁹ Por. Z. Ziemiński, *O zwrotach definicyjnych w ustawodawstwie PRL*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zeszyt specjalny”, Poznań 1956.

¹⁰ A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006, s. 156.

¹¹ J. Chodorowski, *op. cit.*, s. 20.

¹² W. Patryas, *Definiowanie pojęć prawnych*, Poznań 1997, s. 7.

¹³ *Ibidem*, s. 10.

¹⁴ Z. Ziemiński, *O zwrotach definicyjnych...*, s. 61, podobnie uważa Z. Pulka, *Podstawa prawa. Podstawowe pojęcia prawa i prawnictwa*, WNF, Poznań 2012, s. 67.

¹⁵ Z. Ziemiński, *O zwrotach definicyjnych...*, s. 61.

jednym rodzajem rzeczy a innym, a język zaznacza to oddzielnymi słowami”¹⁶. Po trzecie, „definicje legalne” stanowią decyzję prawodawcy, która narzuca sposób rozumienia zwrotów zawartych w normach prawnych¹⁷. Natomiast sformułowanie „legalne” odnosi się do normatywnego charakteru tych definicji.

System prawa stanowi „zbiór norm obowiązujących w określonym państwie w określonym czasie”¹⁸. Każda z norm systemu prawa zbudowana jest ze zwrotów, których użył prawodawca do budowy tej wypowiedzi¹⁹. W związku z tym należy rozstrzygnąć, czy definicje zawarte w treści tekstu prawnego mają charakter normatywny. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że z samego faktu umieszczenia przez prawodawcę danej definicji legalnej w treści aktu normatywnego przesądza o jej normatywnym charakterze²⁰. Jednak mimo to w doktrynie prawa są zarówno zwolennicy normatywnego charakteru definicji legalnych, jak i przeciwnicy²¹.

Zwolennicy teorii normatywnego charakteru definicji pojęć prawnych przede wszystkim wskazują, że przez te definicje ustawodawca narzuca adresatowi tekstu prawnego sposób rozumienia danego określenia, w związku z tym definicje terminów prawnych są normami nakazującymi²². Ujęcie to jest konsekwencją rozpatrywania tego zagadnienia na poziomie

¹⁶ Zob. H. Hart, *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998, s. 28 i n.

¹⁷ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 220.

¹⁸ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 350.

¹⁹ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że termin „norma” oznacza „normę postępowania, to znaczy wypowiedź faktycznie sformułowaną lub dającą się sformułować w danym języku, która w języku tym wyraża skierowane do określonej osoby czy osób żądanie zachowania się w pewien sposób w pewnych okolicznościach, czy też zawsze i wszędzie.” (Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa–Poznań 1977, s. 22).

²⁰ A. Malinowski, *Polski język prawny. Wybrane...*, s. 157.

²¹ Zwolennik tej teorii: M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 215; natomiast przeciwnik: B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 88 za: J. Gregorowicz, *Definicje w prawie i w nauce prawa*, Łódź 1962, s. 39.

²² M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 215.

dyrektywnym. Definicje pojęć prawnych są zatem szczególnego rodzaju normami prawnymi, które to nakazują określoną interpretację pojęć wskazanych w akcie normatywnym²³. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że umieszczone w teście aktu normatywnego definicje legalne pojęć prawnych stanowią granicę wykładni²⁴.

Definicje legalne pojęć prawnych narzucają interpretatorowi tekstu prawnego konkretną dyrektywę wykładni, która sprowadza się do braku obowiązku poszukiwania znaczenia danego pojęcia (zdefiniowanego przez ustawodawcę) w języku naturalnym, gdyż jest to zupełnie bezcelowe.

W przypadku odmienności znaczenia danego pojęcia prawnego w języku powszechnym interpretator nie może przełamać znaczenia narzuconego przez ustawodawcę. Doktryna prawa słusznie więc wskazuje, że „tego typu waga definicji legalnej przesądza o konieczności odwrócenia kolejności działań interpretacyjnych, mianowicie konieczności uprzedniego sprawdzenia, czy w teście prawnym jest zawarta definicja”²⁵. Nawet w przypadku, gdy treść definicji legalnej danego pojęcia świadczy o nieracjonalności ustawodawcy, interpretator tekstu prawnego nie może inaczej rozumieć zdefiniowanego w teście normatywnym określenia.

W literaturze przedmiotu wskazuje się ponadto, że charakter normatywny jest swoisty dla definicji pojęć prawnych²⁶. Swoistość ta jest konsekwencją, iż „prawodawca, gdy formułuje definicję pozostaje nadal normodawcą w tym momencie”²⁷. Ustawodawca (prawodawca) ma władzę, by niejako nakazywać odbiorcom prawa, aby posługiwali się określonym pojęciem według jego woli²⁸. Dlatego skoro definicja legalna nakazuje

²³ Zob. E. Waśkowski, *Teoria wykładni prawa cywilnego, metodologia dogmatyki cywilistycznej w zarysie*, Warszawa 1936, s. 29 za: J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 39.

²⁴ Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 24.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Z. Ziemiński, *O zwrotach definicyjnych...*, s. 61.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ *Ibidem*, s. 62.

określone rozumienie danego pojęcia, to jest ona normą prawną, ponieważ nakazuje odbiorcy prawa określone zachowanie (rozumienie).

Normatywny charakter definicji prawnych przesądza również to, „że można w nich odkryć właściwości charakterystyczne dla wszelkiej normy. Chociaż bowiem są one wyrażone w formie zdań stwierdzających, to jednak mają swego adresata i sankcję. Odnoszą się przecież do działalności sądów i innych organów, a sankcją ich jest prawo domagania się uchylecia decyzji w wypadku niestosowania się do określeń w nich zawartych”²⁹.

Przeciwnicy teorii normatywnego charakteru definicji pojęć prawnych zdecydowanie nie zgadzają się z przypisywaniem każdej wypowiedzi prawodawcy normatywnego charakteru³⁰. Podkreślają oni, że normą prawną jest wyłącznie ta wypowiedź, która wskazuje jednej ze stron stosunku prawnego obowiązki, drugiej zaś uprawnienia, a nie definicja legalna wyjaśniająca sposób rozumienia danego pojęcia³¹.

W literaturze przedmiotu kwestia, czy definicje pojęć prawnych są normami prawa, czy też nimi nie są, nie jest rozstrzygnięta³². Wydaje się jednak, że rozwiązaniem dylematu dotyczącego normatywnego charakteru definicji legalnej jest wskazanie, że norma prawna jest normą postępowania, która wyraża powinność określonego przez ustawodawcę zachowania się danej osoby lub osób³³. Przy definicjach pojęć prawnych prawodawca wskazuje również, jak powinien zachować się odbiorca tekstu prawnego. Powinność tę należy utożsamiać jako obowiązek rozumienia danego terminu w kontekście stosowania konkretnego aktu normatywnego, ponieważ ustawodawca jednoznacznie w definicjach pojęć

²⁹ G.L. Seidler, *Teoria państwa i prawa (część analityczna)*, Kraków 1951, s. 44 za: J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 39.

³⁰ B. Wróblewski, *Język prawny...*, s. 88 za: J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 39.

³¹ Por. J. Lande, *Nauka o normie prawnej*, Lublin 1956, s. 13–14 za: J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 39.

³² J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 49–52.

³³ A. Bator, *Norma prawna*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, Warszawa 2010, s. 130.

prawnych wskazuje, *expressis verbis*, sposób rozumienia danego określenia, a więc sposób zachowania się przy stosowaniu prawa.

3. Tworzenie definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych

3.1. Lingwistyczne uwarunkowania definiowania pojęć prawnych w systemie prawa

3.1.1. Język aktów normatywnych

Prawo jako system określonych reguł zachowania jest wyrażone w określonym języku³⁴. W związku z tym tekst aktu normatywnego jest obiektem językowym, zbudowanym z poszczególnych zwrotów danego języka³⁵. Zwroty te wymagają od interpretatora tekstu prawnego procesu interpretacji, który oparty jest na domniemaniu, że ustawodawca, tworząc akt normatywny, posługuje się językiem powszechnym³⁶. Jednak teksty aktów normatywnych są finalnie sformułowane w języku prawnym³⁷, który jest rejestrem (rodzajem³⁸) języka powszechnego³⁹.

Język powszechny inaczej określanany jako język naturalny bądź potoczny jest językiem, którego głównym celem jest społeczna komunikacja⁴⁰. Każdy język naturalny, w ujęciu etnicznym (np. język polski, język

³⁴ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 330.

³⁵ Por. A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, wyd. 2, Warszawa 2006, s. 7.

³⁶ B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 223.

³⁷ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 331.

³⁸ Za J. Wróblewskim, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 18.

³⁹ Szerzej A. Bator, *Język prawny*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010, s. 105.

⁴⁰ Szerzej A. Bator, *Język naturalny*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010, s. 102 oraz M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 144.

niemiecki itp.), ma trzy wymiary: syntaktyczny, semantyczny oraz semiotyczny (zwany również pragmatycznym)⁴¹. Pierwszy z nich – syntaktyczny – wyraża „formalny lub strukturalny wymiar języka (reguły poprawnościowe budowy zdań, zastępowania wyrażen, przekształcania zdań)”⁴². Wymiar semantyczny, inaczej określany jako wymiar znaczeniowy, dotyczy zaś kwestii skorelowania znaku lub zdania z określonym sensem⁴³. Ostatni wymiar języka potocznego – wymiar semiotyczny – związany jest z kwestią przydatności języka naturalnego jako instrumentu do komunikacji między ludźmi⁴⁴. Dla niniejszego opracowania istotny będzie drugi wymiar – semantyczny, gdyż tylko on, jak zostanie poniżej wskazane, jest znaczący dla interpretatora tekstu prawnego.

Konsekwencją korelacji pragmatyki i semantyki języka powszechnego (naturalnego) oraz jego kontekstowości jest to, iż język naturalny jest językiem tzw. rozmytym, czyli „nieostrym” w ujęciu referencjalnym⁴⁵.

Skoro język to nie tylko zasób słów, reguł gramatycznych czy znaczenia jego słów oraz wyrażen, to istotny dla prawidłowego zrozumienia danego języka jest proces przyporządkowania znaczenia danych słów do znaków, jakimi słowa te zostały zapisane⁴⁶. Znaczenie danych słów języka potocznego, inaczej określanych jako zwroty proste, określa się na podstawie znaczenia leksykalnego znajdującego się w słownikach danego języka powszechnego⁴⁷. Tak odkodowane znaczenia poszczególnych słów składają się na sens zwrotów złożonych. Jest on wyznaczany na podstawie wypadkowego znaczenia użytych przez redaktora tekstu słów oraz zastosowanych reguł składni⁴⁸.

⁴¹ Szerzej J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 20.

⁴² *Ibidem*.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Szerzej *ibidem*, s. 23.

⁴⁶ K. Ajdukiewicz, *Język i poznanie. Tom I*, Warszawa 1985, s. 149.

⁴⁷ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 99.

⁴⁸ *Ibidem*.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że tekst prawny w polskim systemie prawa jest budowany na podstawie reguły składni języka polskiego oraz że jest złożony ze zdań opisowych⁴⁹. Interpretator tekstu prawnego, chcąc odkodować daną normę prawną, powinien więc przede wszystkim opierać się na wymiarze semantycznym języka powszechnego. Teza ta jest zgodna z domniemaniem posługiwania się przez prawodawcę w procesie legislacyjnym językiem naturalnym. W związku z tym konkretny akt normatywy będzie mógł być potencjalnie zrozumiany przez szersze audytorium, niekoniecznie posiadające wykształcenie prawnicze, przez co może wzrosnąć poziom przestrzegania prawa⁵⁰.

Interpretator tekstu prawnego w swojej interpretacji dąży w pierwszej kolejności do uzyskania „zupełnego normatywnie wyrażenia normokształtnego, a więc zawierającego wszystkie cztery elementy normy [...] a także zupełnego logicznie, tzn. niewymagającego zrelatywizowania poszczególnych elementów składowych wyrażenia normokształtnego”⁵¹. Wyrażenie normokształtne staje się normą postępowania w momencie, gdy interpretator ustali „jednoznacznie treść tego wyrażenia normokształtnego”⁵². Interpretator zmuszony jest zatem do ustalenia sensu każdego ze zwrotów – słów – składowych danego wyrażenia. Ustalenie to następuje na podstawie leksykalnego (słownikowego) rozumienia danego określenia⁵³.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ Por. B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 223.

⁵¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 139.

⁵² *Ibidem*.

⁵³ O stosowaniu słowników językowych przy ustalaniu znaczenia „potoczne” danego pojęcia zob. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 27–39 oraz por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 335. Ponadto, w anglosaskiej teorii wykładni prawa podatkowego postulat nakazu brania pod uwagę słownikowego rozumienia określonych pojęć prawnych jest charakterystyczne dla tzw. nowego tekstualizmu (zob. B. Brzeziński, *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007, s. 41).

Warto wskazać, że prawodawca tworzy regulacje prawne kierowane do wąskiego gremium osób (specjalistów) – podmiotów⁵⁴. Przykładem tego może być obrót towarami akcyzowymi, gdzie pojawiają się pojęcia specjalistyczne zawarte w ustawie o podatku akcyzowym⁵⁵ (np. wartości opałowe wyrobów węglowych czy proces zachodzący w konwertorze tlenowym w czasie przedmuchiwania tlenem ciekłej surówki żelaza). W takim przypadku domniemanie posługiwania się przez redaktora tekstu prawnego językiem powszechnym nie jest oczywiste.

Podsumowując powyższe uwagi, należy wskazać, że prawodawca posługuje się językiem potocznym (naturalnym) w tworzeniu aktów normatywnych. Konsekwencją tego stwierdzenia jest przyjęcie, że bazą leksykalną aktu normatywnego są, co do zasady, znaczenia odpowiednich zwrotów w języku naturalnym⁵⁶.

Związek języka powszechnego z językiem prawnym determinuje potrzebę określenia lingwistycznego statusu języka prawnego. W doktrynie prawa wskazuje się, że język prawny posiada własności odróżniające go od języka powszechnego⁵⁷. Język prawny różni się zatem od języka powszechnego w szczególności tym, że język prawny to „znaki symboliczne, dla których elementem oznaczanym są wyrażenia proste, niektóre znaki symboliczne są używane w innych znaczeniach niż w języku powszechnym, stosowane są nieco inne niż w języku powszechnym reguły składniowe budowy wyrażeń złożonych, wyrażenia złożone są rozumiane idiomatycznie, podczas gdy w języku powszechnym są rozumiane nieidiomatycznie”⁵⁸. Oprócz wskazanych różnic na poziomie leksykalnym i semantycznym należy wskazać na różnice istniejące na

⁵⁴ Por. *idem*, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 223.

⁵⁵ Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 864 ze zm.; dalej: u.p.a.

⁵⁶ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 147.

⁵⁷ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 22–23 za: M. Zieliński, *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972, s. 7 i n.

⁵⁸ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 23.

poziomie budowy całych wyrażen oraz składni – „z socjolingwistycznego punktu widzenia język przepisów prawnych to język rodzajowy wykształcony w zbiorowości prawników, wyodrębniony ze względu na specyficzne funkcje wypowiedzi formułowanych w tym języku”⁵⁹. Mimo to w doktrynie prawa wskazuje się, że język prawny jest językiem specjalistycznym, który jest odmianą języka powszechnego⁶⁰, a więc związek języka powszechnego i języka prawnego jest znaczny. Ścisła relacja języka powszechnego i języka prawnego powoduje, że język aktów prawnych przejmuje wszystkie wady i zalety języka naturalnego. Do zalet języka powszechnego należy zaliczyć przede wszystkim komunikatywność społeczną⁶¹. Język prawny może być przez to zrozumiały przez adresatów norm prawnych, które regulują konkretne sytuacje życiowe. Jednak główną wadą języka powszechnego, którą przejmuje tekst aktu normatywnego, jest wieloznaczność oraz nieostrość użytych zwrotów (słów). Wada ta powoduje, że stosując prawo wymagane jest przeprowadzenie procesu interpretacji tekstu prawnego.

Niedookreśloność dotyczy znaczenia danego zwrotu i oznacza, że „jakiś zwrot będący nazwą ma nieokreśloną, niewyraźną treść”⁶². Nieostrość jest zaś niedookreślonością zakresową⁶³ i polega na tym, że „mimo zapoznania się z cechami danych przedmiotów nie o każdym z nich potrafimy orzec, czy jest on, czy nie jest desygnatem określonej nazwy, zatem, czy wchodzi do jej aktualnego zakresu, czy nie wchodzi”⁶⁴.

Trybunał Konstytucyjny rozróżnia dwa rodzaje nieostrości (niejasności): zwykłą oraz kwalifikowaną. Nieostrość zwykłą jest usuwalna za pomocą wykładni, natomiast kwalifikowana charakteryzuje się brakiem

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ *Ibidem*.

⁶¹ Szerzej J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 18.

⁶² M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 172.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ *Ibidem*, s. 174.

możliwości jej usunięcia⁶⁵. W literaturze przedmiotu wskazuje się na jeszcze inne rodzaje nieostrości⁶⁶. Pierwszym rodzajem nieostrości pojęć jest nieostrość oczywista i transparentna oraz nieostrość zwykła⁶⁷. Drugim jej rodzajem jest zaś nieostrość semantyczna i pragmatyczna⁶⁸. Nieostrość semantyczna „jest związana z charakterem użytych zwrotów, natomiast pragmatyczna jest zrelatywizowana do kontekstu”⁶⁹.

Inne zjawisko charakterystyczne dla języka naturalnego to wieloznaczność (inaczej niejednoznaczność)⁷⁰. Wieloznaczność leksykalna oznacza, że dany zwrot nie jest jednoznacznie rozumiany – w momencie, gdy „rodzimy użytkownik języka (*native speaker*) przypisuje jedną treść językową, a przy tym ta treść językowa dokładnie wyznacza zakres tego wyrazu, to jest o dowolnym przedmiocie rodzimy użytkownik języka potrafi rozstrzygnąć, czy należy on do zakresu tego wyrazu. Wieloznaczne są takie wyrazy, które nie spełniają powyższych wymagań”⁷¹. W literaturze przedmiotu można wskazać na następujące typy wieloznaczności: polisemia, homonimia⁷², brak odróżnienia supozycji nazwy oraz okazjonalność⁷³. Jednak na potrzeby niniejszego opracowania najistotniejsze są wieloznaczność polisemiczna oraz homonimiczna, gdyż bezpośrednio dotyczą znaczenia konkretnego pojęcia prawnego.

Polisemia istnieje, gdy jedno pojęcie ma kilka znaczeń⁷⁴. W związku z tym polisemicznymi pojęciami są wyrazy, które po pierwsze, mają minimum dwa znaczenia oraz po drugie, między tymi znaczeniami istnieje

⁶⁵ Zob. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 521023550.

⁶⁶ Z. Tobor, *op. cit.*, s. 192 i n.

⁶⁷ *Ibidem*, s. 192–194 za: A. Mormor, *Varieties of Vagueness in the Law*, „USC Legal Studies Research Paper” 2012, nr 12–8, 6 i n.

⁶⁸ Z. Tobor, *op. cit.*, s. 211.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność leksykalna w interpretacji prawniczej*, „Rozprawy Habilitacyjne” 1978, nr 17, s. 43.

⁷¹ *Ibidem*, s. 43–44.

⁷² *Ibidem*, s. 46.

⁷³ A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 22.

⁷⁴ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 149.

związek⁷⁵. Innymi słowy polisemia to zjawisko językowe, gdy jedna nazwa ma kilka znaczeń wspólnego pochodzenia. Często jednak polisemii nie ma w języku prawnym, ale jest w języku potocznym⁷⁶. Homonimia jest tożsamością minimum dwóch różnych wyrazów⁷⁷. Zgodnie z tym dane pojęcie jest homonimem, gdy można przypisać mu różne znaczenia, a związek między tymi znaczeniami jest daleki⁷⁸. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w języku prawnym istnieją odrębne grupy homonimów⁷⁹. Są to nazwy, które w języku naturalnym nie są homonimami, natomiast są nimi w języku prawnym. W literaturze przedmiotu również można wskazać podział na wieloznaczność semantyczną oraz wieloznaczność syntaktyczną⁸⁰. Pierwsza z nich – wieloznaczność semantyczna (określana również jako leksykalna) – utożsamiana jest z polisemią. Natomiast drugi rodzaj wieloznaczności (syntaktyczna) dotyczy budowy całej wypowiedzi, a wieloznaczność ta jest najczęściej rezultatem nieprawidłowego posługiwania się przez prawodawcę spójnikami lub interpunkcją.

Za postulatem doktryny prawa słusznie należy wskazać, że „ze względu na fakt, że nieostrość rodzi w odniesieniu do tekstów prawych pewne szczególne, nietypowe problemy interpretacyjne” pojęcie nieostrości oraz wieloznaczności należy rozumieć jako pojęcia oddzielne⁸¹. O ile nieostrość użytych przez prawodawcę pojęć może być zamierzona, o tyle posługiwanie się pojęciami wieloznacznymi należy uznać za ułomność prawodawcy⁸². Naruszenie Konstytucji RP w przypadku pojęć nieostrych następuje jedynie jednak w przypadku kwalifikowanej nieostrości, czyli takiej, która nie daje się usunąć w drodze uznanych metod wykładni⁸³.

⁷⁵ T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność...*, s. 47.

⁷⁶ A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 24.

⁷⁷ T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność...*, s. 47.

⁷⁸ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 149.

⁷⁹ A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 23.

⁸⁰ Z. Tabor, *op. cit.*, s. 157 i n.

⁸¹ *Ibidem*, s. 180.

⁸² *Ibidem*, s. 167.

⁸³ Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, LEX nr 521023550.

3.1.2. Definiowanie pojęć prawnych w systemie prawa a język prawny

Istnienie nazw (pojęć, terminów) w każdym języku potocznym spełnia istotną rolę, ponieważ umożliwiają one zidentyfikowanie różnych obiektów. Nazwy w języku potocznym są podstawowym składnikiem wypowiedzi, gdyż za ich pomocą możliwe jest zbudowanie zdania w sensie logicznym. Podobnie jest z językiem prawnym.

W procesie tworzenia prawa ustawodawca posługuje się nazwami w celu tworzenia norm prawnych. Skoro tekst normatywny winien być ścisły oraz poprawny, ustawodawca musi posługiwać się jednakowymi określeniami (nazwami). Redaktor tekstu aktu normatywnego stosuje nazwy powszechnie używane w języku naturalnym, dlatego użyte przez niego pojęcia „powinny być współczesne, używane przez maksymalnie dużą część społeczeństwa oraz nazwom tym powinno być przypisane ich znaczenie podstawowe (najczęstsze, z wykluczeniem użycia w znaczeniu przenośnym)”⁸⁴.

Ustawodawca w tworzeniu pojęć (nazw) w ograniczonym zakresie może stosować nazwy, które są neologizmami, dlatego redaktor tekstu prawnego, chcąc stworzyć nowe określenia, może tego dokonać w przypadku, gdy w języku potocznym nazw tych nie ma. W rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”⁸⁵ jest wskazane w § 8 ust. 2, że redaktor tekstu normatywnego powinien unikać zapożyczeń nazw (pojęć) w przypadku, gdy nazwy mają swoje odpowiedniki w języku powszechnym.

W tekstach aktów normatywnych *sensu largo* ustawodawca posługuje się nazwami, które są pojęciami prawnymi (terminami prawnymi)⁸⁶. W literaturze przedmiotu można wskazać na precyzyjne stwierdzenie,

⁸⁴ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 125.

⁸⁵ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 r., t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 283.

⁸⁶ J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 19.

że „pojęcia prawne są to znaczenia terminów występujących w języku prawnym, w którym sformułowane są teksty prawa obowiązującego”⁸⁷. Potoczne, leksykalne rozumienie słowa „pojęcie” oznacza „myślowe odzwierciedlenie i całościowe ujęcie istotnych cech przedmiotów czy zjawisk, myślowy odpowiednik nazwy”⁸⁸. A zatem przez „pojęcie prawne” (zwane również „pojęciem normatywnym”⁸⁹) należy rozumieć myślowy odpowiednik nazwy, która została umiejscowiona przez ustawodawcę w tekście aktu prawnego.

Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazują, że „nie są terminami prawnymi nazwy przyjęte z języka polszczyzny współczesnej bez zmiany ich znaczenia, nawet wtedy, gdy ich znaczenie zostało odtworzone w definicji legalnej”⁹⁰. Stanowisko to należy uznać za wątpliwe. Skoro bowiem język prawny jest rejestrem języka naturalnego (potoczonego), to wszystkie pojęcia, które znajdują się w tekście aktu prawnego (sporządzonego w języku prawnym), są terminami (pojęciami, określeniami) prawnymi. Teza, iż pojęcia znajdujące się w akcie normatywnym można niejako dzielić na pojęcia prawne i nieprawne, jest ontologicznie błędna, ponieważ prowadzi do wniosku, że tekst aktu normatywnego jest sporządzony w języku prawnym oraz w języku naturalnym. Należy zatem podkreślić słuszną tezę, że na termin „pojęcia prawne” składają się pojęcia, które mają odpowiednio doprecyzowane i zmienione znaczenie w stosunku do języka naturalnego, oraz takie, które są tożsame ze znaczeniem języka powszechnego⁹¹. Natomiast „wszelkie próby zwięzające zakres tego terminu⁹² bądź do pojęć zawartych w przepisach prawnych,

⁸⁷ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 353.

⁸⁸ W. Doroszewski, *Słownik języka polskiego*, <http://sjp.pwn.pl/doroszewski/pojecie;5475850.html> [dostęp 20.07.2016].

⁸⁹ J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 24.

⁹⁰ A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 154.

⁹¹ Por. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawnictwa*, Warszawa 1980, s. 89 i n.

⁹² Terminu „pojęcie prawne”.

bądź do pojęć nauki prawa nie wytrzymują, [...] argumentów krytycznych. Nie wytrzymują również argumentów krytycznych różne inne próby zmierzające do dalszego ścieśniania zakresu tego terminu⁹³. W literaturze przedmiotu wskazuje się na warunki, jakie musi spełnić dana nazwa, aby była uznana za pojęcie prawne⁹⁴. Po pierwsze, dane pojęcie jest definiowane przez prawodawcę. Po drugie, „pojęcie odnosi się do obiektu niejako «kreowanego» przez prawo, a więc do obiektu, który przy braku systemu prawnego w ogóle by nie istniał albo istniałby w zasadniczo zmienionej postaci⁹⁵. Po trzecie, pojęcie to znajduje się w akcie normatywnym. W związku z powyższym prawidłowa jest teza, że „pojęcie spełniające choćby jedno z tych kryteriów wydaje się już prawnie istotne⁹⁶. Drugi warunek, zgodnie z wcześniejszymi uwagami, należy uznać za wątpliwy, natomiast pozostałe są prawidłowe.

Pojęcia prawne mogą być ostre bądź nieostre. Nazwa (pojęcie) jest ostra, gdy jej „desygnaty jednoznacznie przynależą do jej zakresu⁹⁷. Natomiast pojęcia nieostre to takie, których zakresu adresat normy prawnej nie może jednoznacznie określić. W przypadku nazw nieostrych interpretator tekstu prawnego może wskazać obiekty, które są desygnatami tego pojęcia, oraz obiekty, które nie są jednoznacznie jego desygnatami⁹⁸. Dopuszczalne jest stosowanie przez ustawodawcę pojęć nieostrych, co powoduje, że adresat danej normy prawnej musi przeprowadzić proces wartościowania⁹⁹. Ustawodawca, chcąc sprawić, by dane pojęcie było pojęciem ostrym albo umiejscawia dane pojęcie w odpowiednim kontekście, albo tworzy definicję legalną tego pojęcia¹⁰⁰.

⁹³ J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 19.

⁹⁴ Zob. W. Patryas, *op. cit.*, s. 12.

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ *Ibidem*.

⁹⁷ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 145.

⁹⁸ *Ibidem*.

⁹⁹ *Ibidem*, s. 154.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

Posługiwanie się danymi pojęciami przez prawodawcę przesądza o ich charakterze. Skoro bowiem prawodawca umiejscawia dane pojęcia w aktach normatywnych, należy stwierdzić, że pojęcia prawne mają charakter normatywny. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „pojęciami normatywnymi są te, które występują w normach i przy interpretacji wymagają zastosowania specjalnych reguł sensu; reguły te muszą być sformułowane w ten sposób, aby wśród warunków określających potrzebę uznania odpowiedniego zwrotu istniało powołanie na normę (czy normy)”¹⁰¹. Przykładami pojęć normatywnych są: „świadczenie usług”, „dostawa towarów”, „wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów”, „wyrób akcyzowy”, „wyrób węglowy”, „skład podatkowy”, „gry liczbowe” oraz „gry na automatach”.

Pojęcia prawne mają charakter celowościowy, gdyż redaktor tekstu normatywnego posługuje się pojęciami prawnymi, aby wyrazić swoją wolę¹⁰². W związku z tym pojęcia prawne użyte w treści aktu normatywnego dostarczają odbiorcom tego tekstu wiedzy o zamiarach prawodawcy. Dlatego trudno nie zgodzić się z tezą, że „prawodawca dobiera odpowiednie zwroty, które traktuje jako środki realizacji zamierzonych celów”¹⁰³. Redaktor tekstu prawnego musi więc świadomie dobierać pojęcia przy tworzeniu aktów normatywnych, tak aby nie była zaburzona relacja między zamierzonym znaczeniem a zamierzonymi celami, które chce on osiągnąć. Co istotne, prawodawca nie może bowiem wymagać, aby adresat normy prawnej dokonywał skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych, aby prawidłowo (zgodnie z intencją prawodawcy) odczytać sens użytych pojęć, a w konsekwencji odczytać sens normy prawnej. Odbiorcy tekstu prawnego mają prawo, a przede wszystkim obowiązek, postępować tak jak jest zapisane w treści aktu normatywnego, a nie postępować

¹⁰¹ J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 24–25, za: J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni...*, s. 20 i n.

¹⁰² J. Gregorowicz, *op. cit.*, s. 25–26.

¹⁰³ Z. Tobor, *op. cit.*, 45.

tak jak ewentualnie mogło być przez ustawodawcę zamierzone¹⁰⁴. Ustawodawca, chcąc, by adresat danej normy prawnej postąpił precyzyjnie, zgodnie z jego wolą, powinien więc posługiwać się pojęciami jednoznacznymi i ostrymi. Jednak chcąc doprecyzować dane pojęcia, które w języku potocznym są wieloznaczne i nieostre, powinien w treści aktu normatywnego stworzyć ich definicje. Oczywiście, są sytuacje, gdy prawodawca stosuje pojęcia nieostre w celu pozostawienia tzw. luzu decyzyjnego podmiotom stosującym prawo.

Język potoczny (naturalny, powszechny) jest środkiem komunikacji w społeczeństwie. Jednak – jak zostało już wskazane – główną wadą w funkcjonowaniu języka potocznego jest jego nieostrość. W relacjach międzyludzkich nieostrość jest eliminowana przez użycie języka potocznego w danym kontekście. W doktrynie prawa wskazuje się, że w sytuacji przekazywania „informacji do kogoś”¹⁰⁵ „w konkretnym akcie mowy w razie wątpliwości, o ile kontekst nie wystarcza, można wyjaśnić treść przekazywanej informacji przez rozmaite zabiegi, czemu służy sytuacja dialogu między nadawcą i odbiorcą”¹⁰⁶. W przypadku przekazywania „informacji dla kogoś”¹⁰⁷ „istnieją mechanizmy społeczne, dzięki którym posługiwanie się językiem potocznym funkcjonuje w zasadzie zadowalająco i mechanizmy korekcyjne użycia języka wystarczają”¹⁰⁸.

Język prawny, a precyzyjniej normy prawne wyrażone za pomocą tego języka wyznaczają określone wzory postępowania adresata normy prawnej, dlatego nieostrość języka tekstu aktów normatywnych może w konsekwencji prowadzić „do braku dostatecznie ścisłego wyznaczenia

¹⁰⁴ Por. uchwałę składu 7 sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 3/09, LEX nr 520597748.

¹⁰⁵ „Informacja do kogoś” dotyczy sytuacji, w których dany przekaz jest kierowany bezpośrednio do konkretnej osoby.

¹⁰⁶ Szerzej J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 36.

¹⁰⁷ „Informacja dla kogoś” dotyczy sytuacji, w których dany przekaz nie jest kierowany bezpośrednio do konkretnej osoby.

¹⁰⁸ Szerzej J. Wróblewski, *ibidem*.

warunków, osób lub sposobów zachowania wymaganych przez prawo w zakresach cienia semantycznego¹⁰⁹. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że istnienie nieostrych zwrotów w danym akcie normatywnym stawia przed prawodawcą, organem stosującym prawo oraz osobą szukającą informacji o prawie różne problemy¹¹⁰. Posługiwanie się przez prawodawcę określeniami nieostrymi nie jest błędem legislacyjnym, bowiem redaktor tekstu prawnego korzysta z różnych środków prawodawczych. Natomiast posługiwanie się określeniami nieostrymi jest jednym z przykładów techniki zapewniającej elastyczność przepisów prawa¹¹¹. Ustawodawca (szerzej prawodawca) może więc celowo wprowadzać do tekstu prawnego zwroty nieostre (zwroty niedookreślone). Przykładem tych zwrotów są klauzule generalne¹¹². Co istotne, posłużenie się klauzulami generalnymi przez redaktora tekstu prawnego jest związane z koncepcją elastycznego stosowania prawa. Jednak posługiwanie się przez prawodawcę określeniami nieostrymi w niektórych gałęziach prawa może powodować „konieczność zachowania podwyższonego standardu ostrożności legislacyjnej”¹¹³.

Podmioty stosujące prawo interpretują użycie przez redaktora tekstu prawnego zwrotów nieostrych jako przykład tzw. luzu decyzyjnego, który nie może być eliminowany przez wiedzę o języku prawnym¹¹⁴. Natomiast dla osoby szukającej informacji w prawie (np. podatnik) użycie przez ustawodawcę zwrotów nieostrych języka prawnego powoduje pojawienie się niepewności oraz niemożność znalezienia szukanej informacji¹¹⁵.

¹⁰⁹ *Ibidem*.

¹¹⁰ *Ibidem*.

¹¹¹ Zob. P. Borszowski, *Korzystanie z określeń nieostrych przy tworzeniu definicji legalnych w prawie podatkowym*, [w:] *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW dr hab. Jana Jeżewskiego*, red. J. Korczak, Wrocław 2018, s. 72.

¹¹² Zob. *idem*, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.

¹¹³ *Idem*, *Definiowanie pojęć...*, s. 190, por. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011/7/71.

¹¹⁴ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 37.

¹¹⁵ *Ibidem*.

Język prawny jest rejestratorem języka powszechnego, którym posługuje się ustawodawca, tworząc akty normatywne. Teoretycznie celem prawodawcy jest tworzenie regulacji prawnych precyzyjnych i zrozumiałych. Przez język powszechny redaktor tekstu prawnego próbuje nadawać swoistych znaczeń terminom języka prawnego, które niekiedy są odmienne od znaczenia tego samego pojęcia w języku naturalnym¹¹⁶. Tym samym ustawodawca odchodzi od znaczenia terminów w języku naturalnym na rzecz nowego znaczenia tych zwrotów w języku prawnym na potrzeby aktu normatywnego¹¹⁷.

Prawodawca, tworząc akt prawny, staje przed dylematem – czy stosować wysoką precyzję tekstu prawnego, ale znaczne odejście od języka powszechnego, czy też oprzeć się *stricte* na języku powszechnym, stawiając tym samym na maksymalizację komunikowalności tekstu prawnego. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „wyjściem jest kompromis zróżnicowany nie tylko w różnych systemach prawa, ale i w rozmaitych gałęziach czy aktach normatywnych jednego systemu prawa. Zależy to od wielu czynników, a m.in. od przedmiotu regulacji prawnej oraz kręgu adresatów reguł prawnych”¹¹⁸. Kompromisem tym może być posługiwanie się przez ustawodawcę w treści aktu prawnego zarówno definicjami legalnymi¹¹⁹, jak i tzw. określeniami nieostrymi¹²⁰. Jednak ze względu na ramy badawcze niniejszej pracy dalsze rozważania będą poświęcone definicjom.

Tworząc prawo, prawodawca stawia sobie za cel, aby było ono przestrzegane, natomiast jednym z czynników przyczyniającym się tego jest

¹¹⁶ W. Goronowski, *Język prawny i język prawniczy w polskim prawie podatkowym*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998, s. 93–94.

¹¹⁷ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 38.

¹¹⁸ *Ibidem*.

¹¹⁹ Definicje legalne jednej strony są narzędziami do precyzji języka prawnego, natomiast z drugiej strony powodują pewne usztywnienie regulacji, przez co dana regulacja może wymagać częstych zmian ze względu na zmiany zachodzące w społeczeństwie i gospodarce.

¹²⁰ Tzw. określenia nieostre mają na celu uelastycznienie prawa tak, by prawo nadażało za zamianami społecznymi oraz gospodarczymi – zob. P. Borszowski, *Definiowanie pojęć...*, s. 190.

tworzenie zrozumiałych regulacji prawnych. Działanie to leży w szeroko pojętym interesie prawodawcy, aby stworzone przez niego prawo było stosowane przez jak największe gremium. Jest to zdecydowanie pragmatyczny cel. W związku z tym redaktor tekstu prawnego „musi zatem dbać o dostateczny stopień precyzji przepisów prawnych, w których normy te wysławia”¹²¹, ponieważ dbanie o precyzję tekstu aktu normatywnego, a tym samym likwidację wieloznaczności, jest jedną z podstaw pewności prawa¹²². Przez narzędzie definicji legalnych prawodawca wyjaśnia więc pojęcia użyte przez siebie w tekście normatywnym¹²³.

Definicje pojęć prawnych w aktach normatywnych od strony lingwistycznej mają pozbawić tekst prawny zbędnych nieostrości pojęć. Jednak ograniczenie tej nieostrości ma „pewne granice”¹²⁴. Po pierwsze, jest nią celowa nieostrość języka. Ustawodawca posługuje się pojęciami niezdefiniowanymi, gdy chce pozostawić podmiotowi stosującemu prawo luz decyzyjny. Jest to prawidłowy zabieg legislacyjny, ponieważ wyposażenie aktu normatywnego w pojęcia elastyczne pozwala na dostosowywanie tekstu do większej liczby indywidualnych stanów faktycznych¹²⁵. Po drugie, nadmierna precyzja zwrotów powoduje powstanie języka sztucznego, „a formułowanie reguł prawnych w sztucznym języku ostrym nie jest zgodne z założeniami prawotwórstwa współczesnej kultury prawnej w ogóle, a w szczególności ideologii tworzenia prawa jako ideologii co najmniej proceduralnie demokratycznej”¹²⁶.

W przypadku gałęzi prawa o charakterze ingerencyjnym (np. prawo podatkowe¹²⁷, czy prawo karne) definicje pojęć prawnych pełnią ważną

¹²¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 178.

¹²² *Ibidem*.

¹²³ Por. Z. Ziemiński, *O zwrotach definicyjnych...*, s. 60 i n.

¹²⁴ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 39.

¹²⁵ Por. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 178.

¹²⁶ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 39.

¹²⁷ O ingerencyjnym charakterze norm prawa podatkowego zob. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 20 i n.

rolę, regulacje te bowiem wkraczają w prawa i wolności jednostki. Definicje pojęć prawnych w gałęziach prawa o charakterze ingerencyjnym mają za zadanie stworzyć dany system prawa zrozumiały i przejrzysty dla jednostki, tak by zapewnić mu maksimum poczucia bezpieczeństwa ze strony ingerencji państwa.

Reasumując powyższe rozważania, należy wskazać, że tworzenie definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych jest niezbędne do eliminacji wieloznaczności rozumienia pojęć w języku powszechnym. W związku z tym należy sformułować tezę, że jednym z powodów tworzenia definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych systemu prawa są lingwistyczne uwarunkowania języka prawnego, który jest rejestratorem języka potocznego (naturalnego, etnicznego), a jego bazą leksykalną, co do zasady, są określenia pochodzące z języka naturalnego. Dlatego można stwierdzić, że język prawny jest następstwem języka naturalnego.

Posługiwanie się przez prawodawcę definicjami legalnymi powoduje również usztywnienie danej regulacji prawnej, ponieważ po pierwsze – podmioty stosujące prawo mają ograniczony luz decyzyjny, a po drugie – nieuniknione będą zmiany i dostosowywanie definicji legalnych do zmian w społeczeństwie oraz gospodarce wraz z upływem czasu.

3.2. Definiowanie pojęć prawnych a zasady techniki prawodawczej

3.2.1. Definiowanie pojęć prawnych a polskie zasady techniki prawodawczej

Definiowanie pojęć prawnych w systemie prawa związane jest z techniką prawodawczą, która „zajmuje się sposobami sformułowania tekstów prawnych”¹²⁸, oraz z warstwą językową systemu prawa, która dla techniki prawodawczej jest jednym z najobszerniejszych i najdonioślejszych zagadnień¹²⁹.

¹²⁸ J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989, s. 134.

¹²⁹ *Ibidem*, s. 136.

Technika prawodawcza jako proces oparta jest na wielu dyrektywach, „które traktować można jako część dyrektyw racjonalnego tworzenia prawa”¹³⁰. Dyrektywami tymi są: dyrektywa adresata, dyrektywa języka, dyrektywa zakresu regulacji, dyrektywa systematyki, dyrektywa trwałości regulacji oraz dyrektywa uzasadnienia¹³¹. Prawodawca przez definiowanie pojęć prawnych realizuje w określony sposób poszczególne dyrektywy racjonalnego tworzenia prawa.

W literaturze przedmiotu postuluje się, że „sformułowanie tekstu aktu prawnego powinno być w optymalnym stopniu zrozumiałe dla jego adresatów”¹³². Definicje legalne realizują tę dyrektywę, ponieważ stanowią narzędzie do wyjaśnienia tekstu prawnego jego adresatom (odbiorcom)¹³³. Wyrazem tego jest regulacja § 146 pkt 3 ZTP, gdzie wskazane jest, iż formułuje się definicję legalną w przypadku, gdy znaczenie danego pojęcia nie jest powszechnie zrozumiałe.

Z dyrektywami językowymi związana jest m.in. dyrektywa jednolitości terminologicznej oraz dyrektywa jednoznaczności. Teoretyczny model dyrektywy jednolitości terminologicznej oznacza, że „terminologia danego aktu prawnego powinna uwzględniać co najmniej terminologię dziedziny prawa, do której dany akt prawny należy”¹³⁴. W § 9 ZTP dyrektywa ta ma swoje normatywne odzwierciedlenie, wskazując, że „w ustawie należy posługiwać się określeniami, które zostały użyte w ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, w szczególności w ustawie określanej jako «kodeks» lub «prawo»”¹³⁵. Dopełnieniem dyrektywy jednolitości terminologicznej jest dyrektywa jednoznaczności, zgodnie

¹³⁰ *Ibidem*.

¹³¹ *Ibidem*.

¹³² *Ibidem*, s. 137.

¹³³ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 43.

¹³⁴ J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa...*, s. 140.

¹³⁵ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „zasada wyrażona w § 9 ZTP jest kolejnym elementem tzw. zasady konsekwencji terminologicznej” – G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 103.

z którą¹³⁶: „tych samym terminów należy używać zawsze w tym samym znaczeniu” oraz „nie należy posługiwać się synonimami” i „należy unikać terminów wieloznacznych”. W literaturze przedmiotu podkreśla się postulat, zgodnie z którym „tekst prawny winien być jednoznaczny i zarazem zrozumiały, w szczególności występujące w nim nazwy muszą być jednoznaczne, tzn. każda z występujących nazw winna mieć niebudzącą wątpliwości interpretacyjnych treść”¹³⁷. Odzwierciedleniem tego postulatu jest § 10 ZTP, w którym jest stwierdzone, że „do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami”. Reasumując, dyrektywy wskazane w § 9 oraz § 10 ZTP są elementami zasady konsekwencji terminologicznej¹³⁸, która wiąże się z definicjami legalnymi.

Istotnym warunkiem zachowania jednoznaczności tekstu prawnego jest ograniczenie pojęć nieostrych oraz eliminacja z jego treści pojęć wieloznacznych. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „zarówno wieloznaczność, jak i nieostrość nazwy stanowią istotny powód do zbudowania definicji nazwy występującej w tekście”¹³⁹. W § 146 pkt 1 i 2 ZTP wskazane jest, że formułuje się definicje legalne w przypadku, gdy dane pojęcie jest wieloznaczne albo jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości.

Zgodnie z § 147 ZTP w przypadku, gdy w danym akcie normatywnym ustawodawca ustalił znaczenie danego określenia w drodze definicji legalnej, to w obrębie tego aktu normatywnego zakazane jest posługiwanie się zdefiniowanym pojęciem w innym znaczeniu. W przypadku, gdy redaktor tekstu normatywnego nie może zachować tej zasady, to powinien po pierwsze, *expressis verbis* wskazać inne znaczenie danego pojęcia oraz po drugie, precyzyjnie określić zakres posługiwania się tym pojęciem w innym

¹³⁶ J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa...*, s. 140.

¹³⁷ A. Malinowski, *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne*, Warszawa 2012, s. 51.

¹³⁸ G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie...*, s. 103.

¹³⁹ A. Malinowski, *Polski tekst prawny...*, Warszawa 2012, s. 53.

znaczeniu. Natomiast w § 148 ZTP uregulowany jest przypadek, kiedy należy odstąpić od zasady wskazanej w § 9 ZTP¹⁴⁰. Istotną wskazówką dla dyrektyw językowych jest § 149 ZTP, który normuje zakaz formułowania definicji ustalających znaczenia określeń ustawowych w aktach normatywnych niższych rangą, w szczególności w akcie wykonawczym nie formułuje się definicji, które ustalałyby znaczenia pojęć użytych w ustawie upoważniającej. Regulacja ta wskazuje, że ewentualne zmiany terminologiczne w ustawach nie mogą być wprowadzane przy użyciu definicji legalnych zawartych w aktach normatywnych hierarchicznie niższego stopnia.

W związku z dyrektywami językowymi redaktor tekstu prawnego, gdy tworzy dany akt normatywny i ma zamiar użyć określonego pojęcia prawnego, musi po pierwsze, zastanowić się, czy pojęcie to jest pojęciem wieloznacznym lub nieostrym. Po drugie, w przypadku stwierdzenia, że używane pojęcie jest pojęciem wieloznacznym lub nieostrym, może on w dwojaki sposób dokonać dookreślenia tego zwrotu przez: a) stworzenie własnej definicji na potrzeby danego aktu normatywnego, b) odwołanie się do istniejącej już definicji legalnej. Zabieg ten ma na celu zwiększenie precyzji oraz komunikatywność tekstu, tzn. akt normatywny docelowo ma być zgodny z dyrektywami językowymi oraz dyrektywą adresata.

Prawodawca, tworząc akty normatywne przez definicje pojęć prawnych, realizuje również dyrektywy zakresu regulacji aktu prawnego, które „oparte są na założeniu, że z punktu widzenia funkcjonowania prawa korzystne jest, by akt prawny wyczerpująco i jednolicie regulował jakiś typ stosunków społecznych przez wyznaczenie wzorów powinnego zachowania się”¹⁴¹. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że dany akt normatywny

¹⁴⁰ § 148 ZTP. Jeżeli w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określanej jako „kodeks” lub „prawo” lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, wyraźnie podaje się inne znaczenie tego określenia i zakres jego odniesienia, używając zwrotu: „w rozumieniu niniejszej ustawy określenie ... oznacza ...” albo zwrotu: „ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o ... należy przez to rozumieć ...”.

¹⁴¹ J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa...*, s. 141.

jest scharakteryzowany przez swój przedmiot regulacji (typ regulowanych stosunków społecznych)¹⁴². W związku z tym prawodawca powinien tak dobierać terminologię aktu normatywnego, aby mógł on zrealizować te dyrektywy. Dlatego zgodnie z § 146 pkt 4 ZTP prawodawca ma możliwość sformułowania definicji legalnej w momencie pojawienia się potrzeby ustalenia nowego znaczenia danego pojęcia ze względu na dziedzinę regulowanych spraw. Możliwość ta zachodzi w sytuacji, gdy pojęcie ma określone powszechnie znaczenie oraz takiego znaczenia nie ma, jednak dla objęcia przedmiotem regulacji konkretnego aktu normatywnego w sposób wyczerpujący to dane pojęcie powinno zostać zdefiniowane.

Konsekwencją tworzenia definicji legalnych jest realizacja dyrektywy systematyki danego aktu prawnego. Dyrektywa ta wskazuje przede wszystkim na wymóg zwięzłości tekstu określonego aktu normatywnego¹⁴³. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że definicje legalne przyczyniają się do skrótowości tekstu prawnego, gdyż zamiast całego wyrażenia, które opisuje dane pojęcie w treści normatywnej, redaktor posługuje się wyłącznie *definiendum* – co do zasady jednowyrazowa nazwa¹⁴⁴. Ponadto, za pomocą definicji legalnych realizowany jest postulat tworzenia aktu prawnego o wewnętrznej systematyce, która powinna być oparta na poprawnym podziale przepisów prawa¹⁴⁵.

W § 150 ZTP uregulowano sposób oraz zasady umieszczania definicji legalnych w treści danego aktu normatywnego. Zgodnie z tym definicja legalna jest zamieszczana przez redaktora tekstu prawnego „w miejscu adekwatnym do jej oddziaływania”¹⁴⁶, którym są przepisy ogólne danego aktu normatywnego, przepisy ogólne określonej jednostki systematyzacyjnej, bezpośrednie sąsiedztwo zespołu przepisów oraz

¹⁴² *Ibidem*.

¹⁴³ *Ibidem*, s. 142.

¹⁴⁴ A. Malinowski, *Polski tekst prawny...*, Warszawa 2012, s. 55.

¹⁴⁵ J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa...*, s. 143.

¹⁴⁶ G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie...*, s. 766.

wydzielony fragment przepisów ogólnych ustawy, oznaczając ten fragment nazwą „Objaśnienia określeń ustawowych”.

Zgodnie z § 150 ZTP legislator może zamieścić definicję pojęcia w przepisach ogólnych aktu normatywnego albo w przepisach ogólnych danej jednostki systematyzacyjnej – w przypadku przepisów szczególnych (ust. 1 § 150 ZTP). Natomiast w przypadku, gdy dana definicja pojęcia prawnego ma być używana tylko w obrębie zespołu przepisów, wówczas redaktor tekstu prawnego zamieszcza tę definicję w bezpośrednim sąsiedztwie tych przepisów (ust. 2 § 150 ZTP).

Istotne jest, że w przypadku, gdy dana ustawa zawiera wiele powtarzających się określeń wymagających zdefiniowania, ich definicje można zamieścić w wydzielonym fragmencie przepisów ogólnych ustawy, oznaczając ten fragment nazwą „Objaśnienia określeń ustawowych” (ust. 3 § 150 ZTP)¹⁴⁷. Tak umiejscowione definicje są definicjami słownikowymi. „Swego rodzaju definicją «słownikową» jest definicja w formie agregatu”¹⁴⁸. Są one zbudowane z jednego zdania¹⁴⁹. Gdy ustawodawca ma na celu wyjaśnienie danego pojęcia na potrzeby konkretnej części aktu normatywnego, najczęściej stosuje definicje nawiasowe¹⁵⁰. Warte podkreślenia jest, że definicje przez postulaty (aksjomatyczne) najczęściej umieszczone są w przepisach szczególnych. Tego rodzaju definicje z reguły nie są zawarte w „słownikach” danych aktów normatywnych, gdyż definicje aksjomatyczne są rozproszone w różnych przepisach szczegółowych¹⁵¹.

¹⁴⁷ Warto wskazać, że rozwiązanie to ustawodawca w ust. 3 § 150 ZTP przewidział wyłącznie dla ustaw. Jednak w literaturze przedmiotu wprost wskazuje się, że regulację § 150 powinno się stosować do wszystkich aktów normatywnych (por. G. Wierczyński, *Komentarz do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, [w:] *idem, Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 768).

¹⁴⁸ A. Malinowski, *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, Warszawa 2011, LEX nr 369256990.

¹⁴⁹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, s. 211.

¹⁵⁰ A. Malinowski, *Polski tekst prawny...*, 2011, s. 165.

¹⁵¹ *Ibidem*.

Umiejscowienie definicji danego pojęcia prawnego w akcie normatywnym wpływa na zastosowanie wykładni systemowej. Osoba dokonująca interpretacji danego tekstu prawnego za pomocą wykładni systemowej bierze pod uwagę, po pierwsze, miejsce danej jednostki w systematyce zewnętrznej, czyli umiejscowienie danej regulacji w systemie prawnym. Po drugie, interpretator powinien przeanalizować systematykę wewnętrzną danego aktu normatywnego, czyli ustalić, czy dana definicja pojęcia prawnego dotyczy całego aktu czy konkretnej części szczególnej¹⁵². Stosując wykładnię systemową wewnętrzną, interpretator tekstu prawnego szuka sensu poszczególnych pojęć prawnych zawartych w danym akcie normatywnym na tle całości jego konstrukcji „przy przyjęciu, że granicą wykładni jest to, co prawodawca jako elementy konstrukcyjne zastosował w akcie prawnym”¹⁵³.

Redaktor tekstu prawnego przez definicje legalne również może zrealizować dyrektywę trwałości regulacji prawnej, która wskazuje, że: „Przepisy prawne winny być tak sformułowane, by nie wymagały zmiany wskutek niedostosowania do kontekstów funkcjonalnych przez dostatecznie długi okres czasu, przy czym ich wykładnia nie wykraczałaby poza ramy dozwolone przez akceptowane normatywne ideologie lub teorie wykładni”¹⁵⁴. Innymi słowy, akt normatywny powinien podążać za zmieniającą się rzeczywistością, ale jednocześnie nie powinien być permanentnie nowelizowany. Dlatego od definicji legalnych może zależeć częstotliwość nowelizowania danych instytucji prawa w celu ich dostosowania do rzeczywistości. Zbyt duża kazuistyka w treściach definicji legalnych może powodować, że w krótkim czasie nie będą one zgodne z rzeczywistością pozaprawną¹⁵⁵, przez co taka regulacja może charakteryzować się usztywnieniem.

¹⁵² Szerzej o wykładni systemowej: Z. Pulka, *Wykładnia systemowa*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010, s. 294–296.

¹⁵³ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 89.

¹⁵⁴ J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa...*, s. 144.

¹⁵⁵ W szczególności zjawisko to dostrzegalne jest w definicjach związanych z technologią.

3.2.2. Definiowanie pojęć prawnych zgodnie z unijnymi zasadami techniki prawodawczej

Z procesem tworzenia prawa unijnego związane jest również konstruowanie definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych UE. Prawodawca unijny przed przystąpieniem do tworzenia jakiegokolwiek regulacji, w tym definicji pojęć prawnych, powinien przeanalizować to pod kątem zasad pomocniczości i proporcjonalności. Po pierwsze, prawodawca unijny podejmuje działania wyłącznie i w określonym zakresie, „w jakim cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie”¹⁵⁶ – zasada pomocniczości – oraz po drugie, prawodawca unijny, tworząc daną regulację, nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia założonych przez traktaty celów¹⁵⁷. W związku z tym przed przystąpieniem do definiowania określić przez prawodawcę UE musi on rozważyć, czy ustalanie na poziomie danego aktu normatywnego znaczeń pewnych terminów będzie zgodne zarówno z zasadą pomocniczości, jak i proporcjonalności. Jeżeli tak, to prawodawca ten powinien przystąpić do konstruowania danej definicji, czyniąc to jednak na podstawie określonych wytycznych.

Podobnie jak w przypadku ZTP, podstawowe wytyczne co do techniki legislacyjnej tworzenia definicji pojęć prawnych w systemie prawa UE stanowi dokument *Wspólny przewodnik praktyczny Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji przeznaczony dla osób redagujących akty prawne Unii Europejskiej*¹⁵⁸, który opublikowano 23 marca 2000 r. i jest rezultatem wspólnej deklaracji instytucji prawodawczych Unii Europejskiej: Parlamentu Europejskiego, Rady UE oraz Komisji Europejskiej pt. *Międzynastytucjonalne Porozumienie w sprawie wytycznych w zakresie jakości*

¹⁵⁶ J. Koronkiewicz, *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce*, Warszawa 2015, s. 44.

¹⁵⁷ *Ibidem*.

¹⁵⁸ <http://eur-lex.europa.eu/content/techleg/PL-przewodnik-doctyczacy-redadowania-aktow-prawnych.pdf> [dostęp 3.02.2017].

*projektowania prawa unijnego*¹⁵⁹. Zgodnie ze Wspólnym przewodnikiem redaktor tekstu normatywnego prawa unijnego powinien kierować się zasadami zwięzłości tekstu, adekwatności oraz komunikatywności języka prawnego¹⁶⁰.

Dla tworzenia definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych prawa UE istotna jest wytyczna nr 14 Wspólnego Przewodnika, która wskazuje, że: „W przypadku, gdy pojęcia używane w akcie są wieloznaczne, powinny one zostać zdefiniowane w odrębnym artykule na początku aktu. Definicje nie zawierają samodzielnych przepisów prawnych”. We Wspólnym Przewodniku wyjaśnione jest, że wytyczna ta ma zastosowanie w przypadku dążenia do osiągnięcia precyzji języka prawnego, jednak stworzona definicja nie może być sprzeczna z potocznym rozumieniem danego pojęcia. We Wspólnym Przewodniku jest wprost wskazane, że: „każdego terminu należy używać w znaczeniu, jakie ma on w języku ogólnym lub specjalistycznym”¹⁶¹.

Porównując określone wytyczne tworzenia normatywnych definicji pojęć prawnych w polskim porządku prawnym oraz w prawie UE, należy wskazać na znaczącą rozbieżność w sposobie tworzenia definicji pojęć prawnych. Przepis § 146 ust. 1 pkt 4 ZTP zezwala na sformułowanie definicji danego pojęcia również w sytuacji, gdy ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Takiej możliwości nie przewiduje Wspólny Przewodnik. W komentarzu do wytycznej nr 14 Wspólnego Przewodnika jest wprost wskazane, że rozumienie każdego pojęcia powinno być zgodne z językiem ogólnym lub specjalistycznym. Polski prawodawca może zaś stworzyć definicję pojęcia prawnego, która będzie niezgodna z potocznym rozumieniem tego pojęcia czy z jego specjalistycznym rozumieniem.

¹⁵⁹ Dz. Urz. WE C 73 z 17.03.1999, s. 1, zob. J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 53.

¹⁶⁰ J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 55.

¹⁶¹ <http://eur-lex.europa.eu/content/techleg/PL-przewodnik-doctyczacy-redadowania-aktow-prawnych.pdf> [dostęp 3.02.2017].

Ponadto w wytycznej nr 6 Wspólnego Przewodnika terminologia zastosowana w danym akcie normatywnym musi być spójna zarówno wewnątrz aktu, jak i z innymi obowiązującymi aktami normatywnymi, w szczególności regulującymi tę samą dziedzinę. Zgodnie z polskimi zasadami techniki legislacyjnej te same terminy mają oznaczać to samo. Dotyczy to jednego aktu normatywnego, a także zgodności z terminologią zawartą w ustawie podstawowej dla danej dziedziny. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że spójność terminologiczna wskazana w ZTP ma ponadto dotyczyć spójności użytych terminów również w stosunku do wszystkich obowiązujących aktów prawnych¹⁶², jednak postulat ten nie jest *expressis verbis* wyrażony w ZTP. W przypadku prawa UE Wspólny Przewodnik zakłada zdecydowanie silniejszą spójność terminologiczną, ponieważ definicje pojęć prawnych użyte w unijnych aktach normatywnych muszą być zgodne z całym prawem UE.

3.3. Proces harmonizacji prawa a definicje pojęć prawnych w systemie prawa krajowego

Na tworzenie definicji pojęć prawnych przez polskiego prawodawcę ma wpływ prawo UE¹⁶³, co jest konsekwencją przystąpienia Polski do UE i jednoczesnego obowiązywania w Rzeczypospolitej Polskiej krajowego porządku prawnego oraz systemu prawa wspólnotowego (*acquis communautaire* – porządek prawny UE)¹⁶⁴.

Każde państwo, przystępując do UE, ma obowiązek przejąć „całość jej zasobu prawnego, tzn. prawo pierwotne i prawo stanowione w Unii,

¹⁶² A. Malinowski, *Jednoznaczność i precyzja słów w tekście prawnym*, [w:] *Zarys metodyki pracy legislatora*, red. A. Malinowski, Warszawa 2009, s. 280.

¹⁶³ W art. 91 Konstytucji RP ukształtowana jest relacja prawa krajowego z prawem międzynarodowym, w literaturze przedmiotu określana jako „multicentryczność prawa”. Szerzej o „multicentryczności” systemu prawa zob. E. Łętowska, „Multicentryczność” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, [w:] *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogiegló, W. Popiołek, M. Szpunar, Kraków 2005, s. 1127–1146.

¹⁶⁴ E. Łętowska, *op. cit.*, s. 1136.

łącznie z tzw. wspólnotowym zasobem prawnym (franc. *acquis communautaire*), od czego nie dopuszcza się zasadniczo bezterminowych i generalnych wyjątków¹⁶⁵. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przyjęcie przez państwa członkowskie porządku prawnego UE powoduje, że prawo unijne staje się „własnym” prawem każdego z państw członkowskich¹⁶⁶. Proces ten związany jest z przekazaniem przez państwo członkowskie części suwerennej władzy na rzecz organów prawodawczych, wykonawczych oraz sędziowskich UE¹⁶⁷. Stosowanie prawa UE charakteryzuje się następującymi zasadami: autonomii prawa UE, pośredniego i bezpośredniego skutku prawa UE oraz pierwszeństwa stosowania prawa UE¹⁶⁸.

Prawidłowe przejmowanie przez państwa członkowskie porządku prawnego UE musi odbywać się zgodnie z ideą istnienia wspólnego rynku wewnętrznego¹⁶⁹, który był kreowany przez działania legislacyjne oraz działania judykacyjne¹⁷⁰. Ważnym elementem rynku wewnętrznego Unii jest przede wszystkim znoszenie barier i ograniczeń pomiędzy państwami członkowskimi, które ma na celu eliminowanie jakichkolwiek ograniczeń przemieszczania się towarów, osób, usług i kapitału na terenie rynku¹⁷¹. Prawodawca UE zwłaszcza za pomocą dyrektyw oraz rozporządzeń próbuje likwidować bariery rynku wewnętrznego UE¹⁷². Tym samym unijny prawodawca dąży do harmonizacji prawa.

¹⁶⁵ A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009, s. 31.

¹⁶⁶ *Ibidem*.

¹⁶⁷ Por. S. Biernat, *Wpływ członkostwa w Unii Europejskiej na polskie sądy*, „Przegląd Sądowy” 2001, 11–12, s. 6 i n.

¹⁶⁸ Szerzej o każdej z tych zasad zob. P. Gilowski, *Zasady stosowania prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, red. A. Kuś, Lublin 2010, s. 235–267.

¹⁶⁹ Na pojęcie rynku wewnętrznego składa się: obszar bez granic oraz zapewnienie swobód europejskich – A. Kuś, *Podstawowe założenia rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*, red. A. Kuś, Lublin 2011, s. 37.

¹⁷⁰ *Ibidem*, s. 34.

¹⁷¹ *Ibidem*, s. 42.

¹⁷² *Ibidem*, s. 43, por. D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 37.

Wskazana powyżej harmonizacja jest ograniczonym procesem interwencji prawa UE wobec systemów prawnych państw członkowskich¹⁷³, a jej celem jest integracja państwa członkowskiego¹⁷⁴. Harmonizacja¹⁷⁵ wiąże się ściśle z integracją ekonomiczną w UE, którą osiąga się za pomocą konkretnych metod legislacyjnych, czyli posługiwania się dyrektywami¹⁷⁶, które są podstawowym narzędziem dla tego procesu¹⁷⁷, oraz rozporządzeniami, zaleceniami i opiniami. Dla tworzenia definicji pojęć prawnych w polskim systemie prawa i procesu harmonizacji istotne są rozporządzenia i dyrektywy.

Rozporządzenia są unijnymi aktami prawodawczymi, które wiążą wszystkie państwa członkowskie w całości¹⁷⁸. Co istotne, rozporządzenia charakteryzują się bezpośrednim stosowaniem oraz są aktami prawnymi, które są „automatycznie” częścią krajowych porządków prawnych państw członkowskich¹⁷⁹. W związku z tym definicje legalne zawarte w tych rozporządzeniach stają się „automatycznie” definicjami polskiego porządku prawnego.

Dyrektywy¹⁸⁰, podobnie jak rozporządzenia, są aktami prawodawczymi UE, jednak wiążą państwa członkowskie wyłącznie co do celu. Państwa członkowskie są zatem zobowiązane do implementowania postanowień danej dyrektywy, jednak wyłącznie co do celu (rezultatu), jaki ma być przez nią osiągnięty, tym samym pozostawiając państwom członkowskim swobodę wyboru techniki prawodawczej do osiągnięcia zakładanego

¹⁷³ A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 78.

¹⁷⁴ E. Łętowska, *op. cit.*, s. 1141.

¹⁷⁵ W literaturze przedmiotu wskazuje się na następujące rodzaje harmonizacji: zupełną, częściową, opcyjną i minimalną – C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000, s. 595.

¹⁷⁶ A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 82.

¹⁷⁷ *Ibidem*, s. 77.

¹⁷⁸ A. Szachoń, *Źródła prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, red. A. Kuś, Lublin 2010, s. 181.

¹⁷⁹ *Ibidem*, s. 182.

¹⁸⁰ Dyrektywy są „elastycznym instrumentem harmonizacji prawa” – A. Szachoń, *op. cit.*, s. 184.

przez ten akt rezultatu. Wywiązanie się przez państwa członkowskie z obowiązku implementacji dyrektywy, a tym samym dokonania harmonizacji dziedzin prawa nią objętych, wymaga od prawodawców krajowych analizy postanowień dyrektywy, ponieważ jest to niezbędne do prawidłowej implementacji prawa UE do krajowych porządków prawnych. Dlatego „mając na uwadze przyjętą technikę harmonizacyjną, należy poddać dyrektywę analizie pod kątem szczegółowości postanowień. Normy o charakterze ogólnym i niedoprecyzowane przez prawodawcę unijnego mogą być zazwyczaj doprecyzowane przez prawodawcę krajowego, natomiast postanowienia szczegółowe należy zazwyczaj transponować w sposób bardziej literalny”¹⁸¹. W szczególności dotyczy to aspektu definicji legalnych, gdyż prawodawca krajowy może przez definicje legalne doprecyzowywać pojęcia niezdefiniowane przez prawodawcę unijnego, jednak zgodnie z celem danej dyrektywy, jaki ma zostać przez nią osiągnięty¹⁸². W przypadku wskazanych przez prawodawcę unijnego definicji legalnych powinny być one transponowane *en bloc* do porządku krajowego, albowiem w ten sposób może zostać osiągnięty założony przez prawodawcę unijnego rezultat danej dyrektywy¹⁸³. Istotne jest również zagadnienie błędnego sformułowania definicji legalnych przez krajowego prawodawcę, które byłyby niezgodne z celem danej dyrektywy. W takiej sytuacji jednostki mogą powoływać się bezpośrednio na postanowienia dyrektywy.

Przykładem dziedziny spraw, które objęto harmonizacją, są podatki pośrednie (podatki obrotowe), ponieważ „są daleko bardziej zharmonizowane niż podatki bezpośrednie z uwagi na fakt, że te pierwsze mogą tworzyć bariery podobne do barier celnych i utrudniać rozwój wspólnego

¹⁸¹ B. Kurcz, *Dyrektywy Wspólnot Europejskich i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004, s. 443.

¹⁸² Por. J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 121.

¹⁸³ Por. *ibidem*, s. 87.

rynku”¹⁸⁴ wewnętrznego UE¹⁸⁵. W związku z tym w zakresie prawa podatkowego prawodawca krajowy musi dokonać analizy postanowień – po pierwsze rozporządzenia oraz po drugie, odpowiednich dyrektyw, w tym również definicji legalnych oraz pojęć niezdefiniowanych, w celu prawidłowego dokonania procesu implementacji.

3.4. Budowa leksykalna definicji pojęć prawnych a metody regulowania stosunków społecznych

W systemie prawa są trzy metody regulowania stosunków społecznych: cywilna, administracyjna i karna. Metody te istnieją w „czystej” postaci, a także w kombinowanej¹⁸⁶. Kryterium „metody normowania” jest jednym z podstawowych sposobów pozwalających na odróżnienie poszczególnych gałęzi prawa¹⁸⁷. Każdą z poszczególnych gałęzi prawa można określić mianem konkretnego podsystemu systemu prawa – system prawa cywilnego (szerzej prawa prywatnego), system prawa administracyjnego czy system prawa karnego.

Każda z tych gałęzi zbudowana jest z norm prawnych, którymi również są definicje legalne będące wypowiedziami prawodawcy, określającymi sens, „znaczenie definiowanej nazwy”¹⁸⁸ albo podającymi „jednoznaczną charakterystykę definiowanego przedmiotu”¹⁸⁹. Definiowaniu podlegają jednowyrazowe nazwy oraz „nazwy złożone zbudowane z dwu lub większej liczby wyrazów”¹⁹⁰.

¹⁸⁴ *Ibidem*, s. 48.

¹⁸⁵ Prawodawca Unii Europejskiej nie przewidział „podstaw prawnych do harmonizacji przepisów krajowych regulujących opodatkowanie podatkami bezpośrednimi” – D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe...*, s. 38.

¹⁸⁶ A. Stelmachowski, *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984, s. 25.

¹⁸⁷ Z. Ziemiński, *Szkice z metodologii szczegółowych nauk prawnych*, Warszawa–Poznań 1983, s. 116.

¹⁸⁸ A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 48.

¹⁸⁹ *Ibidem*.

¹⁹⁰ *Ibidem*.

Redaktor tekstu prawnego, tworząc definicje legalne, powinien posługiwać się pojęciami znanymi odbiorcy danego aktu normatywnego, w innym przypadku bowiem zostałby popełniony błąd *ignotum per ignotum*¹⁹¹. „Ponadto, definicja powinna być zwięzła, ma ona na celu podanie sposobu odróżnienia desygnatów definiowanej nazwy, a nie podanie encyklopedycznych wiadomości o desygnatach”¹⁹².

Definicje legalne, szczególnie definicje klasyczne, co do zasady zbudowane są z następujących elementów: 1) *definiendum*, czyli nazwa, która jest definiowana; 2) łącznik definicyjny, „stwierdzający zachodzenie relacji równościowej pomiędzy *definiendum* i *definiensem* (jest to, należy rozumieć, oznacza, jest równoznaczne z, znaczy tyle co itd.)”¹⁹³; oraz 3) *definiens* – „nazwa złożona równoważna *definiendum*. Składa się ona z określenia rodzaju (*genus*) i różnicy gatunkowej (*differentia specifica*). Rodzaj określamy, używając nazwy o zakresie obejmującym *definiendum* i w stosunku do tego *definiendum* nadrzędnej. Następnie wskazujemy, czym desygnaty *definiendum* różnią się od pozostałych desygnatów *genus*, tzn. określamy różnicę gatunkową”¹⁹⁴.

Analizując definicje zawarte w poszczególnych gałęziach prawa, można sformułować następujące wnioski. Po pierwsze, definicje legalne zawarte w różnych aktach normatywnych z odmiennych gałęzi prawa nie różnią się pod względem budowy. Można więc stwierdzić, że metoda regulacji danej gałęzi prawa nie wpływa na konstrukcję¹⁹⁵ definicji pojęć prawnych. Po drugie, definicje legalne zawarte w tekstach prawnych w różnych gałęziach prawa zbudowane są z charakterystycznych dla

¹⁹¹ *Ibidem*.

¹⁹² *Ibidem*.

¹⁹³ *Ibidem*, s. 49.

¹⁹⁴ *Ibidem*.

¹⁹⁵ Na konstrukcję definicji legalnych składają się następujące elementy: *definiendum*, łącznik definicyjny i *definiens*.

danej gałęzi prawa pojęć¹⁹⁶, czyli dla danej gałęzi prawa charakterystyczne jest *definiendum* oraz *definiens*. W systemie prawa prywatnego pojęciami charakterystycznymi, które zostały użyte do konstrukcji (jako *definiendum* lub *definiens*) różnych definicji legalnych zawartych w tej gałęzi prawa, są m.in.: „osoba fizyczna”¹⁹⁷, „osoba prawna”¹⁹⁸, „jednostka organizacyjna”¹⁹⁹, „osobowość prawna”²⁰⁰, „stosunek cywilnoprawny”²⁰¹, „własność”²⁰², „prawa majątkowe”²⁰³, „przedmioty materialne”²⁰⁴, „nieruchomość”²⁰⁵, „użytkowanie wieczyste”²⁰⁶, „rzeczy ruchome”²⁰⁷, „płody”²⁰⁸, „części składowe”²⁰⁹, „dochody”²¹⁰, „składniki niematerialne”²¹¹, „składniki materialne”²¹², „zobowiązanie”²¹³, „wierzyciel”²¹⁴, „dłużnik”²¹⁵, „pełnomocnictwo”²¹⁶, „najem”²¹⁷, „leasing”²¹⁸, „komitent”²¹⁹

¹⁹⁶ Za charakterystyczne pojęcia dla danej gałęzi prawa autor uznaje terminy, które są zawarte w budowie leksykalnej instytucji prawnych w poszczególnych gałęziach prawa.

¹⁹⁷ Artykuł 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1145), dalej: k.c.; artykuł 43¹ k.c.

¹⁹⁸ Artykuł 43¹ k.c.

¹⁹⁹ *Ibidem*.

²⁰⁰ Artykuł 33 k.c.

²⁰¹ Artykuł 34 k.c.

²⁰² Artykuł 44 k.c.

²⁰³ *Ibidem*.

²⁰⁴ Artykuł 45 k.c.

²⁰⁵ Artykuł 46 k.c.

²⁰⁶ Artykuł 244 § 1 k.c.

²⁰⁷ Artykuł 51 k.c.

²⁰⁸ Artykuł 53 k.c.

²⁰⁹ *Ibidem*.

²¹⁰ Artykuł 54 k.c.

²¹¹ Artykuł 55¹ k.c.

²¹² *Ibidem*.

²¹³ Artykuł 353 k.c.

²¹⁴ *Ibidem*.

²¹⁵ *Ibidem*.

²¹⁶ Artykuł 96 k.c.

²¹⁷ Artykuł 659 k.c.

²¹⁸ Artykuł 709¹ k.c.

²¹⁹ Artykuł 765 k.c.

„komisant”²²⁰, „komis”²²¹, „darowizna”²²², „miejsce zamieszkania”²²³, „umowa spółki”²²⁴, „wspólnicy”²²⁵, „akcjonariusze”²²⁶, „statut spółki”²²⁷, „spółka osobowa”²²⁸, „spółka kapitałowa”²²⁹, „spółka dominująca”²³⁰, „komplementariusz”²³¹, „komandytariusz”²³², „siedziba”²³³ itp.

W systemie prawa karnego pojęciami charakterystycznymi dla tej gałęzi prawa są m.in.: „przestępstwo”²³⁴, „zbrodnia”²³⁵, „występek”²³⁶, „czyn zabroniony”²³⁷, „kara”²³⁸, „grzywna”²³⁹, „sprawca”²⁴⁰, „środek karny”²⁴¹. Pojęcia swoiste, z których zbudowane są definicje legalne dla prawa administracyjnego, to m.in.: „organ administracji publicznej”²⁴², „decyzja”²⁴³,

²²⁰ *Ibidem.*

²²¹ *Ibidem.*

²²² Artykuł 888 § 1 k.c.

²²³ Artykuł 25 k.c.

²²⁴ Artykuł 4 § 2 ustawy z dnia 25 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1577 ze zm.), dalej: k.s.h.

²²⁵ Artykuł 3 k.s.h.

²²⁶ *Ibidem.*

²²⁷ *Ibidem.*

²²⁸ Artykuł 4 § 1 pkt 1 k.s.h.

²²⁹ Artykuł 4 § 1 pkt 2 k.s.h.

²³⁰ Artykuł 4 § 1 pkt 4 k.s.h.

²³¹ Artykuł 125 k.s.h.

²³² Artykuł 102 k.s.h.

²³³ Artykuł 4 § 1 pkt 7 k.s.h.

²³⁴ Artykuł 7 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1600 ze zm.), dalej: k.k.

²³⁵ *Ibidem.*

²³⁶ *Ibidem.*

²³⁷ Artykuł 7 § 2 k.k., artykuł 53 k.k.

²³⁸ Artykuł 7 § 2 k.k.

²³⁹ Artykuł 7 § 3 k.k.

²⁴⁰ Artykuł 16 k.k.

²⁴¹ Artykuł 22 § 2 k.k.

²⁴² Artykuł 5 § 2 pkt 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2096 ze zm.), dalej: k.p.a.

²⁴³ Artykuł 107 k.p.a.

„gmina”²⁴⁴, „rada gminy”²⁴⁵, „wójt”²⁴⁶, „burmistrz”²⁴⁷, „prezydent miasta”²⁴⁸, „działalność gospodarcza”²⁴⁹, „urząd”²⁵⁰, „organ egzekucyjny”²⁵¹ itp.

Specyficzną gałęzią prawa jest prawo podatkowe, ponieważ prawodawca w systemie prawa podatkowego, dokładniej w definicjach legalnych, posługuje się pojęciami charakterystycznymi dla prawa cywilnego (tj. „osoba fizyczna”²⁵², „osoba prawna”²⁵³, „spółka”²⁵⁴, „spółka kapitałowa”²⁵⁵,

²⁴⁴ Artykuł 1 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 506 ze zm.), dalej: ustawa o samorządzie gminnym.

²⁴⁵ Artykuł 11a ustawy o samorządzie gminnym.

²⁴⁶ *Ibidem*.

²⁴⁷ *Ibidem*.

²⁴⁸ *Ibidem*.

²⁴⁹ Artykuł 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646 ze zm.), dalej: Prawo przedsiębiorców.

²⁵⁰ Artykuł 5 § 2 pkt 4 k.p.a.

²⁵¹ Artykuł 1a pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1314 ze zm.).

²⁵² Artykuł 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.; artykuł 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.), dalej: u.p.t.u.; artykuł 13 ust. 1; artykuł 3 pkt 3 ustawy z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1325), dalej: ustawa o podatku od sprzedaży detalicznej; artykuł 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 228 ze zm.), dalej: u.p.w.n.k.; artykuł 71 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 847 ze zm.), dalej: u.g.h.; artykuł 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1892 ze zm.), dalej: u.p.r.; artykuł 2 ust. 1 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.), dalej: u.p.l.; artykuł 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), dalej: u.p.o.l.

²⁵³ Artykuł 4a pkt 15 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.; artykuł 15 ust. 1 u.p.t.u.; artykuł 13 ust. 1 u.p.a.; artykuł 4 ust. 1 pkt 2 u.p.w.n.k.; artykuł 71 ust. 1 u.g.h.; artykuł 3 ust. 1 u.p.r.; artykuł 2 ust. 1 u.p.l.; Artykuł 3 ust. 1 u.p.o.l.

²⁵⁴ Artykuł 4a pkt 20 u.p.d.o.p.; artykuł 14 ust. 9a u.p.t.u., artykuł 2 ust. 1 pkt 19 lit a u.p.a., artykuł 1a pkt 1–3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1150) dalej: u.p.c.c.; artykuł 3 ust. 1 u.p.r.; artykuł 2 ust. 1 u.p.l.; artykuł 5a pkt 28 u.p.d.o.f.

²⁵⁵ Artykuł 4a pkt 20 u.p.d.o.p.; artykuł 1a pkt 2 u.p.c.c.; artykuł 5a pkt 28 lit. b u.p.d.o.f.

„spółka osobowa”²⁵⁶, „spółka komandytowo-akcyjna”²⁵⁷, „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”²⁵⁸, „spółka akcyjna”²⁵⁹, „wspólnik”²⁶⁰, „wartości pieniężne”²⁶¹, „pieniądze”²⁶², „sprzedaż”²⁶³, „osobowość prawna”²⁶⁴, „gospodarstwo rolne”²⁶⁵, „najem”²⁶⁶, „leasing”²⁶⁷, „komitent”²⁶⁸, „komisant”²⁶⁹, „komis”²⁷⁰, „użytkowanie wieczyste”²⁷¹, „darowizna”²⁷², „miejsce zamieszkania”²⁷³, „siedziba”²⁷⁴ itp.) oraz terminami zawartych w leksykalnej budowie instytucji prawnych w prawie administracyjnym (tj. „organ”²⁷⁵, „decyzja”²⁷⁶, „urząd”²⁷⁷, „działalność gospodarcza”²⁷⁸, „organ

²⁵⁶ Artykuł 1a pkt 1 u.p.c.c.

²⁵⁷ Artykuł 4a pkt 21 u.p.d.o.p.; artykuł 5a pkt 28 lit. c u.p.d.o.f.

²⁵⁸ Artykuł 127 ust. 10 u.p.t.u.

²⁵⁹ *Ibidem.*

²⁶⁰ Artykuł 5a pkt 33 u.p.d.o.f.

²⁶¹ Artykuł 11 ust. 1 u.p.d.o.f.; artykuł 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p.

²⁶² *Ibidem.*

²⁶³ Artykuł 14 u.p.d.o.f.; artykuł 5a pkt 20 u.p.d.o.f.; artykuł 20 ust. 1c u.p.d.o.f.; artykuł 2 pkt 22 u.p.t.u.; artykuł 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a.

²⁶⁴ Artykuł 1a u.p.d.o.p.; artykuł 5a pkt 28 lit. a u.p.d.o.f.

²⁶⁵ Artykuł 2 pkt 16 u.p.t.u.; artykuł 4 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 43); dalej: ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; artykuł 2 u.p.r.

²⁶⁶ Artykuł 7 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.; artykuł 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.

²⁶⁷ Artykuł 7 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.; artykuł 23a pkt 1 u.p.d.o.f.; artykuł 17a pkt 1 u.p.d.o.p.

²⁶⁸ Artykuł 7 ust. 1 pkt 3 u.p.t.u.

²⁶⁹ *Ibidem.*

²⁷⁰ *Ibidem.*

²⁷¹ Artykuł 7 ust. 1 pkt 6 u.p.t.u.

²⁷² Artykuł 7 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.; artykuł 9a ust. 2 pkt 5 u.p.a.

²⁷³ Artykuł 126 ust. 1 u.p.t.u.; artykuł 2 ust. 1 pkt 23 u.p.a.; artykuł 3 ust. 1a u.p.d.o.f.

²⁷⁴ Artykuł 17 ust. 1 u.p.a.; artykuł 1a pkt 3 u.p.c.c.

²⁷⁵ Artykuł 13 pkt 6 u.p.d.o.f.; artykuł 14 ust. 1 u.p.a.; artykuł 11 u.p.w.n.k.; artykuł 12 ust. 1 u.p.c.c.; artykuł 77 ust. 1 u.g.h.; artykuł 6a ust. 4a u.p.r.; artykuł 6 ust. 1 u.p.l.; artykuł 1c u.p.o.l.; artykuł 5a pkt 21 u.p.d.o.f.; artykuł 4a pkt 11 lit. a u.p.d.o.p.

²⁷⁶ Artykuł 2 pkt 33 u.p.t.u.; artykuł 7d ust. 1 u.p.a.

²⁷⁷ Artykuł 5a pkt 8 u.p.d.o.f.; artykuł 4a pkt 6 u.p.d.o.p.; artykuł 2 pkt 13 u.p.t.u.; artykuł 4 ust. 1 pkt 13 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

²⁷⁸ Artykuł 15 ust. 2 u.p.t.u.; artykuł 3 pkt 1 ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej, artykuł 4 u.p.w.n.k.; artykuł 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.; artykuł 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

egzekucyjny”²⁷⁹ itp.). Ponadto prawo podatkowe posługuje się pojęciami charakterystycznymi wyłącznie dla tej gałęzi prawa (tj. „podatnik”²⁸⁰, „podatek”²⁸¹, „płatnik”²⁸², „zwrot”²⁸³, „dostawa towarów”²⁸⁴, „świadczenie usług”²⁸⁵, „wewnątrzspółnotowa dostawa”²⁸⁶, „wewnątrzspółnotowe nabycie”²⁸⁷, „faktura”²⁸⁸ itp.). W prawie podatkowym trudno jest natomiast wskazać na definicje legalne zbudowane z pojęć swoistych dla prawa karnego.

Specyfika prawa podatkowego oprócz powyższego dotyczy posługiwania się w treści tekstu prawnego pojęciami charakterystycznymi dla innych gałęzi prawa, ale jednocześnie nadawania im, przez definicje legalne, innego – „podatkowego” znaczenia. W doktrynie prawa podatkowego jest to określane mianem „autonomii prawa podatkowego”²⁸⁹,

²⁷⁹ Artykuł 18 u.p.t.u.

²⁸⁰ Artykuł 1a ust. 2 u.p.d.o.p.; artykuł 15 u.p.d.o.p.; artykuł 15 ust. 1 u.p.t.u.; artykuł 71 ust. 1 u.g.h.; artykuł 3 ust. 1 u.p.r.; artykuł 2 ust. 1 u.p.l.; artykuł 3 ust. 1 u.p.o.l.; artykuł 5a pkt 20 u.p.d.o.f.; artykuł 4a pkt 10 u.p.d.o.p.

²⁸¹ Artykuł 2 pkt 11 u.p.t.u.; artykuł 4 ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej; artykuł 4 u.p.w.n.k.; artykuł 4 ustawy z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1410) dalej: u.p.n.i.f.; artykuł 1a pkt 7 u.p.c.c.; artykuł 71 ust. 1 u.g.h.; artykuł 3 ust. 1 u.p.r.; artykuł 2 ust. 1 u.p.l.; artykuł 3 ust. 1 u.p.o.l.; artykuł 5a pkt 20 u.p.d.o.f.; artykuł 4a pkt 10 u.p.d.o.p.

²⁸² Artykuł 18 u.p.t.u.; artykuł 10 ust. 2 u.p.c.c.; artykuł 18 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 644 ze zm.), dalej: u.p.s.d.

²⁸³ Artykuł 86 ust. 2 u.p.t.u.

²⁸⁴ Artykuł 7 ust. 1 u.p.t.u.

²⁸⁵ Artykuł 8 ust. 1 u.p.t.u.

²⁸⁶ Artykuł 13 ust. 1 u.p.t.u.; artykuł 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a.

²⁸⁷ Artykuł 9 ust. 1 u.p.t.u.; artykuł 2 ust. 1 pkt 9 u.p.a.

²⁸⁸ Artykuł 4 ust. 1 pkt 6 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; artykuł 106e u.p.t.u.; artykuł 2 ust. 1 pkt 18 u.p.a.

²⁸⁹ Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Granice autonomii prawa podatkowego*, „Głosa. Przegląd Prawa Gospodarczego” 2004, nr 1, s. 28; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10, s. 12–17; M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 113–123; P. Kaczmarek, *Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa*

która w szczególności dotyczy odmiennego znaczenia określeń zawartych w regulacjach z zakresu prawa podatkowego w stosunku do tych samych pojęć zdefiniowanych w prawie cywilnym (szerzej prawie prywatnym), a w niewielkim zakresie pojęć zdefiniowanych w prawie administracyjnym. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że autonomia prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego jest wyjątkiem od zasady spójności systemu prawa²⁹⁰. A w związku z tym, przy tworzeniu prawa podatkowego ustawodawca powinien kierować się założeniem, że tworzone przez niego regulacje prawne są fragmentem całego systemu i mają wpływ nie tylko na prawo podatkowe, ale również na prawo prywatne (cywilne i handlowe). Jednak w przypadku, gdy ustawodawca stwierdzi, że do realizacji funkcji podatków oraz celów, jakie mają osiągnąć poszczególne podatki, „niezbędne jest korzystanie z jego autonomii, można tworzyć rozwiązania swoiste dla tego prawa, z pełną jednak świadomością skutków, jakie mogą one wywołać w obrocie prawnym – ich wpływu na funkcjonowanie instytucji prawa cywilnego”²⁹¹.

Zgodnie z powyższym autonomia prawa podatkowego może wpływać na to, że w procesie tworzenia regulacji podatkowych tożsame pojęcia zawarte w prawie cywilnym czy prawie administracyjnym otrzymują nowe, „podatkowe”, znaczenia. Przykładami tego są definicje legalne:

cywilnego, „Przegląd Prawa i Administracji” 2009, red. M. Jabłoński, t. LXXIX, s. 62–72; A. Kurkowski, *Autonomia prawa podatkowego w ujęciu wspólnotowym na tle podatku od towarów i usług*, [w:] *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Pomorska, A. Dębiński, P. Smoleń, Lublin 2010, s. 183–192; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 5–10; M. Koszowski, *Autonomia prawa podatkowego – argumenty za i przeciw*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 11, s. 42–56 oraz W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, 397–405. Natomiast o autonomii prawa podatkowego zob. II rozdział niniejszej pracy.

²⁹⁰ R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego...*, s. 14.

²⁹¹ *Ibidem*.

„gospodarstwa rolnego”²⁹², „sprzedaży”²⁹³, „darowizny”²⁹⁴, „miejsca zamieszkania”²⁹⁵ oraz „działalność gospodarcza”²⁹⁶.

²⁹² Zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 2 ust. 1 u.p.r. „Za gospodarstwo rolne uważa się obszar gruntów, o których mowa w artykule 1, o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy, stanowiących własność lub znajdujących się w posiadaniu osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej, w tym spółki, nieposiadającej osobowości prawnej”. Natomiast zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 553 k.c. „Za gospodarstwo rolne uważa się grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą, oraz prawami związanymi z prowadzeniem gospodarstwa rolnego”.

²⁹³ Zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 2 pkt 22 u.p.t.u. „Ilekcóż w dalszych przepisach jest mowa o sprzedaży – rozumie się przez to odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzspółnotową dostawę towarów”. Natomiast zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 535 § 1 k.c. „Przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę”.

²⁹⁴ Zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 9a ust. 2 pkt 5 u.p.a. „Za sprzedaż wyrobów węglowych uznaje się ich darowiznę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny”. Natomiast zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 888 § 1 k.c. „Przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku”.

²⁹⁵ Zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 3 ust. 1a u.p.d.o.f. „Za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uważa się osobę fizyczną, która: 1) posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub 2) przebywa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym”. Natomiast zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 25 k.c. „Miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu”.

²⁹⁶ Zgodnie z definicją legalną w artykule 15 ust. 2 u.p.t.u. „Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych”. Natomiast zgodnie z definicją legalną zawartą w artykule 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r., Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018, poz. 646) „Działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły”.

3.5. Rodzaje definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych

3.5.1. Podział definicji

W literaturze przedmiotu wskazuje się na istnienie licznych podziałów definicji na poszczególne ich rodzaje²⁹⁷. W systemie prawa można wyróżnić następujące rodzaje definicji legalnych: 1) realne oraz nominalne; 2) sprawozdawcze i projektujące; 3) równościowe oraz nierównościowe²⁹⁸. Rodzaje te istnieją w większości gałęzi prawa, jednak wyjątkiem jest prawo podatkowe, w którym można wyróżnić dodatkowo definicje legalne mające swoje źródło w unijnych rozporządzeniach oraz w preambułach dyrektyw i częściowo lub całościowo przetransponowane z treści dyrektyw²⁹⁹ – jest to rezultat silnego związku prawa podatkowego z prawem UE.

Niezależnie jednak od rodzaju definicji legalnej, jaka jest zawarta w danym akcie normatywnym, musi ona spełniać określone kryteria poprawności. Definicje powinny po pierwsze, określać „znaczenie definiowanego wyrazu lub wyrażenia oraz po drugie, wskazywać tylko istotne właściwości desygnatów definiowanej nazwy”³⁰⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się na dwa charakterystyczne dla definicji legalnych błędy w ich formułowaniu: *ignotum per ignotum* (nieznane przez nieznanne) oraz *circulus in definiendo* (błędne koło bezpośrednio lub pośrednio)³⁰¹.

3.5.2. Definicje realne i nominalne

W literaturze przedmiotu³⁰² wskazuje się, że słowo „definicja” nie ma jednego znaczenia – jest to definicja realna albo nominalna. Istotne

²⁹⁷ W naukach ekonomicznych również wskazuje się na mnogość metod dokonywania podziałów definicji w tej nauce (zob. J. Chodorowski, *op. cit.*, s. 25).

²⁹⁸ „Zasadniczo każdy z wyodrębnionych jej rodzajów jest inny od pozostałych pod pewnym względem” – A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 49.

²⁹⁹ Szerzej o tego rodzaju definicjach zobacz rozdział II.

³⁰⁰ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 155.

³⁰¹ *Ibidem*, s. 155–156.

³⁰² Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 1995, s. 44.

jest to, że definicje realna i nominalna nie są pojęciami synonimicznymi. Przez definicję realną redaktor tekstu prawnego podaje charakterystykę danego przedmiotu (przedmiotów)³⁰³, która powinna precyzyjnie określać istotę definiowanych przedmiotów, „aby można było na jej podstawie wnioskować o możliwie wszystkich uznawanych za ważne cechach tych przedmiotów”³⁰⁴.

Definicja nominalna nie określa natomiast cech charakterystycznych danego przedmiotu, a jedynie redaktor, posługując się tym rodzajem definicji, podaje wyłącznie informację o znaczeniu definiowanego pojęcia. Definicja nominalna „bezpośrednio określa, jak w danym języku równoznacznie można zastępować pewien wyraz czy wyrazy słowami znanymi już co do znaczenia osobie, na użytek której podajemy tę definicję”³⁰⁵. Charakterystyczną cechą budowy tej definicji jest posłużenie się przez redaktora tekstu prawnego formą łącznika definicyjnego „znaczy tyle co” lub „należy roznieć jako”³⁰⁶.

3.5.3. Definicje sprawozdawcze i projektujące

Kolejną klasyfikacją jest podział definicji na sprawozdawcze i projektujące – gdy definicje legalne są definicjami nominalnymi, to są one albo definicjami sprawozdawczymi, albo projektującymi³⁰⁷. Odróżnia je od siebie ich cel, jaki realizują. Definicja sprawozdawcza jest stosowana, gdy redaktor chce wskazać, jakie znaczenie ma lub miało definiowane pojęcie w określonym języku³⁰⁸. Natomiast definicja projektująca ma na celu określenie znaczenia danego pojęcia na przyszłość. W obrębie definicji projektujących wyróżnia się definicję konstrukcyjną oraz regulującą³⁰⁹.

³⁰³ *Idem, Problemy podstawowe prawoznawstwa...*, s. 309.

³⁰⁴ *Idem, Logika praktyczna...*, s. 44.

³⁰⁵ *Ibidem*, s. 45.

³⁰⁶ *Ibidem*.

³⁰⁷ *Idem, Problemy podstawowe prawoznawstwa...*, s. 310.

³⁰⁸ *Idem, Logika praktyczna...*, s. 46.

³⁰⁹ *Ibidem*.

Definicja projektująca stanowi definicję konstrukcyjną, gdy ustala znaczenie danego pojęcia na przyszłość, jednak w oderwaniu od znaczenia, jakie przedtem to pojęcie miało w poprzednim, nieobowiązującym akcie normatywnym.

Definicja projektująca natomiast jest definicją regulującą, gdy również ustala nowe znaczenie dla danego pojęcia, jednak w przeciwieństwie do definicji konstrukcyjnej nie jest oderwana od znaczenia, jakie przedtem to pojęcie posiadało.

3.5.4. Definicje równościowe i nierównościowe

Następną grupą definicji są definicje równościowe oraz nierównościowe. Poszczególne definicje z tej grupy odróżnia od siebie ich budowa. Na budowę definicji równościowych składają się trzy części³¹⁰. Pierwsza to *definiendum*. Jest to część definicji, w której znajduje się pojęcie definiowane. Drugą częścią jest zwrot, który wskazuje, że pojęcie definiowane ma takie znaczenie jak trzecia część definicji, czyli *definiens* (część definiująca).

Rozróżnia się dwa rodzaje definicji równościowej – klasyczną i nieklasyczną³¹¹. Pierwsza z nich charakteryzuje się tym, że należy „definiować daną nazwę A przez porównanie jej zakresu z zakresem jakiejś ogólniejszej nazwy B (*genus* – rodzaj, do którego należy gatunek przedmiotów oznaczonych nazwą A), ograniczonym przez dodanie cech C, zwiężających należycie ten szerszy zakres (C – *differentia specifica* – różnica gatunkowa)”³¹². Nieklasyczna jest natomiast definicja, która charakteryzuje się wskazaniem zakresów nazw, określających zakres definiowanego pojęcia.

Definicję równościową zarówno w ujęciu klasycznym i nieklasycznym można określić w stylizacji słownikowej, semantycznej oraz

³¹⁰ A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 49.

³¹¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 206–208.

³¹² Z. Ziemiński, *Logika praktyczna...*, s. 48–49.

przedmiotowej. Stylizacja słownikowa polega na wskazaniu, że definiowane pojęcie ma takie samo znaczenie, jak inne pojęcie. Budowa tej definicji polega na tym, że *definiendum* oraz *definiens* są w supozycji materialnej³¹³. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „przy tej stylizacji nie ma wątpliwości co do definicyjnego charakteru wypowiedzi (wyraźnie jest to wypowiedź mówiąca o znaczeniu zwrotu definiowanego), ale jest to forma wysłowienia nieco sztuczna”³¹⁴.

Definicja równościowa może również być w stylizacji semantycznej, gdzie definiowane pojęcie oznacza jakiś przedmiot lub redaktor, definiując pojęcie, odnosi się do konkretnych cech, zdarzeń czy stosunków. „W tej stylizacji tylko *definiendum* występuje w supozycji materialnej”³¹⁵. Natomiast stylizacja przedmiotowa definicji polega na tym, że poprzez określenie cech danego pojęcia albo wskazania gatunków przedmiotów obejmujących definiowane pojęcie konstruuje się definicję równościową w tej stylizacji.

Nie zawsze definicje są równościowe, w takim przypadku są one definicjami nierównościowymi. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że nierównościowe są definicje cząstkowe, definicje warunkowe, definicje indukcyjne oraz definicje aksjomatyczne, które zwane są również definicjami przez postulat³¹⁶.

Definicje cząstkowe służą określaniu pojęć nieostrych z języka potocznego³¹⁷. Składają się one z warunków, jakie wystarczają, by dany obiekt był uznany za definiowane pojęcie, przez to definicje te określa się mianem paradefinicji³¹⁸. Jednak współczesna doktryna prawa nie

³¹³ *Ibidem*, s. 49.

³¹⁴ *Ibidem*.

³¹⁵ *Ibidem*.

³¹⁶ *Ibidem*.

³¹⁷ Za: W. Patryas, *op. cit.*, s. 73.

³¹⁸ Zob. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna...*, s. 51; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 211.

posługuje się już wyrażeniem parafinicji, niejako zastępując je definicją cząstkową. Odmianą definicji cząstkowych są definicje warunkowe³¹⁹.

Kolejnym rodzajem definicji nierównościowej są definicje indukcyjne, które są również nazywane rekurencyjnymi³²⁰. Definicje te charakteryzują się dwuczęściową budową³²¹. Pierwsza część to warunek wstępny (warunek wyjściowy), który określa przedmiot, z zasady należący do definiowanego zbioru, natomiast druga część to warunek indukcyjny, który wskazuje na relację, w jakiej muszą pozostawać nowe przedmioty do przedmiotów wskazanych w warunku wyjściowym, aby również mogły należeć do zbioru pojęcia definiowanego³²². Budowa definicji indukcyjnej determinuje, że zdefiniowane w ten sposób pojęcie prawne jest konstruowane za pomocą kilku jednostek redakcyjnych danego aktu normatywnego.

Definicja przez postulaty, inaczej określana definicją aksjomatyczną, charakteryzuje się tym, że pojęcie definiowane jest umieszczane w jednym bądź kilku zdaniach. Zdanie (zdania), w których umieszczone zostało pojęcie definiowane, zbudowane jest z wyrazów (pojęć) znanych adresatowi „i na podstawie przykładu posługiwania się wyrazem definiowanym w tych zdaniach pozwalamy się innym domyślać, jakie znaczenie nadajemy temu wyrazowi”³²³. Innymi słowy definicja przez postulaty wykorzystuje pojęcia już znane do zdefiniowania danego pojęcia³²⁴.

³¹⁹ W. Patryas, *op. cit.*, s. 88.

³²⁰ *Ibidem*, s. 91.

³²¹ *Ibidem*.

³²² <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/definicja-indukcyjna;3914581.html> [dostęp 20.04.2018].

³²³ Z. Ziemiński, *Logika praktyczna...*, s. 50; zob. W. Patryas, *op. cit.*, s. 98–102; A. Malinowski, *Redagowanie tekstu prawnego...*, s. 57.

³²⁴ W. Patryas, *op. cit.*, s. 101.

4. Zasięg obowiązywania definicji legalnych pojęć prawnych

4.1. Zasady dotyczące zasięgu obowiązywania definicji legalnych

Definicje pojęć prawnych – niezależnie od rodzaju – są normami prawnymi, które „nakazują [...] takie postępowanie interpretacyjne przy odtwarzaniu norm z przepisów, by pewne zwroty zawarte w przepisach, a definiowane w interesującej nas definicji legalnej zastąpić zwrotami definiującymi zawartymi w definiensie tej definicji”³²⁵. Definicje legalne będące normami prawnymi są częścią systemu prawa, dlatego istotne są: zasięg tych definicji w ramach jednego aktu normatywnego oraz związanie nimi na obszarze różnych aktów normatywnych.

Zasięg obowiązywania definicji legalnych oznacza zakres, w jakim definicje legalne są wiążące w ramach danego aktu normatywnego czy w obrębie wielu aktów normatywnych w „pionie” (uwzględniając hierarchiczność źródeł prawa) oraz w „poziomie”³²⁶. Zakres ten należy odnosić, po pierwsze, do procesu tworzenia prawa, gdzie rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” określa w pewnym stopniu zasięg definicji legalnych, oraz po drugie – do procesu stosowania prawa.

Rozporządzenie dotyczące „Zasad techniki prawodawczej” w § 147 oraz § 148 reguluje zasięg definicji legalnych w dwóch wymiarach – obręb jednego aktu normatywnego oraz systemu prawa. Po pierwsze, „jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu”³²⁷. W związku z tym definicja legalna są wiążące w obrębie aktu normatywnego, w którym

³²⁵ S. Wronkowska, M. Zieliński, *op. cit.*, s. 119.

³²⁶ *Ibidem*, s. 119–120.

³²⁷ Por. § 147 ZTP.

jest ona zamieszczona – co jest zgodne z zasadą konsekwencji terminologicznej. Po drugie, przy tworzeniu aktów normatywnych definicje legalne, zawarte w ustawie określonej jako „kodeks”, „prawo” lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, są wiążące dla redaktora tekstu prawnego. Ponadto na zasięg obowiązywania definicji legalnych wpływa również § 149 ZTP, zgodnie z którym bez szczegółowego upoważnienia ustawowego nie formułuje się definicji ustalających znaczenia określeń zawartych w ustawie upoważniającej. Innymi słowy, wyłącznie w sytuacji upoważnienia ustawowego redaktor tekstu prawnego może w akcie wykonawczym stworzyć definicję legalną, która będzie wiązała w procesie interpretowania aktu rangi ustawy.

Rozporządzenie dotyczące „Zasad techniki prawodawczej” nie określa natomiast, czy zakres związania danej definicji legalnej w procesie tworzenia prawa można odnieść do aktów normatywnych o odmiennej metodzie regulacji. Innymi słowy, czy definicje legalne zawarte w danym akcie normatywnym są wiążące w procesie tworzenia innych aktów normatywnych, które regulują inne dziedziny spraw.

Zasięg obowiązywania definicji legalnych pojęć prawnych w procesie stosowania prawa nie jest wystarczająco normatywnie uregulowany, definicje legalne zawarte bowiem w danym akcie normatywnym częstokroć wprost wskazują, że zasięg ich związania obejmuje cały akt³²⁸, bądź jego część³²⁹. Brak jest natomiast regulacji dotyczącej możliwości korzystania z definicji legalnych zawartych w innych aktach normatywnych na potrzeby interpretowanego aktu normatywnego, w którym dana definicja nie jest zawarta, ponieważ wskazane powyżej zasady dotyczą redakcyjnych aspektów posługiwania się definicjami, a nie dotyczą procesu stosowania prawa.

Brak regulacji prawnych – podobnych do ZTP – dotyczących posługiwania się definicjami legalnymi w procesie stosowania prawa

³²⁸ Przez m.in. wyrażenie „ilekroć w ustawie jest mowa o... oznacza...”.

³²⁹ Przez m.in. wyrażenie „ilekroć w niniejszym dziale jest mowa o...”.

wymusza odwołanie się do dyrektyw interpretacyjnych (wykładni) związanych z kontekstem: językowym prawa, systemowym prawa oraz funkcjonalnym prawa. Innymi słowy, wymagane jest odwołanie do teoretycznych koncepcji wykładni prawa, które mają wprost zastosowanie do procesu stosowania definicji legalnych.

Pojęcie wykładni prawa jest pojmowane „jako proces ustalania czy też konstruowania znaczenia norm prawnych zawartych w przepisach prawnych, czyli jako proces ustalania czy też konstruowania wzorów zachowania się”³³⁰. W doktrynie prawa różni się zaś wykładnie: *sensu stricto* oraz *sensu largo*³³¹. Wykładnia *sensu stricto* jest utożsamiana z wszelkimi procesami, które zmierzają do ustalenia znaczenia przepisów prawnych, których rozumienie jest niejednoznaczne – „do wykładni *sensu stricto* zaliczamy w szczególności wszelkie procedury związane ze stosowaniem dyrektyw wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej, a także dyrektyw preferencyjnych oraz domniemań interpretacyjnych”³³². Wykładnia *sensu largo* związana jest zaś z procesem stosowania dyrektyw wnioskowań prawniczych oraz dyrektyw kolizyjnych³³³.

W literaturze przedmiotu jest kilka ujęć teoretycznych modeli wykładni prawa³³⁴. Są to następujące teoretyczne modele (koncepcje) wykładni prawa: koncepcja tradycyjna, koncepcja klaryfikacyjna oraz koncepcja derywacyjna³³⁵. W prawoznawstwie dominuje przekonanie, że w procesie stosowania prawa liczą się wyłącznie koncepcje klaryfikacyjna oraz

³³⁰ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni...*, s. 109.

³³¹ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 23.

³³² *Ibidem*.

³³³ *Ibidem*.

³³⁴ L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004, s. 113. O procesie tworzenia teoretycznych koncepcji wykładni prawa w Polsce na przestrzeni XX w. zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 95 i n.

³³⁵ „Trzy spośród omawianych tu koncepcji mają jednocześnie charakter koncepcji normatywnych. Są to: koncepcja tradycyjna (Eugeniusza Waśkowskiego), koncepcja semantyczna intensjonalna – klaryfikacyjna (Jerzego Wróblewskiego) i koncepcja derywacyjna (Zygmunta Ziemińskiego i Macieja Zielińskiego)” *ibidem*, s. 95.

derywacyjna³³⁶. Obie w założeniach odnoszą się wprost do definicji legalnych³³⁷, każda z nich bowiem *de facto* służy do ustalenia sposobu rozumienia przepisów prawnych.

W każdej z przedstawionych koncepcji wykładni prawa definicje legalne pełnią istotną rolę. Po pierwsze, w koncepcji klaryfikacyjnej jest nakaz przestrzegania definicji sformułowanych w systemie prawa³³⁸ oraz nadawania im uniwersalnego zasięgu dla całego systemu prawa³³⁹. Po drugie, w koncepcji derywacyjnej wskazuje się, że „znaczenie zawarte w definicji jest silniejsze od jakiegokolwiek źródła znaczeniowego (np. pochodzącego z języka ogólnego)”³⁴⁰.

W piśmiennictwie wskazuje się na trzy podstawowe rodzaje wykładni prawa: językową, systemową i funkcjonalną³⁴¹, która będzie rozumiana jako wykładnia celowościowo-funkcjonalna³⁴². Rodzaje te określane są również jako rodzaje reguł wykładni, które są we wszystkich typach wykładni (klaryfikacyjnej, derywacyjnej itd.)³⁴³. Za pomocą rodzajów wykładni interpretator będzie ustalał zasięg obowiązywania definicji legalnych.

³³⁶ *Ibidem*, s. 96.

³³⁷ Zob. szerzej M. Rak-Rozmysłowska, *Rola definicji legalnych w procesie wykładni prawa*, Wrocław 2015, s. 171 i n.

³³⁸ „Jeżeli istnieje w systemie prawnym wiążące ustalenie znaczenia zwrotów zawartych w normach prawnych tego systemu, to należy używać odpowiednich zwrotów w tym właśnie znaczeniu, chyba że z interpretowanej normy z oczywistością wynika, że trzeba użyć zwrotu w znaczeniu odmiennym od ustalonego” – W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 444.

³³⁹ „Interpretowanym zwrotom, których znaczenie określone jest przez język prawny, nie można bez dostatecznych powodów przypisywać znaczenia specjalnego, ale gdy się je ustali, należy posługiwać się nim bez względu na to, jakie znaczenie mają równoznaczne zwroty w języku prawnym” – W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 246.

³⁴⁰ Ł. Poł, M. Zieliński, *W sprawie rzetelności wiedzy o wykładni*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, z. 1, s. 6.

³⁴¹ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 399.

³⁴² L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 132.

³⁴³ *Ibidem*, s. 121.

W literaturze przedmiotu jednoznacznie postuluje się zasadę pierwszeństwa wykładni językowej wobec zarówno wykładni systemowej, jak i funkcjonalnej³⁴⁴. Zgodnie z tą zasadą wykładnia systemowa oraz wykładnia funkcjonalna stanowią uzupełnienie dla rezultatów wykładni językowej³⁴⁵. W kontekście wykładni językowej definicje legalne związane są z dyrektywą języka prawnego – która jest charakterystyczna dla tej wykładni. Zgodnie z tą dyrektywą, gdy dane pojęcie jest zdefiniowane przez prawodawcę w języku prawnym (w treści aktu normatywnego), podmiot stosujący nie powinien odwoływać się do znaczenia tego terminu w języku potocznym (naturalnym), lecz używać znaczenia tego pojęcia, jakie nadał mu prawodawca³⁴⁶. Ponadto, w doktrynie prawa wskazuje się, że „*a contrario*, jeśli nie istnieje definicja legalna danego pojęcia, to należy mu nadać takie znaczenie, jakie ma ono w języku prawniczym, a w razie braku powszechnie akceptowanej definicji w orzecznictwie i doktrynie, należy odwołać się do jego znaczenia potocznego”³⁴⁷.

Dla kolejnego rodzaju wykładni – systemowej – przy ustalaniu znaczenia danego przepisu prawnego istotne jest uwzględnienie systemu prawa³⁴⁸. Z wykładnią tą związane jest założenie o niesprzeczności systemu, co dla stosowania definicji legalnych ma fundamentalne znaczenie. W przypadku definicji legalnych wykładnia ta ma swoje zastosowanie przede wszystkim w dyrektywie nakazującej uwzględnianie przez interpretatora tekstu prawnego systematyki wewnętrznej aktu, w którym dana norma się mieści. Jednak nie można pominąć, że interpretator tekstu prawnego powinien również tak ustalać normę prawną, by było to „najbardziej harmonijne w stosunku do innych norm części systemu prawa,

³⁴⁴ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 69.

³⁴⁵ *Ibidem*.

³⁴⁶ *Ibidem*, s. 104.

³⁴⁷ *Ibidem*.

³⁴⁸ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 402.

do którego interpretowana norma należy³⁴⁹, co należy rozumieć jako zachowanie systematyki zewnętrznej danego aktu normatywnego.

Wykładnia funkcjonalna (określana też wykładnią celowościową³⁵⁰), podobnie jak wykładnia systemowa, pełni rolę subsydiarną wobec wykładni językowej³⁵¹. Subsydiarność ta oznacza, że wykładnia funkcjonalna ma służyć rozstrzygnięciu wątpliwości, jakie istnieją po zastosowaniu wykładni językowej. Stosując tę wykładnię, interpretator tekstu prawnego musi odwołać się do celu regulacji, czyli do *ratio legis* danej regulacji prawnej³⁵².

W odniesieniu do definicji legalnych mają wprost zastosowanie niektóre z dyrektyw wykładni funkcjonalnej. Po pierwsze, zgodnie z założeniem tej wykładni „interpretując przepisy prawne należy brać pod uwagę cel regulacji prawnej”³⁵³. Tym samym definicja legalna zawarta w treści danego aktu normatywnego powinna być interpretowana zgodnie z celem regulacji, jakiej dotyczy. Można stwierdzić, że zgodnie z tą dyrektywą każdą definicję legalną należy interpretować oraz stosować, opierając się na kontekście danej regulacji prawnej.

Po drugie, „przepisy prawne należy interpretować zgodnie z wolą aktualnego (współczesnego) prawodawcy”³⁵⁴. Zgodnie z tym przy stosowaniu tej dyrektywy istotna jest wola prawodawcy. Przez pryzmat tej dyrektywy należy uważać, że definiowanie danego pojęcia bądź jego niedefiniowanie przez prawodawcę jest celowe i zgodne z jego wolą. Zgodnie z tą dyrektywą wykładni funkcjonalnej, skoro w danym akcie normatywnym nie ma definicji określonego pojęcia, to jest to zgodne z wolą oraz celem prawodawcy. Jednak stwierdzenie to nie wyjaśnia

³⁴⁹ *Ibidem*, s. 403.

³⁵⁰ Szerzej o tej wykładni zob. L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 134.

³⁵¹ L. Morawski, *op. cit.*, 2010, s. 155.

³⁵² T. Gizbert-Studnicki, *Wykładnia celowościowa*, „Studia Prawnicze” 1985, nr 3–4, s. 52 i n.

³⁵³ L. Morawski, *op. cit.*, 2010, s. 159.

³⁵⁴ *Ibidem*, s. 163.

zaistniałych wątpliwości, czy w takiej sytuacji wolą prawodawcy jest, by interpretator tekstu prawnego posługiwał się definicją legalną zawartą w systemie prawa, mimo że definicja ta nie jest zawarta w treści interpretowanego tekstu normatywnego, czy też wolą i celem prawodawcy jest, by dane pojęcie w konkretnym akcie normatywnym było rozumiane zgodnie z jego powszechnym rozumieniem (w języku naturalnym)? Ponadto wątpliwość budzi stan prawny, gdzie w akcie prawnym brak jest definicji legalnej danego terminu, natomiast w systemie prawnym istnieją dwie rozbieżne definicje legalne tego terminu. W takiej sytuacji interpretator tekstu prawnego może odwołać się do dyrektywy wykładni funkcjonalnej wskazującej, że należy uwzględniać cel regulacji. Innymi słowy, zgodnie z tą dyrektywą interpretator tekstu prawnego w przypadku braku definicji legalnej w pierwszej kolejności mógłby szukać jej w aktach normatywnych bliższych celowo (ten sam kontekst regulacji) w stosunku do interpretowanego aktu normatywnego, jednak nadal powstaje dylemat, czy braku definicji legalnej w treści tekstu prawnego nie należałoby poczytywać jako wolę prawodawcy do rozumienia danego pojęcia zgodnie z językiem powszechnym (naturalnym).

Powyższe rozważania należy uzupełnić o interpretowanie prawa w niesprzeczności z normami prawa międzynarodowego oraz prawa UE, ponieważ jest to jeden z elementów krajowej wykładni systemowej. Zgodnie z art. 91 Konstytucji RP ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią część systemu prawa Rzeczypospolitej Polskiej, w razie zaś niezgodności polskich regulacji z regulacjami tych umów mają one pierwszeństwo przed krajowymi ustawami. Natomiast w przypadku kolizji krajowego porządku prawnego z regulacjami międzynarodowymi te drugie mają pierwszeństwo w stosowaniu³⁵⁵. Dlatego w przypadku braku definicji legalnej danego pojęcia w krajowym akcie normatywnym

³⁵⁵ Por. art. 91 ust. 3 Konstytucji RP.

istotne jest zweryfikowanie, czy ta definicja nie jest zawarta w regulacjach międzynarodowych – w tym również w prawie UE.

W przypadku prawa UE istotna jest tzw. wykładnia prowspólnotowa³⁵⁶, której celem jest taka interpretacja przepisów krajowych, by osiągnąć zgodność między prawem krajowym a prawem UE, „przy czym chodzi tutaj o nadanie prawu krajowemu takiego sensu, przy którym występuje zgodność z normami prawa wspólnotowego”³⁵⁷. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zgodność z prawem wspólnotowym oznacza brak sprzeczności deontycznych oraz zgodność z celami prawa UE³⁵⁸.

Wykładnia prowspólnotowa, a precyzyjniej „wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem wspólnotowym”³⁵⁹ nie stanowi zupełnie oddzielnego rodzaju wykładni, bowiem interpretator tekstu prawnego najpierw stosuje wykładnię krajową (czyli na podstawie podstawowych rodzajów wykładni). Z wyników poszczególnych wykładni podstawowych interpretator wybiera rezultat, który zapewnia zgodność normy krajowej z normą prawa UE³⁶⁰.

W piśmiennictwie wskazuje się, że obowiązek dokonywania wykładni prowspólnotowej jest ograniczony i dotyczy sytuacji, „gdy istnieją przepisy prawa krajowego, w zakresie regulowanym przez prawo wspólnotowe. Jeżeli brak takich uregulowań w prawie krajowym, to nie występuje wówczas przedmiot, który można by poddać prowspólnotowej [...] wykładni”³⁶¹.

³⁵⁶ Szerzej A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 223–376 oraz por. K. Kopyściańska, M. Kopyściański, *Wykładnia prowspólnotowa w orzecznictwie ETS*, [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym: Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego*, Warszawa, 10–11 czerwca 2010 r., red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010, s. 371–381.

³⁵⁷ *Ibidem*, s. 227.

³⁵⁸ *Ibidem*, s. 228.

³⁵⁹ S. Biernat, *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem europejskim*, [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998, s. 123.

³⁶⁰ A. Leszczyńska, *Wykładnia krajowego prawa podatkowego w świetle wymagań prawa Wspólnot Europejskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4, s. 71.

³⁶¹ A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 239.

Innymi słowy, interpretator tekstu prawnego ma obowiązek stosowania wykładni prowsólnotowej przepisów krajowych, które dotyczą spraw uregulowanych przez prawo UE. Przykładem takich spraw jest prawo podatkowe, a w szczególności podatki obrotowe, które podlegają procesowi harmonizacji.

Opierając się na wykładni prowsólnotowej, stosowanie definicji pojęć prawnych musi być zgodne z prawem UE. Dotyczy to zwłaszcza braku definicji legalnej w treści danego aktu normatywnego. W takiej sytuacji interpretator tekstu prawnego powinien sprawdzić, czy interpretowany tekst prawny w swoim zakresie regulowanym odpowiada regulacjom prawa UE. Jeżeli tak, to interpretator musi zastosować wykładnię prowsólnotową. W związku z tym, w przypadku braku definicji legalnej w treści krajowego aktu normatywnego, a istnienia takiej definicji w systemie prawa UE, interpretator powinien stosować definicję legalną zawartą w regulacjach unijnych. Jednak na poziomie tych rozważań pojawia się wątpliwość, czy interpretator powinien szukać definicji legalnej w akcie normatywnym UE, który zakresem regulacji odpowiada interpretowanemu tekstowi aktu normatywnego, czy też w całym systemie prawa UE. Konsekwencją tego będzie po pierwsze, prymat definicji legalnej zawartej w prawie UE przed definicjami legalnymi zawartymi w krajowym systemie prawa oraz po drugie, w przypadku niezgodności definicji legalnej zawartej w interpretowanym akcie normatywnym, który zakresem regulacji odpowiada normom prawa UE, pierwszeństwo ma definicja zawarta w unijnych aktach normatywnych.

4.2. Korzystanie z definicji legalnych pojęć prawnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej

Korzystanie z normatywnych definicji pojęć prawnych w obrębie różnych aktów normatywnych o jednej oraz odmiennej metodzie regulacji związane jest ze stosowaniem tych definicji w procesie tworzenia

prawa oraz wykorzystaniem ich w procesie stosowania prawa. W obu tych procesach zasięg związania definicjami legalnymi można rozpatrywać w aspekcie wewnętrznym oraz zewnętrznym. Wewnętrzny zasięg definicji legalnych „obejmuje wyłącznie akt prawny wprowadzający definicję”³⁶². Natomiast zewnętrzny zasięg dotyczy związania daną definicją legalną w odniesieniu do całego systemu prawnego³⁶³. Ze względu na ograniczenia przedmiotowe niniejsze rozważania zostaną ograniczone wyłącznie do procesu stosowania prawa.

Wewnętrzne związanie definicjami legalnymi na potrzeby stosowania aktu normatywnego, który wprowadza te definicje, nie nasuwa wątpliwości³⁶⁴. W przypadku, gdy dana definicja legalna jest w przepisach ogólnych aktu normatywnego, interpretator tego tekstu prawnego posługuje się tą definicją na potrzeby stosowania całego tego aktu. W szczególności sam ustawodawca wskazuje w treści aktu normatywnego, że dana definicja ma mieć zastosowanie dla całego aktu, przez sformułowanie „ilekroć w ustawie jest mowa o: ...oznacza...”. Natomiast umieszczenie definicji legalnej przez prawodawcę w przepisach konkretnej jednostki systematyzacyjnej jest wskazówką dla interpretatora, aby posługiwał się tą definicją wyłącznie na potrzeby tej jednostki – ustawodawca sam wskazuje, jaki zakres ma obejmować dana definicja legalna, m.in. przez sformułowanie „ilekroć w przepisach niniejszego rozdziału jest mowa o ..., rozumie się przez to:...”³⁶⁵.

Zewnętrzne korzystanie w procesie stosowania prawa z definicji legalnych zawartych w jednym akcie normatywnym na potrzeby innych aktów normatywnych należy przeanalizować w dwóch płaszczyznach: po pierwsze, na możliwości korzystania z definicji legalnych w obrębie

³⁶² M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012, s. 48.

³⁶³ M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 212; M. Etel, *op. cit.*, s. 48.

³⁶⁴ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 55.

³⁶⁵ Szerzej o wewnętrznym zasięgu definicji legalnych zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 213 oraz s. A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 161 i 163.

różnych aktów normatywnych, ale należących do jednej gałęzi prawa (o jednej metodzie regulacji prawnej) oraz po drugie, na możliwości korzystania z definicji legalnych w obrębie różnych aktów normatywnych, ale należących do innych gałęzi prawa (o odmiennej metodzie regulacji prawnej).

W doktrynie prawa wskazuje się „problemy związane z zasięgiem definicji legalnych (z zakresem związania treścią definicji legalnej)”³⁶⁶. Problemy związane są przede wszystkim z brakiem jednoznacznych normatywnych wskazówek co do zewnętrznego zasięgu związania definicji legalnych, bowiem jedyne wskazówki normatywne co do zewnętrznego zasięgu definicji legalnych związane są z procesem redagowania definicji, a nie z ich stosowaniem. Wyłącznie w przypadkach, gdy w akcie normatywnym wprost jest stwierdzone, że w procesie stosowania danego aktu normatywnego interpretator powinien skorzystać z definicji legalnej z innego aktu normatywnego, nie występują wątpliwości co do zasięgu związania taką definicją. Ustawodawca wskazuje to przez konstruowanie tzw. definicji przez odwołanie³⁶⁷.

Wskazany problem związany z zewnętrznym zasięgiem definicji legalnych przekłada się na rozbieżność poglądów przedstawicieli doktryny prawa w tej kwestii³⁶⁸. Z jednej strony wskazuje się, że „jeżeli istnieje w systemie prawa wiążące ustalenie znaczenia zwrotów zawartych w normach prawnych tego systemu, to należy używać odpowiednich zwrotów w tym właśnie znaczeniu, chyba że trzeba użyć zwrotu w znaczeniu odmiennym od ustalonego”³⁶⁹. Pogląd ten jednoznacznie mówi, że niezależnie od tego, czy dana definicja legalna pochodzi z konkretnej

³⁶⁶ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 50.

³⁶⁷ Np. Artykuł 2 pkt 27 u.p.t.u. „Ilekroć w dalszych przepisach jest mowa o wyrobach akcyzowych – rozumie się przez to wyroby akcyzowe w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, z wyłączeniem gazu dostarczanego w systemie gazowym”.

³⁶⁸ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 50.

³⁶⁹ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni...*, s. 246 oraz W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 444.

gałęzi prawa, jest wiążąca dla całego systemu prawa³⁷⁰. Z drugiej strony wskazuje się, że dana definicja legalna jest wiążąca wyłącznie obszar danej gałęzi prawa, czyli zespołu aktów normatywnych o jednej metodzie regulacji³⁷¹. Zgodnie z tym stwierdza się, że „definicja legalna zawarta w kodeksie lub w ustawie określonej jako «prawo» (§ 9 ZTP) również wiąże w obszarze tekstu pozostałych ustaw z tej dziedziny”³⁷². Natomiast zgodnie z innym poglądem „definicje ustawowe budowane są na użytek konkretnej dziedziny prawa, a nawet konkretnego aktu normatywnego, a celem definiowania jest zapewnienie dostatecznej komunikatywności tego tekstu prawnego, w którym definicję zawarto”³⁷³ oraz „definicja zawarta w akcie prawnym obowiązuje co do zasady jedynie przy interpretacji przepisów tej ustawy”³⁷⁴.

Ostatecznie, część przedstawicieli doktryny prawa wyróżnia „definicje legalne, które mają zastosowanie do: wszystkich aktów normatywnych (np. zawarte w Konstytucji), dziedzin prawa (np. definicje zawarte w kodeksach), określonych aktów normatywnych, jednego aktu normatywnego, części aktu normatywnego”³⁷⁵. Zgodnie z tym stanowiskiem, to

³⁷⁰ „Moc definicji legalnej jest tak wielka, iż nie jest od niej silniejsza” – M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, z. 3–4, s. 15–16, podobnie też M. Zieliński, Z. Radwański, *Wykładnia prawa cywilnego*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 1, s. 24. Zob. również o uniwersalnym zasięgu definicji legalnych – W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 246. Warto dodać, że uniwersalny zasięg definicji legalnych jest tożsamy ze spójnością semantyczną tekstu prawnego jest konsekwencją systemowości prawa (zob. Z. Pulka, *Założenia spójności semantycznej systemu prawa w klasyfikacyjnej teorii wykładni*, [w:] *Postanalityczna filozofia prawa*, red. M. Paździora, „Przegląd Prawa i Administracji” 2015, nr 1, s. 21).

³⁷¹ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2010, s. 212.

³⁷² *Ibidem*.

³⁷³ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 42.

³⁷⁴ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 72, podobnie też uważa A. Stelmachowski, *Wstęp...*, s. 102.

³⁷⁵ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 160–161. Podobne poglądy dotyczą rodzajów definicji ze względu na zasięg. Zgodnie z tym, w literaturze przedmiotu wskazuje się na trzy rodzaje definicji: „1) definicje, które wprowadzają tylko umowne skróty redakcyjne dla wysłowienia danej ustawy, 2) definicje, które formułują znaczenie pewnych wyrazów

miejsce definicji w systemie prawa przesądza o jego zasięgu zastosowania, gdyż „legislator formułuje i umieszcza przepisy zawierające definicję legalną, kierując się w głównej mierze przewidywanym zakresem jej stosowania”³⁷⁶. W związku z tym istotna jest hierarchia aktów normatywnych, definicje legalne umieszczone w Konstytucji RP mają bowiem uniwersalny zakres stosowania dla całego systemu prawa, natomiast definicje te zamieszczone w ustawie oraz innym akcie normatywnym mają swoje zastosowanie zgodnie z hierarchią aktów normatywnych³⁷⁷.

W przypadku, gdy w ustawie lub innym akcie normatywnym ustawodawca ustalił znaczenie danego pojęcia przez definicję legalną, to w obrębie tego aktu nie wolno stosować innego znaczenia tego terminu. Natomiast, gdy taka definicja jest sformułowana w ustawie, która ma podstawowe znaczenie dla konkretnej dziedziny spraw, to ma ona zakres zastosowania dla danej gałęzi prawa³⁷⁸. Inna jest zasada w przypadku aktów wykonawczych do danej ustawy, ponieważ definicje legalne zawarte w aktach wykonawczych wiążą ustawę wyłącznie w sytuacji, gdy taka definicja legalna została sformułowana na podstawie ustawowego upoważnienia do tego. W innym wypadku taka definicja nie ma zastosowania przy interpretacji danej ustawy³⁷⁹.

W związku z brakiem normatywnych wskazówek co do zewnętrznego zasięgu definicji legalnych należy odnieść analizowane zagadnienie do wykładni prawa: językowej, systemowej oraz funkcjonalnej. W przypadku wykładni językowej i możliwości ewentualnego skorzystania z definicji legalnej zawartej w innym niż interpretowany akt normatywny

na użytek danej ustawy, z tym, że ustawodawca nie wyklucza, iż dany termin będzie inaczej używany w innych aktach normodawczych, wreszcie 3) definicje wprowadzane z intencją ich powszechności w naszym systemie prawnym” (Z. Ziemiński, *O zwrotach definicyjnych...*, Sesja naukowa młodych pracowników nauki Wydziału Prawa UAM, Poznań 1956, s. 66–67).

³⁷⁶ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 161.

³⁷⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 483, poz. 78 ze zm.); dalej: Konstytucja RP.

³⁷⁸ A. Malinowski, *Polski język prawny...*, s. 161.

³⁷⁹ *Ibidem*, s. 162.

należy to odnieść do dyrektywy języka prawnego. Jak zostało wcześniej wskazane, gdy dane pojęcie zostało zdefiniowane przez ustawodawcę, a więc jest ono zdefiniowane w tekście aktu prawnego, to interpretator powinien stosować znaczenie danego terminu w języku prawnym. Stosowanie to nie jest ograniczone odmienną metodą regulacji prawa danego aktu normatywnego wprowadzającego potrzebną definicję legalną, metoda regulacji nie wpływa bowiem na samą definicję legalną. Problematyczne jest jednak mieszanie się zakresów definicji, czyli istnienie w systemie prawa więcej niż jednej definicji legalnej jednego terminu, ale zakres tych definicji nie jest tożsamy³⁸⁰. Wobec tego wykładnia językowa może doprowadzić do sprzecznych wyników. W związku z tym, w przypadku sprzecznych rezultatów wykładni językowej należy odnieść się do wykładni systemowej.

Wykładnia systemowa zakłada przede wszystkim, że system prawa jest wewnątrznie niesprzeczny oraz przy interpretowaniu poszczególnych aktów normatywnych należy uwzględniać system prawa. Możliwe jest zatem korzystanie z definicji legalnych ustanowionych danym aktem normatywnym na potrzeby innego aktu (niezależnie od tego, czy pomiędzy tymi aktami normatywnymi zachodzi różnica co do metody regulacji stosunków prawnych), system prawa bowiem jest całością i nie może być wewnątrznie sprzeczny. Jednak w przypadku wskazanej powyżej sytuacji zjawiska mieszania się zakresów dwóch i więcej definicji legalnych, interpretator tekstu prawnego, stosując wykładnię systemową, musi dokonać korekty wyniku tej wykładni. Po pierwsze, musi uwzględnić hierarchię aktów normatywnych, które wprowadzają daną definicję legalną. Innymi słowy w przypadku, gdy dwie definicje legalne tego samego pojęcia pochodzą z różnych hierarchicznie aktów normatywnych,

³⁸⁰ „Pomiędzy zakresami stosowania (traktowania jako zbiory przepisów prawnych) poszczególnych definicji legalnych mogą zachodzić różne stosunki zakresowe – zamienności zakresów, podrzędności, nadrzędności, krzyżowania, wykluczenia. Jeden przepis prawny może jednocześnie wchodzić do zakresów stosowania wielu definicji legalnych”. *Ibidem*, s. 159.

interpretator tekstu prawnego powinien skorzystać z tej, która znajduje się w akcie normatywnym hierarchicznie wyżej. Jeżeli po przeprowadzeniu wykładni interpretator tekstu prawnego będzie mógł wskazać dwie lub więcej definicji legalnych, które definiują to samo pojęcie oraz pochodzą z hierarchicznie tych samych aktów normatywnych, to powinien dokonać ponownie korekty wykładni systemowej i zawęzić jej wyniki do jednej gałęzi prawa (poszczególnego podsystemu systemu prawa). Zakładając, że wykładnia systemowa może być zawężona wyłącznie o postulat niesprzeczności poszczególnych podsystemów systemu prawa (inaczej gałęzi prawa), to interpretator tekstu prawnego pozbawionego potrzebnej definicji legalnej powinien szukać takiej definicji wyłącznie w obrębie danej gałęzi prawa (innymi słowy w aktach normatywnych o tej samej metodzie regulacji). Jeżeli wynik tak przeprowadzonej wykładni systemowej wskaże, że potrzebne definicje legalne pochodzą z aktów normatywnych hierarchicznie równych sobie albo w danej gałęzi prawa istnieje więcej niż jedna definicja legalna definiująca jedno pojęcie, to interpretator powinien skorzystać z wykładni funkcjonalnej.

W wykładni funkcjonalnej interpretator danego aktu normatywnego powinien przede wszystkim uwzględniać cel regulacji prawnej. W związku z tym, w przypadku mieszania się zakresów więcej niż dwóch definicji legalnych interpretator powinien skorzystać z tej definicji legalnej, która znajduje się w akcie normatywnym bliższym celowo (ten sam kontekst regulacji) do interpretowanego aktu normatywnego. Uwzględniając jednak wykładnię funkcjonalną, nie bez znaczenia pozostaje dyrektywa wskazująca na uwzględnianie woli prawodawcy. Innymi słowy, w analizowanej sytuacji interpretator tekstu prawnego stoi przed dylematem: po pierwsze, czy wolą ustawodawcy było niezdefiniowanie danego pojęcia w konkretnym akcie normatywnym, gdyż ustawodawca chce, aby pojęcie to było rozumiane zgodnie z językiem potocznym, albo po drugie, nie zrobił tego, ponieważ jego wolą było skorzystanie z istniejącej już w języku prawnym właściwej definicji. Odpowiadając na pierwsze pytanie

twierdząco, interpretator powinien stosować niezdefiniowane pojęcie zgodnie z jego rozumieniem w języku potocznym. Natomiast, w przypadku odpowiedzi twierdzącej na drugie pytanie, interpretator powinien zastosować definicję legalną pochodzącą z aktu normatywnego bliższego celowi regulacji interpretowanego tekstu prawnego. Cel ten można utożsamiać z metodą regulacji danej gałęzi prawa³⁸¹. W związku z tym, w przypadku braku takiej definicji legalnej pochodzącej z aktu normatywnego bliższego celowi regulacji interpretowanego tekstu prawnego interpretator powinien sięgnąć do powszechnego rozumienia tego pojęcia.

W sytuacji, gdy interpretowany akt normatywny obejmuje swoim zakresem przedmiotowym sprawy objęte regulacjami wynikającymi z traktatów międzynarodowych, to interpretator tekstu prawnego musi sprawdzić, czy dane pojęcie ma swoją definicję legalną w traktacie oraz jakie miejsce w hierarchii źródeł prawa zajmuje ten traktat. Jeżeli został on ratyfikowany, to definicje tam zawarte mają pierwszeństwo przed definicjami legalnymi z innych aktów normatywnych dla interpretacji tekstu prawnego, w którym brak jest poszukiwanej definicji legalnej.

Natomiast w przypadku, gdy interpretowany akt normatywny swoim zakresem przedmiotowym obejmuje materię odpowiadającą regulacjom prawa unijnego, to interpretator musi zastosować wykładnię prowspółnotową. Skoro wykładnia ta nie stanowi zupełnie oddzielnego rodzaju wykładni, interpretator powinien najpierw przeprowadzić wykładnię językową, a następnie w przypadku dalszych wątpliwości interpretacyjnych – kolejno wykładnię systemową oraz wykładnię funkcjonalną. Wybrany przez interpretatora właściwy wynik którejkolwiek z wykładni (językowej, systemowej czy funkcjonalnej) musi skonfrontować z wykładnią prowspółnotową. W związku z tym, z wyników właściwego

³⁸¹ W przypadku metody cywilnoprawnej celem jest przesunięcie ciężaru regulacji na równość podmiotów oraz prymat woli stron, natomiast w przypadku metody administracyjnoprawnej celem jest nierównorzędność podmiotów oraz podporządkowanie niektórych podmiotów.

rodzaju wykładni podstawowych (językowej, systemowej czy funkcjonalnej) interpretator wybiera rezultat, który zapewnia zgodność normy krajowej z normą prawa UE³⁸². W przypadku braku definicji legalnej w krajowym tekście prawnym, a występowania takiej definicji w prawie UE, interpretator powinien stosować definicję legalną zawartą w regulacjach unijnych. W tym miejscu warto wskazać na wątpliwości dotyczące tego, czy interpretator powinien szukać tej definicji w całym systemie prawa unijnego, czy też wyłącznie w unijnych aktach normatywnych regulujących daną sprawę – odpowiadającą materii regulacji interpretowanego aktu normatywnego. Natomiast w przypadku, gdy dane pojęcie nie jest zdefiniowane w prawie UE, interpretator powinien wybrać taką definicję legalną z krajowego porządku prawnego, która nie byłaby sprzeczna z prawem Unii, w szczególności nie wpływałaby negatywnie na podstawy Jednolitego Rynku UE³⁸³ – w systemie prawa unijnego bowiem można wyróżnić tzw. kryterium rezultatu, zgodnie z którym wymagana jest pełna realizacja swobód Jednolitego Rynku oraz usuwanie wszelkich przeszkód istniejących w tym względzie³⁸⁴. Dokonując wykładni prowsolidarnej, należy pamiętać o podstawowym charakterze wykładni językowej w prawie UE, zgodnie z którą, gdy dane pojęcie ma swoją definicję legalną, to należy jej przestrzegać³⁸⁵. Również w procesie wykładni prawa unijnego mają znaczenie wykładnia systemowa oraz

³⁸² A. Leszczyńska, *op. cit.*, s. 71.

³⁸³ „Prawom ekonomicznym obywateli UE, tj. przede wszystkim tzw. klasycznym swobodom przepływu czynników produkcji na Jednolitym Rynku, a więc towarów, osób, usług i kapitału przypisuje się charakter fundamentalny czyniąc z nich jedną z głównych podstaw wspólnotowego systemu prawnego. W tym kontekście zarówno z nimi także swobodę pracy i przedsiębiorczości oraz w pewnym zakresie wolność konkurencji. Organy wspólnotowe i państwowe są zobowiązane stać na straży ich rzeczywistej i skutecznej realizacji zarówno we własnej działalności, jak i poprzez kontrolę postępowania innych podmiotów. Podlega to ocenie nie tylko z punktu widzenia formalnego przestrzegania prawa, brzmienia przepisów krajowych i reguł administracyjnych lub nawet dokładania należytej staranności w swoich działaniach”. A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Warszawa 2003, s. 38.

³⁸⁴ *Ibidem*.

³⁸⁵ L. Morawski, *op. cit.*, 2010, s. 302.

wykładnia celowościowa (teleologiczna)³⁸⁶. Pierwsza z nich (systemowa) w ujęciu wewnętrznym wskazuje, że obowiązuje hierarchia norm prawa UE, zgodnie z którą normy prawa wtórnego³⁸⁷ muszą być interpretowane w zgodzie z normami prawa pierwotnego³⁸⁸. W związku z tym, interpretator powinien w pierwszej kolejności szukać definicji legalnej w aktach normatywnych prawa pierwotnego. W ujęciu zewnętrznym w literaturze przedmiotu wskazuje się na dwie dyrektywy interpretacyjne: nakaz wykładni prawa unijnego w zgodzie z prawem międzynarodowym oraz prymat prawa wspólnotowego nad prawem krajowym państw członkowskich – określany również jako zasada życzliwej interpretacji przepisów prawa unijnego³⁸⁹. Wykładnia celowościowa natomiast wskazuje na obowiązek uwzględniania kontekstu pozajęzykowego oraz pozasystemowego interpretowanej normy prawnej. W związku z tym, odwołując się do definicji pojęć prawnych zawartych w prawie unijnym, interpretator krajowego aktu normatywnego powinien uwzględniać specyfikę wykładni prawa UE.

Gałęzią prawa, w której w poszczególnych aktach normatywnych nie są zawarte definicje legalne niektórych pojęć prawnych, a takie definicje są w innych aktach normatywnych tego systemu i poza nim, jest prawo podatkowe. Jak wskazano, prawo podatkowe stosuje terminologię z prawa cywilnego oraz prawa administracyjnego. Do tego należy dołączyć terminologię związaną z prawem podatkowym UE oraz międzynarodowym prawem podatkowym. Wszystko to powoduje, że interpretator, poszukując definicji legalnej danego pojęcia zawartego w ustawie

³⁸⁶ Warto wskazać, że w prawie Unii Europejskiej marginalne znaczenie ma tradycyjna wykładnia subiektywna, która odwołuje się do woli prawodawcy (zob. *ibidem*, s. 312).

³⁸⁷ O prawie wtórnym Unii Europejskiej, inaczej zwanym prawem pochodnym, zob. A. Szachon, *op. cit.*, s. 179–180.

³⁸⁸ L. Morawski, *op. cit.*, 2010, s. 306.

³⁸⁹ *Ibidem*, s. 307.

podatkowej³⁹⁰, może znaleźć definicję legalną tego pojęcia w innych aktach normatywnych prawa podatkowego i jednocześnie w aktach normatywnych w innej gałęzi prawa, czego przykładem są m.in. wskazane wcześniej następujące definicje legalne pojęć: „działalność rolna”, „miejsce zamieszkania”, „darowizna” czy „sprzedaż”.

Ostatecznie należy dodać, że w piśmiennictwie można wskazać stanowisko, że gdy dane pojęcie nie zostało zdefiniowane przez definicję legalną, to takie pojęcie najpierw należy rozumieć zgodnie z definicją tego pojęcia w języku prawniczym, a następnie w przypadku braku takiej definicji w tym języku należy dopiero sięgnąć do języka potocznego³⁹¹. Stanowisko to budzi pewne wątpliwości, gdyż ustawodawca posługuje się językiem powszechnym (jest to domniemanie), którego rejestratorem jest język prawny. W związku z tym należy stwierdzić, że język powszechny ma pierwszeństwo przed językiem prawniczym. W przypadku, gdy w języku powszechnym dane pojęcie albo nie zostało zdefiniowane, albo jego definicja nie jest wystarczająco precyzyjna, pomocniczo interpretator tekstu prawnego powinien skorzystać z języka prawniczego.

5. Definicje legalne a wyjaśnianie znaczeń pojęć prawnych w procesie stosowania prawa

Prawodawca (ustawodawca), tworząc definicje legalne, ustala znaczenie użytych przez siebie określeń. Jednak dostrzegalne jest, że nie wszystkie wyrażenia zawarte w tekstach aktów normatywnych mają

³⁹⁰ O ustawie podatkowej zob. C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny. Tworzenie. Kontrola. Wykładnia. Wykonywanie*, Warszawa 2006. Zgodnie z artykułem 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. z 2019 r., poz. 900 ze zm.; dalej: o.p.) pojęcie „ustawa podatkowa” oznacza „ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”.

³⁹¹ L. Morawski, *op. cit.*, 2010, s. 113.

swoje definicje legalne. Sytuacja ta powoduje, że w procesie stosowania prawa pojawia się potrzeba dokonania wyjaśnienia określeń niezdefiniowanych. W związku z tym, podmioty stosujące prawo muszą ustalić znaczenia pojęć, którymi posłużył się prawodawca (ustawodawca), czyniąc to za pomocą skonstruowanych przez siebie definicji. Zarówno prawodawca, jak i podmioty stosujące prawo *de facto* definiują pojęcia zawarte w aktach normatywnych, jednak czynią to na różnych etapach tworzenia i stosowania prawa. Należy zatem zadać pytanie, czy oba te podmioty mają zbieżne, czy rozbieżne cele w definiowaniu pojęć prawnych.

W doktrynie teorii prawa wskazuje się, że zarówno definicje stworzone przez prawodawcę w procesie tworzenia prawa, jak i definicje stworzone przez podmioty stosujące prawo „sprzyjają jasności wypowiedzi o obowiązującym prawie. [...] Definicje te sprzyjają jasności prawa”³⁹². W związku z tym, celem prawodawcy oraz podmiotów stosujących prawo przy definiowaniu pojęć prawnych jest wyjaśnienie ich znaczeń.

Mimo wspólnego *de facto* celu, jaki przyświeca zarówno prawodawcy, jak i podmiotom stosującym prawo przy definiowaniu pojęć prawnych wyłącznie dla prawodawcy przewidziano prawnie uregulowane sposoby tworzenia definicji³⁹³. Definiowanie zatem pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo niejako jest zjawiskiem prawnie nieuregulowanym.

W literaturze z zakresu teorii prawa wskazuje się, że podmioty stosujące prawo przy definiowaniu pojęć muszą dysponować dwiema podstawowymi umiejętnościami³⁹⁴: po pierwsze, chodzi tu o odpowiednie kompetencje językowe, które mają przyczynić się do ustalenia znaczenia danego określenia w języku potocznym, oraz po drugie – o znajomość reguł eliminowania niejasności określeń prawnych.

³⁹² A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 11.

³⁹³ O sposobach tworzenia definicji legalnych zob. wcześniej.

³⁹⁴ A. Malec, *op. cit.*, s. 97.

Doktryna prawa wskazuje, że w trakcie definiowania pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo kierują się one m.in. następującymi dyrektywami³⁹⁵: 1) domniemania języka potocznego; 2) domniemania języka prawnego; 3) dyrektywą jednoznaczności; 4) uwzględniania definicji legalnych; 5) wykładni systemowej; 6) wykładni funkcjonalnej. Porządkując te dyrektywy, należy je pogrupować w trzy zbiory: 1) wykładni językowej (domniemanie języka potocznego, domniemanie języka prawnego, dyrektywa jednoznaczności, uwzględnianie definicji legalnych); 2) wykładni systemowej; 3) wykładni funkcjonalnej. Innymi słowy, podmioty stosujące prawo, definiując pojęcia prawne, powinny postępować zgodnie z rodzajami wykładni.

Podstawową rolę w procesie stosowania prawa odgrywa wykładnia językowa, która w polskim systemie prawnym ma pierwszeństwo przed pozostałymi rodzajami wykładni³⁹⁶, dlatego podmiot stosujący prawo, który definiuje dane określenie, powinien wyjść od tej wykładni. Pierwsza z dyrektyw tej wykładni – domniemanie języka potocznego – opiera się na założeniu, że w przypadku braku definicji legalnej danego określenia należy definiować ją na podstawie języka potocznego, czyli m.in., odwołując się do słowników językowych czy literatury specjalistycznej³⁹⁷. Kolejną dyrektywą jest domniemanie języka prawnego. *De facto* wiąże się ono z obowiązkiem uwzględniania definicji legalnych, zgodnie z którym w sytuacji braku definicji należy szukać znaczenia danego określenia w języku prawniczym, a nie prawnym³⁹⁸. W literaturze przedmiotu wskazuje się na możliwości „złamania” definicji danego pojęcia prawnego – tj. interpretowanie określenia inaczej niż przewiduje to definicja legalna – w sytuacji, gdy „z interpretowanej normy z oczywistością

³⁹⁵ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 128–149; A. Malec, *op. cit.*, s. 98.

³⁹⁶ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 97.

³⁹⁷ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1988, s. 133.

³⁹⁸ L. Morawski, *op. cit.*, 2014, s.104.

wynika, że trzeba użyć zwrotu w znaczeniu odmiennym od ustalonego”³⁹⁹. Ponadto doktryna prawa wskazuje, że podmioty stosujące prawo, kształtując definicje pojęć prawnych, powinny przestrzegać, by: 1) „równokształtne wyrażenia tekstu prawnego były równoznaczne, 2) różnokształtne wyrażenia tekstu prawnego nie były równoznaczne”⁴⁰⁰.

Wykładnia systemowa w procesie definiowania pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo jest kolejnym, po wykładni językowej, etapem w tym procesie. Główną dyrektywą tej wykładni przy ustalaniu znaczeń określeń jest przyjęcie, że skonstruowana definicja powinna być „niesprzeczna”, „zgodna” oraz „aksjologicznie spójna” z całym systemem prawa⁴⁰¹. Innymi słowy, skonstruowana przez podmiot stosujący prawo definicja nie może być sprzeczna z normami systemu prawa, w tym również systemu prawa UE.

Ostatni etap w definiowaniu pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo to posługiwanie się dyrektywami związanymi z wykładnią funkcjonalną. W trakcie definiowania podmioty te powinny uwzględniać przede wszystkim cele i funkcje prawa⁴⁰². Można stwierdzić, że tak ukształtowane definicje powinny być zgodne z wartościami będącymi fundamentem dla systemu prawa (np. demokratyczne państwo prawa, ochrona prawa własności, swobody rynku wewnętrznego UE).

Ponadto, hermeneutyka prawnicza w zakresie definiowania pojęć prawnych obejmuje dwie reguły: formalną (dotyczącą struktury i poprawności definicji) i materialną (dotyczącą treści definicji)⁴⁰³. Reguła formalna związana jest *stricte* z regułami danego języka naturalnego, dotyczącymi prawidłowej budowy wypowiedzi w tym języku. Natomiast reguły materialne dotyczą *de facto* dyrektyw interpretacyjnych. W literaturze

³⁹⁹ W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 401.

⁴⁰⁰ A. Malec, *op. cit.*, s. 100.

⁴⁰¹ *Ibidem*, s. 103.

⁴⁰² Por. *ibidem*, s. 104.

⁴⁰³ *Ibidem*.

przedmiotu wskazuje się, że przy definiowaniu pojęć należy przyjąć, że „1) dyrektywy językowe są preferowane przed systemowymi i funkcjonalnymi; 2) dyrektywy systemowe są preferowane przed funkcjonalnymi; 3) uzyskanie dostatecznie jasnego wyniku kończy definiowanie”⁴⁰⁴.

Definicje legalne i wyjaśnienia pojęć prawnych dokonane przez podmioty stosujące prawo mają swój wspólny i jedyny cel – ustalenie znaczeń określeń zawartych w systemie prawa. Głównymi różnicami dzielącymi definicje i wyjaśnienia są etapy, na których są one konstruowane (definicje legalne – tworzenie prawa; wyjaśnienia pojęć – stosowanie prawa) oraz podmioty dokonujące tego (definicje legalne – prawodawca; wyjaśnienia pojęć – podmioty stosujące prawa). Jednak fundamentalną różnicą między nimi są sposoby ich tworzenia. W przypadku definicji legalnych prawodawca dysponuje rozporządzeniem w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (czy Wspólnego Przewodnika w przypadku unijnego tworzenia prawa), w którym zawarte są wskazówki co do sposobu tworzenia i posługiwania się definicjami legalnymi w procesie tworzenia prawa przez prawodawcę. Natomiast w przypadku definiowania pojęć przez podmioty stosujące prawo brak jest aktu normatywnego wskazującego w podstawie zasady konstruowania i stosowania takich definicji. Podmioty stosujące prawo muszą opierać się wyłącznie na regułach wykładni, co może powodować trudności w zachowaniu jednolitości w tym procesie przez różne podmioty stosujące prawo.

6. Podsumowanie

I. Lingwistyczne uwarunkowanie definiowania pojęć prawnych w systemie prawa wskazuje, że powodem, dla którego redaktor tekstu prawnego posługuje się definicjami legalnymi, jest niedoskonałość języka prawnego. Język ten jest rejestratorem języka naturalnego (powszechnego), a tym

⁴⁰⁴ *Ibidem*, s. 105.

samym ma wszystkie cechy języka powszechnego. W szczególności dla definiowania pojęć prawnych istotne są dwie cechy języka prawnego (które przejął od języka powszechnego): wieloznaczność oraz nieostrość pojęć. W związku z tym definicje legalne są narzędziem do precyzji języka prawnego.

II. Polski system prawny charakteryzuje zjawisko „multicentryczności” ze względu na powiązanie krajowego oraz unijnego porządku prawnego. Proces tworzenia definicji pojęć prawnych jest zatem oparty na polskich oraz unijnych zasadach techniki prawodawczej. Polskimi zasadami, na podstawie których redaktor tekstu prawnego powinien tworzyć definicje pojęć prawnych, są: dyrektywa adresata; dyrektywa języka; dyrektywa zakresu regulacji; dyrektywa systematyki; dyrektywa trwałości regulacji oraz dyrektywa uzasadnienia. Większość z nich ma swoje odzwierciedlenie w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów „Zasady techniki prawodawczej”, natomiast wszystkie są przedmiotami badań doktryny prawa. Redaktor aktu normatywnego, tworząc definicje legalne oparte na wskazanych zasadach, realizuje postulat racjonalnego tworzenia prawa.

Unijne zasady techniki prawodawczej nie są uregulowane w akcie normatywnym, natomiast znajdują się w dokumencie wspólnie opracowanym przez Parlament Europejski, Radę UE oraz Komisję Europejską i noszącym w skrócie nazwę Wspólny Przewodnik. Dokument ten w aspekcie tworzenia definicji legalnych nieznacznie różni się od polskich zasad wyrażonych w ZTP. Wspólny Przewodnik wskazuje na dążenie do osiągnięcia precyzji języka prawnego oraz spójności terminologicznej w całym systemie prawa UE. W związku z tym postuluje się, aby redaktor unijnego aktu normatywnego dążył do zachowania spójności terminologicznej, a więc definiował pojęcia wyłącznie w sytuacji, gdy dane pojęcie nie posiada definicji legalnej w całym systemie prawa UE.

III. W systemie prawa można wyróżnić trzy metody regulacji stosunków społecznych: cywilistyczną, administracyjną oraz karną. Metody

te determinują wyodrębnienie się poszczególnych gałęzi prawa: cywilnego, administracyjnego, karnego czy podatkowego. W doktrynie jednoznacznie wskazuje się na uniwersalny model budowy definicji legalnych, bez względu na gałąź prawa. Podkreśla się, że definicje legalne zbudowane są z *definiendum*, łącznika definicyjnego oraz *definiensa*. Aspektem odróżniającym poszczególne definicje z różnych gałęzi prawa jest jednak warstwa terminologiczna, ustawodawca bowiem w poszczególnych rodzajach prawa posługuje się charakterystycznymi pojęciami dla danej gałęzi. W związku z tym istnieją pojęcia charakterystyczne dla prawa cywilnego, administracyjnego, karnego czy podatkowego. Co do zasady, związane z daną gałęzią prawa nie są one transponowane do innych gałęzi. Jednak wyjątkiem od tej zasady jest prawo podatkowe, gdzie oprócz pojęć charakterystycznych dla prawa podatkowego, ustawodawca posługuje się pojęciami związanymi z prawem cywilnym oraz administracyjnym.

Częstokroć ustawodawca w aktach normatywnych regulujących podatki zmienia znaczenia pojęć związanych z prawem cywilnym czy administracyjnym na znaczenia charakterystyczne dla prawa podatkowego. Ustawodawca tym samym buduje własne definicje legalne tych pojęć, czyniąc to zgodnie z postulatem „autonomii prawa podatkowego”.

IV. W doktrynie prawa wskazuje się na mnogość rodzajów definicji legalnych. W systemie prawa można wyróżnić następujące rodzaje definicji legalnych: 1) realne i nominalne; 2) sprawozdawcze i projektujące oraz 3) równościowe i nierównościowe. Rodzaje te są w każdej gałęzi prawa, jednak w gałęziach prawa, które mają związki z prawem UE można wyróżnić dodatkowo następujące rodzaje definicji legalnych: 1) uregulowane w unijnych rozporządzeniach; 2) mające swoje źródło w preambule dyrektyw oraz 3) częściowo lub całościowo przetransponowane z treści dyrektyw. Przykładem gałęzi prawa, która ma silne związki z prawem unijnym, jest prawo podatkowe.

V. W celu tworzenia definicji pojęć prawnych istotny wpływ ma proces harmonizacji prawa UE, którego głównymi narzędziami są: po pierwsze – dyrektywa, ponieważ prawodawca krajowy może przez definicje legalne doprecyzowywać pojęcia niezdefiniowane przez prawodawcę unijnego, jednak musi dokonywać tego zgodnie z celem danej dyrektywy, jaki ma zostać przez nią osiągnięty; po drugie – rozporządzenia, gdyż definicje legalne automatycznie stają się częścią krajowego porządku prawnego. W przypadku dyrektyw istotne jest również zagadnienie błędnego sformułowania definicji legalnych przez krajowego prawodawcę, które byłyby niezgodne z celem danej dyrektywy. W takiej sytuacji jednostki mogą powoływać się bezpośrednio na postanowienia dyrektywy.

Proces harmonizacji, a zatem wpływ tego procesu na definiowanie pojęć prawnych, jest dostrzegalny w prawie podatkowym, a w szczególności regulacjach prawnych dotyczących podatków obrotowych, ponieważ większość tych podatków jest zharmonizowana.

VI. Istotnym zagadnieniem zarówno dla tworzenia definicji legalnych, jak i stosowania tych definicji, jest zasięg ich obowiązywania. Zostało to przeanalizowane na dwóch płaszczyznach badawczych: po pierwsze – zasad dotyczących zasięgu definicji legalnych oraz po drugie – możliwości korzystania z normatywnych definicji pojęć prawnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej.

Zasięg definicji legalnych, czyli zakres wiązania definicji legalnych w ramach jednego aktu normatywnego oraz w obrębie wielu aktów normatywnych – w „pionie” (uwzględniając hierarchiczność źródeł prawa), jak i w „poziomie”. W tworzeniu definicji legalnych podstawowe znaczenie dla ustalenia zasięgu definicji legalnych mają postanowienia ZTP. Brak jest jednak regulacji dotyczącej zakresu wiązania danej definicji legalnej w odniesieniu do innych aktów normatywnych o odmiennej metodzie regulacji, czyli z innej gałęzi prawa. Innymi słowy, czy definicje

legalne zawarte w danym akcie normatywnym wiążą w procesie tworzenia innych aktów normatywnych, które regulują inne dziedziny spraw.

W procesie stosowania definicji legalnych ich zasięg należy natomiast analizować wyłącznie na podstawie metod wykładni (językowej, systemowej oraz funkcjonalnej), nie ma bowiem normatywnych regulacji wskazujących na zakres związania definicji legalnych w poszczególnych aktach normatywnych. Jedyne sama definicja legalna może wskazywać, czy w procesie jej stosowania należy korzystać z definicji legalnej z innego aktu normatywnego, nawet o odmiennej metodzie regulacji. W procesie stosowania definicji legalnych ważna jest również wykładnia prowspółnotowa, która zachodzi w sytuacji, gdy interpretowany akt normatywny zakresem przedmiotowym odpowiada regulacjom prawa unijnego. Zatem opierając się na wykładni prowspółnotowej, stosowanie definicji pojęć prawnych musi być zgodne z prawem UE. Taka sytuacja interpretacyjna może pojawić się w przypadku prawa podatkowego, a w szczególności wskazywanych już podatków obrotowych, które podlegają harmonizacji.

Możliwość korzystania z definicji legalnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej związana jest z korzystaniem z tych definicji w procesie tworzenia oraz stosowania prawa. Jednak ze względu na zakres przedmiotowy niniejszej pracy poczynione rozważania ograniczono do procesu stosowania prawa. Z powodu braku jednoznacznych i ogólnych reguł, co do możliwości korzystania z definicji legalnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej, w postaci aktu normatywnego, analizując to zagadnienie, należało odwołać się do stanowiska doktryny oraz wykładni prawa.

W doktrynie prawa można wskazać minimum cztery stanowiska, co do możliwości korzystania z definicji legalnych w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej. Jednak rozbieżność tych stanowisk powoduje, że brak jest jednoznacznej odpowiedzi, czy można korzystać z definicji legalnych we

wskazanym zakresie. W związku z tym zagadnienie to przeanalizowano na podstawie metod wykładni: językowej, systemowej i funkcjonalnej oraz prowsólnotowej. Rezultaty tych analiz wskazują na moŹliwość korzystania z definicji legalnych w obrębie rólnych aktów normatywnych o toŹsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej pod warunkiem, Źe w systemie prawa istnieje mieszanie się zakresów dwóch i więcej definicji legalnych, tzn. gdy w systemie prawa jest więcej niŹ jedna definicja legalna toŹsamego pojęcia. W takim przypadku kaŹda ze wskazanych wykładni prowadzi do niejednoznacznych rezultatów. W związku z tym nie moŹna odpowiedzieć jednoznacznie na pytanie, czy moŹliwe jest korzystanie z definicji legalnych w obrębie rólnych aktów normatywnych o toŹsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej.

VII. Definiowanie pojęć prawnych odbywa się w dwojaki sposób. Po pierwsze, pojęcia definiuje krajowy prawodawca, który tworzy definicje legalne na podstawie przewidzianych regulacji prawnych wyrażonych w ZTP, albo prawodawca unijny tworzący definicje na podstawie dokumentu *Wspólny przewodnik praktyczny Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji przeznaczony dla osób redagujących akty prawne Unii Europejskiej*. Po drugie, definiowanie pojęć prawnych następuje w procesie stosowania prawa, gdy w treści danego aktu normatywnego brak jest definicji legalnej. Wtedy podmioty stosujące prawo wyjaśniają znaczenie danego pojęcia wlaŹnie przez tworzenie definicji. Zarówno jedne, jak i drugie definicje mają wspólny i jedyny cel – ustalenie znaczeń okreŹleń zawartych w systemie prawa. Podstawowymi różnicami dzielącymi te definicje są etapy, na których są one konstruowane (definicje legalne – tworzenie prawa; wyjaŹnienia pojęć – stosowanie prawa) oraz podmioty dokonujące tego (definicje legalne – prawodawca; wyjaŹnienia pojęć – podmioty stosujące prawa). Jednak fundamentalną rólnic międy nimi są sposoby ich tworzenia. W przypadku definicji legalnych ustawodawca dysponuje rozporządzeniem w sprawie „Zasad techniki

prawodawczej⁴⁰⁵, w którym zawarte są wskazówki co do sposobu tworzenia i posługiwania się definicjami legalnymi w procesie stanowienia prawa przez ustawodawcę (w przypadku prawa unijnego prawodawca UE dysponuje nienormatywnym Wspólnym Przewodnikiem). Natomiast w przypadku definiowania pojęć przez podmioty stosujące prawo brak jest aktu normatywnego wskazującego zasady konstruowania i stosowania takich definicji. W związku z tym podmioty stosujące prawo podatkowe muszą opierać się wyłącznie na regułach wykładni, co może powodować trudności w zachowaniu jednolitości w tym procesie przez różne podmioty stosujące prawo.

⁴⁰⁵ W przypadku prawodawcy prawa UE ten dysponuje dokumentem „Wspólny przewodnik praktyczny Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji przeznaczony dla osób redagujących akty prawne Unii Europejskiej”.

Rozdział II

Definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym

1. Uwagi ogólne

Dokonane ustalenia co do definicji pojęć prawnych w systemie prawa wskazują, że definicje są istotnym narzędziem legislacyjnym oraz kluczowym instrumentem służącym do interpretacji przepisów prawa. Jak zostało wskazane w poprzednim rozdziale, dla definicji pojęć prawnych – w ich tworzeniu oraz stosowaniu – niezbędne jest uwzględnianie prawa międzynarodowego. Ponadto, analizując zagadnienie definicji pojęć prawnych w systemie prawa, dostrzegalne jest definiowanie tych pojęć zarówno w procesie tworzenia prawa, jak i stosowania prawa.

Po ustaleniu istoty definicji pojęć prawnych w systemie prawa kolejnym zagadnieniem kluczowym dla przedmiotu badawczego niniejszej pracy jest definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym. Celem dokonanej analizy jest odpowiedź na pytanie: dla którego z rodzajów podatków w systemie prawa podatkowego stosowanie definicji pojęć prawnych jest specyficzne. Udzielenie odpowiedzi na to pytanie determinuje analizę dwóch głównych zagadnień: po pierwsze, związku zasad tworzenia prawa podatkowego z definiowaniem pojęć prawnych w systemie prawa podatkowego oraz po drugie, kwestii definiowania pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo podatkowe.

Definicje pojęć prawnych w ustawach podatkowych, podobnie jak w całym porządku prawnym, stanowią narzędzie ustawodawcy do precyzowania znaczeń (wyrazów oraz zwrotów) zawartych w aktach normatywnych. Warto wskazać, że definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym powinny znajdować się w ustawach, gdyż to definicja wyrażona w tym akcie normatywnym rangi ustawowej będzie wiązała podmioty stosujące prawo podatkowe⁴⁰⁶. Definicje zawarte w innych aktach normatywnych o randze niższej niż ustawa będą wiązać wyłącznie dany akt, a nie ustawę. Wyjątkiem od tego jest przypadek, gdy dana definicja jest skonstruowana w akcie normatywnym rangi niższej niż ustawa, ale sformułowana na podstawie upoważnienia ustawowego. Definicja ta obowiązuje w określonym zakresie w ustawie podatkowej.

Zakres związania definicji pojęcia prawnego zawartego w ustawie podatkowej wiąże tę ustawę oraz wszelkie akty wykonawcze do niej – wewnętrzny zakres związania. Innym zagadnieniem jest zewnętrzny zakres związania daną definicją legalną pochodzącą z innych ustaw podatkowych oraz ustaw spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby konkretnej ustawy podatkowej. To zagadnienie jednak zostanie przeanalizowane w dalszej części niniejszego opracowania.

Rodzaje definicji pojęć prawnych oraz cele, dla których są one tworzone w ustawach podatkowych, są zbieżne z przedstawionymi w poprzednim rozdziale. Jednak ze względu na właściwe dla prawa podatkowego zasady jego tworzenia, posługiwanie się przez ustawodawcę definicjami pojęć prawnych nabiera specyficznego wymiaru. Podstawowym zagadnieniem jest zasada ustawowej regulacji podatków, ponieważ precyzuje ona zasięg wyłączności danej ustawy podatkowej w regulowaniu materiału podatkowego⁴⁰⁷. Zasada *prima facie* powinna zmuszać ustawodawcę w prawie podatkowym do posługiwania się przez niego

⁴⁰⁶ B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 226.

⁴⁰⁷ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2018, nr 1, s. 31.

pojęciami zdefiniowanymi w danej ustawie podatkowej albo w systemie prawa. Natomiast w przypadku tworzenia unijnego systemu podatkowego podstawowymi zasadami są zasady: proporcjonalności, pomocniczości, wielojęzyczności i harmonizacji.

W definiowaniu pojęć prawnych w prawie podatkowym można wskazać dwa etapy, w których proces ten zachodzi – etap tworzenia prawa podatkowego oraz etap jego stosowania. Możliwe jest zatem wyróżnienie stanowionych oraz operatywnych definicji pojęć prawnych, które będą przedmiotem dalszej analizy.

Dokonana w niniejszym rozdziale analiza ma przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie: w którym z rodzajów podatków w systemie prawa podatkowego stosowanie definicji pojęć prawnych jest specyficzne dla tego rodzaju podatku? W związku z tak zakreślonym celem tego rozdziału oraz tak postawionym pytaniem badawczym należy zweryfikować założenie, że stosowanie definicji pojęć prawnych jest specyficzne dla pojęć zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe.

2. Definiowanie pojęć prawnych przez ustawodawcę (prawodawcę) a zasady tworzenia prawa podatkowego

2.1. Definiowanie pojęć prawnych przez ustawodawcę a zasady tworzenia polskiego prawa podatkowego

Tworzenie prawa podatkowego ze względu na swoją specyfikę charakteryzuje się pewnymi zasadami, które muszą być przestrzegane przez autora regulacji prawnopodatkowej⁴⁰⁸. Zasady te istnieją zarówno w procesie tworzenia unijnego prawa podatkowego, jak i polskiego systemu

⁴⁰⁸ D. Mączyński, R. Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 36.

prawa podatkowego. W poprzednim rozdziale wskazano, że definiowanie pojęć prawnych stanowi narzędzie w procesie legislacyjnym. Zasady determinujące proces tworzenia prawa podatkowego należy więc odnieść do definicji skonstruowanych przez polskiego ustawodawcę oraz unijnego prawodawcę.

Proces tworzenia polskiego systemu prawa podatkowego oparty jest przede wszystkim na państwowym władztwie podatkowym, które należy rozumieć jako „możliwość dokonywania zabezpieczonych przymusem państwowym działań władczych przez uprawnione organy państwowe”⁴⁰⁹. Dlatego to ustawodawca kształtuje polskie regulacje prawnopodatkowe oparte na standardach tworzenia prawa podatkowego.

W doktrynie prawa podatkowego można wskazać kilka katalogów standardów tworzenia tego prawa⁴¹⁰. Standardy te oprócz regulowania procesu tworzenia prawa podatkowego w ogólności dotyczą również definiowania pojęć prawnych w systemie prawa podatkowego.

Punktem wyjścia do określenia katalogu zasad tworzenia prawa podatkowego jest art. 2 Konstytucji RP, w którym uregulowana jest zasada demokratycznego państwa prawa. Z tej regulacji wywodzone są następujące standardy tworzenia prawa podatkowego: „1) zasada wyłączności ustawy w dziedzinie obciążeń daninowych; 2) zakaz wstecznego działania prawa podatkowego; 3) zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego; 4) zasada ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku; 5) nakaz ustanowienia i przestrzegania odpowiedniej *vacatio legis*; 6) zasada określoności przepisów prawa podatkowego oraz 7) zasada sprawiedliwości opodatkowania”⁴¹¹.

⁴⁰⁹ C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja...*, s. 23.

⁴¹⁰ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki...*, s. 315–320; *idem*, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 146–156 oraz R. Zieliński, *Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 108 i n.

⁴¹¹ R. Zieliński, *Tworzenie prawa podatkowego...*, s. 109.

Ustawodawca, tworząc regulacje prawnopodatkowe, w tym definiując pojęcia tam zawarte, powinien dążyć do jej zgodności z zasadą demokratycznego państwa prawa.

Fundamentalną zasadą tworzenia prawa podatkowego jest wskazana powyżej zasada wyłączności ustawy, ponieważ ma ona istotne znaczenie dla ochrony podatnika „przed dowolnością czy uznaniowością w określaniu ciążących na niej obowiązków podatkowych”⁴¹². Zasada ta wynika z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którą polski system prawa podatkowego zbudowany jest na zasadzie wyłączności ustawowej⁴¹³. W doktrynie prawa podatkowego zasada ta w prawie podatkowym jest określana również jako zasada zupełności ustawowej⁴¹⁴. Zupełność ta dotyczy przede wszystkim zakresu regulacji ustawowej, czyli powiązania norm w systemie prawa podatkowego, ponieważ „treść ustawy podatkowej decyduje o stopniu «zupełności» regulacji prawa podatkowego w tym akcie normatywnym”⁴¹⁵. W ramach tej zasady w ustawie powinny być uregulowane elementy konstrukcji danego podatku, które są podstawowe dla zobowiązaniowego stosunku prawnego. W związku z tym niewystarczające jest, by regulacja danego podatku była wyrażona w formie ustawy, ale zgodnie z zasadą zupełności ustawa ta powinna zawierać elementy konstrukcji podatku wskazane w art. 217 Konstytucji RP.

Zakres regulacji ustawy podatkowej, który oparty jest na art. 217 Konstytucji RP, związany jest z zagadnieniem prawnopodatkowego stanu faktycznego, który jest ogółem „znamion stanu faktycznego zawartych

⁴¹² B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 931–932.

⁴¹³ Szerzej o tej zasadzie B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 141–142.

⁴¹⁴ E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 387–395.

⁴¹⁵ *Ibidem*, s. 388.

w normach regulujących podatki⁴¹⁶. Prawnopodatkowy stan faktyczny zawarty w ustawie podatkowej składa się przede wszystkim z elementów konstrukcji podatku, które są wskazane w art. 217 Konstytucji RP. Ponadto, zasada ta przesądza o pozycji aktów podustawowych, które „mogą zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej dla materii ustawowej”⁴¹⁷. W akcie normatywnym rangi podustawowej nie mogą być zatem uregulowane elementy konstrukcji podatku, które są wskazane w art. 217 Konstytucji RP⁴¹⁸.

Zasada wyłączności ustawy w odniesieniu do definiowania pojęć przez ustawodawcę w prawie podatkowym stanowi wzmocnienie regulacji § 149 ZTP⁴¹⁹, zgodnie z którą co do zasady ustawowe określenia powinny być zdefiniowane w ustawie. Jednakże jest prawnie dopuszczalne definiowanie pojęć w aktach podustawowych – aktach wykonawczych do danej ustawy podatkowej – ale definicja ta wiąże wyłącznie dany akt podustawowy⁴²⁰. Relacja § 149 ZTP i zasady wyłączności ustawowej powoduje, że w zakresie definiowania pojęć prawnych w procesie tworzenia prawa podatkowego istnieją podwyższone standardy dla tworzenia definicji w tym systemie prawa.

Ustawodawca jednak może mieć pewną wątpliwość, czy tworzyć nową definicję danego pojęcia, jeżeli w innej ustawie, nawet tej spoza systemu prawa podatkowego, termin ten został zdefiniowany. *De facto*

⁴¹⁶ *Ibidem*, s. 390.

⁴¹⁷ R. Zieliński, *Tworzenie prawa podatkowego...*, s. 110.

⁴¹⁸ „Jednym z podstawowych, jeśli nie najważniejszym przepisem z zakresu systemu prawa podatkowego jest art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej [...]. Artykuł ten kładzie kres możliwościom nakładania podatków i danin publicznych, ustalania stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń, jak również zwolnień od podatku w innej formie niż w drodze ustawy” – za wyrokiem NSA z dnia 2 marca 2006 r., I FSK 736/05, LEX nr 520284185.

⁴¹⁹ § 149 ZTP. W akcie normatywnym niższym rangą niż ustawa bez upoważnienia ustawowego nie formułuje się definicji ustalających znaczenia określeń ustawowych; w szczególności w akcie wykonawczym nie formułuje się definicji, które ustalałyby znaczenia określeń zawartych w ustawie upoważniającej.

⁴²⁰ B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 226.

ustawodawca ma trzy możliwości: 1) stworzyć mimo to definicję w danej ustawie podatkowej; 2) stworzyć odwołanie do definicji w ustawie spoza systemu prawa podatkowego; 3) nie definiować na nowo pojęcia oraz nie tworzyć odesłania do innej ustawy, w której znajduje się definicja tego terminu. Dwie pierwsze możliwości są dość klarowne, choć pierwsza z nich może być kontrowersyjna ze względu na tzw. autonomię prawa podatkowego. Jednak ostatnia wydaje się dość częstym zabiegiem, mimo że ZTP nie przewiduje takich sytuacji. Należy zadać pytanie, czy ustawodawca może zakładać, że skoro istnieje definicja danego pojęcia, to może postąpić zgodnie ze wskazanym trzecim rozwiązaniem? Odpowiedź wydaje się twierdząca, chociaż takiego postępowania nie należy przyjmować z aprobatą, gdyż ustawodawca powinien jasno wskazać na definicje spoza danej ustawy przez zastosowanie odesłania. Istotny jest tutaj brak doprecyzowania art. 217 Konstytucji RP, czy ustrojodawca miał na myśli wszystkie ustawy wchodzące w skład systemu prawa, czy też wszystkie ustawy wchodzące w skład systemu prawa podatkowego. W literaturze przedmiotu wskazuje się jednak, że zgodnie z art. 217 Konstytucji RP „ustawę” należy rozumieć jako „ustawę podatkową”, czyli akt normatywny, który swoim zakresem regulacji obejmuje prawo podatkowe⁴²¹. Teza ta nie jest jednak wystarczająco precyzyjna, ponieważ wskazanie, że pojęcie „ustawy” z art. 217 należy rozumieć jako ustawę podatkową, świadczy o zbyt lekkomyślnym posługiwaniu się pojęciem prawnym, które zostało zdefiniowane w systemie prawa, w art. 3 ust. 1 o.p. W związku z tym twierdzenie, że ustawodawca w art. 217 Konstytucji RP, wskazując na ustawę jako źródło nakładania danin publiczno-prawnych, miał na myśli ustawę podatkową, jest zbyt dużym skrótem myślowym⁴²². Pojęcie ustawy podatkowej zostało zdefiniowane w art. 3

⁴²¹ P. Kryczko, *Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 113.

⁴²² Warto wskazać, że w art. 123 Konstytucji RP ustrojodawca posługuje się wprost pojęciem ustawy podatkowej. Dlatego należy domniemywać, że celowe było nieposłużenie się tym pojęciem w art. 217 Konstytucji RP.

pkt 1 o.p., zgodnie z którym są „to ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich”. Ponadto definicja ta jest definicją formalną i rodzajem skrótu techniczno-legislacyjnego⁴²³.

Wskazana definicja legalna pojęcia ustawy podatkowej jest jednocześnie definicją zakresową, ponieważ w definicji tej jest określona nazwa oraz właściwy dla niej zakres pojęciowy⁴²⁴. Zakres ten wskazuje, że ustawą podatkową jest ustawa, która po pierwsze, reguluje podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe, dlatego definicja ta zawiera błąd logiczny⁴²⁵, który dotyczy objęcia zakresem pojęciowym niepodatkowych należności budżetowych. Po drugie, definicja ustawy podatkowej wskazuje, że ustawa podatkowa określa podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Zakres ten jest niespójny z art. 217 Konstytucji RP, który wskazuje, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Porównując zakres definicji ustawy podatkowej z art. 3 ust. 1 o.p. i art. 217 Konstytucji RP, należy podkreślić, że w art. 3 ust. 1 o.p. ustawodawca nie wymienił zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków jako elementów istotnych ustawy podatkowej. Wobec tej niespójności

⁴²³ B. Brzeziński, Rec.: *Cezary Kosikowski: Ustawa podatkowa. Warszawa 2006 r.*, s. 351, „Państwo i Prawo” 2007, nr 5, s. 116.

⁴²⁴ R. Mastalski, *Art. 3*, [w:] *Ordynacja Podatkowa. Komentarz 2016*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2016, s. 33.

⁴²⁵ *Ibidem*.

definicja legalna ustawy podatkowej z art. 3 o.p. „traci swój dyrektywny charakter stając się zbędnym przepisem prawnym”, a w związku z tym definicja ta jest zbędna dla systemu prawa⁴²⁶.

Ze względu na ten brak doprecyzowania art. 217 Konstytucji RP ustawodawca może nie zdefiniować danego pojęcia w treści ustawy podatkowej, zakładając, że uczynił to w innej ustawie. Jednak w procesie stosowania prawa podatkowego taka sytuacja powoduje pojawienie się wątpliwości u podmiotów stosujących daną regulację prawnopodatkową. Podmioty te mogą interpretować, że z jednej strony „pojęcie zdefiniowane wiąże podmiot stosujący prawo na tyle, że uniemożliwia – w procesie interpretacji prawa – odejście od rezultatów wykładni językowej”⁴²⁷, natomiast z drugiej strony brak uregulowania odpowiedniego odesłania ustawowego do definicji spoza danej ustawy zmusza do zadania pytania, czy wolą ustawodawcy⁴²⁸ jest sięganie do takiej definicji, mimo że sam tego wprost nie wskazał.

Ustawodawca oprócz zachowania formy ustawy jako tej właściwej dla prawa podatkowego, tworząc regulacje podatkowe, powinien przestrzegać zakazu wstecznego działania tego prawa oraz nakazu ustanowienia i przestrzegania odpowiedniego *vacatio legis*⁴²⁹. Celem tej zasady – ogólnie *lex retro non agit* – jest ograniczenie organów aparatu państwowego przed nadmierną ingerencją w sferę wolności obywatela, której konsekwencją jest precyzyjność stanowionych norm prawnych⁴³⁰. Ponadto zasada *lex retro non agit* wraz z nakazem przestrzegania odpowiedniego *vacatio legis* powinna być szczególnie rygorystycznie przestrzegana w prawie

⁴²⁶ *Ibidem*, s. 34.

⁴²⁷ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 204–205.

⁴²⁸ Określenie „woli ustawodawcy” stanowi obszar wielu wątpliwości interpretacyjnych – zob. Z. Tobor, *op. cit.*, s. 44 i n.

⁴²⁹ Zakaz wstecznego działania prawa jest „osią struktury państwowej” – zob. J. Makarewicz, *Prawo karne i prawo obywatela*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1936, nr 2, s. 113.

⁴³⁰ Z. Wąsik, Z. Witkowski, *O potrzebie konstytucjonalizacji zasady lex retro non agit*, „Państwo i Prawo” 1984, nr 11, s. 45.

podatkowym, ponieważ to prawnopodatkowy stan faktyczny określa granice do ingerencji państwa w wolności obywatelskie⁴³¹.

Zasada nieretroaktywności wraz z nakazem przestrzegania odpowiedniego *vacatio legis* jest kierowana przede wszystkim do prawodawcy – szeroko rozumianego podmiotu tworzącego prawo – oraz do podmiotów dokonujących interpretacji danego aktu normatywnego, by przy jakichkolwiek wątpliwościach zakładali oni, że dany przepis prawny nie wyraża normy retroaktywnej⁴³².

Odniesienie do prawa podatkowego zasady zakazu wstecznego działania prawa oraz nakazu ustanowienia i przestrzegania odpowiedniego *vacatio legis* należy interpretować jako ograniczenie w tworzeniu oraz stosowaniu prawa podatkowego ze wsteczną mocą, chyba że ustawodawca wprost dopuści taką możliwość, gdyż prawo (szeroko rozumiane) co do zasady nie działa wstecz. Natomiast „konsekwencją stosowania niedziałania prawa podatkowego wstecz i przestrzegania okresu *vacatio legis*, powinien być zakaz wprowadzania zmian w prawie podatkowym w czasie trwania roku podatkowego”⁴³³.

Przy definiowaniu pojęć prawnych w regulacjach podatkowych ustawodawca powinien tak je konstruować, aby swoją treścią nie naruszały zasady nieretroaktywności. Tworzone definicje swoim zakresem powinny zatem uwzględniać terażniejszość albo przyszłość. W związku z tym, wprowadzając definicję pojęcia prawnopodatkowego, ustawodawca powinien zadbać, aby zakres jej *definiens* ani nie działał wstecz, ani nie powodował, że regulacja, której taka definicja jest częścią, nie była retroaktywna. Przestrzeganie tego standardu przez ustawodawcę ma istotne znaczenie

⁴³¹ Zob. T. Zalański, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 100.

⁴³² S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa. Część I*, Poznań 2002, s. 71.

⁴³³ A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 376.

dla toczących się spraw podatkowych, w trakcie których została przez ustawodawcę stworzona dana definicja legalna, ponieważ niedopuszczalna jest sytuacja, w której przez definicję pojęcia podatnik (adresat normy prawnopodatkowej) będzie miał dla siebie niekorzystne konsekwencje.

Rezultaty tworzenia przepisów prawa podatkowego wiążą się z zachowaniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa podatkowego (inaczej określana jako zasada zaufania obywateli do prawa i państwa), którą należy utożsamiać zarówno z zasadą ochrony praw słusznie nabytych i interesów w toku⁴³⁴, jak i z zasadą określoności przepisów prawa podatkowego⁴³⁵. Jednak dla sposobu formułowania przepisów prawa podatkowego istotny jest wywodzony z zasady zaufania obywateli do prawa i państwa postulat, że prawo podatkowe powinno być jasne, spójne i zrozumiałe⁴³⁶. Dla ustawodawcy postulat ten może mieć dwojaki wpływ na definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym. Po pierwsze, ustawodawca, chcąc by tworzona przez niego regulacja prawnopodatkowa była zrozumiała, powinien dążyć do tego, by poszczególne pojęcia były zdefiniowane. Po drugie, tworzone definicje powinny być narzędziem służącym m.in. do maksymalizacji precyzji danego pojęcia. W przypadku, gdy dana definicja legalna swoją treścią powoduje, że w procesie stosowania danej ustawy podatkowej pojawiają się problemy z odkodowaniem właściwej normy prawnej, zasadne jest twierdzenie, że definicja ta jest niezgodna z zasadą zaufania obywateli do prawa i państwa, ponieważ pewność prawa⁴³⁷ jest warunkiem *sine qua non* istnienia demokratycznego państwa prawa.

⁴³⁴ T. Zalaśński, *op. cit.*, s. 106.

⁴³⁵ Szerzej o zasadzie zaufania obywatela do państwa zob. A. Błaś, *Zasada zaufania obywatela do państwa*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Małstalski, Wrocław 2001, s. 203–212.

⁴³⁶ A. Gomułowicz, *Aspekty...*, s. 377.

⁴³⁷ O pewności prawa szerzej S. Wronkowska, *Postulat jasności prawa i niektórych metod jego realizacji*, „Państwo i Prawo” 1976, nr 10, s. 19.

Ostatnim z konstytucyjnych standardów tworzenia prawa podatkowego jest zasada sprawiedliwości podatkowej, z którą związane są zasady powszechności opodatkowania oraz równości opodatkowania⁴³⁸.

Zasada powszechności opodatkowania „oznacza, że podatek musi być świadczeniem, które jest ustanawiane nie dla poszczególnych podmiotów, ale dla wszystkich tych podmiotów, ujętych generalnie, u których występuje zjawisko (zjawiska) rodzące obowiązek podatkowy”⁴³⁹. Definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym, jako narzędzie legislacyjne służące maksymalnej precyzji przepisów prawnych, które ustalają sposób rozumienia danego pojęcia związanego z zakresem podmiotowym oraz przedmiotowym poszczególnych podatków, powinny w sposób precyzyjny określać, kto jest podatnikiem oraz jak należy rozumieć przedmiot opodatkowania. W związku z tym definicje wskazanych elementów konstrukcji podatku powinny być skonstruowane przez ustawodawcę z zachowaniem maksymalnej precyzji, tak by nie było wątpliwości interpretacyjnych.

Tworzenie definicji pojęć prawnych nie może również naruszać zasady równości opodatkowania, w takim przypadku bowiem definicje te naruszają Konstytucję RP. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zasada ta „odwołuje się do systemu hierarchii wartości konstytucyjnie chronionych”⁴⁴⁰. Wartościami konstytucyjnie chronionymi są konstytucyjne prawa i wolności. W literaturze przedmiotu prawa konstytucyjnego wskazuje się na następujące zasady dotyczące tych praw i wolności: 1) nienaruszalności godności człowieka; 2) dopuszczalności jedynie ustawowych ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności praw; 3) nienaruszalności istoty wolności praw; 4) równości wobec

⁴³⁸ Przestrzeganie tej zasady przez ustawodawcę może sprawić, że system podatkowy będzie oparty na cesze racjonalności oraz stabilności – por. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 17.

⁴³⁹ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej...*, s. 19.

⁴⁴⁰ *Ibidem*, s. 31.

prawa⁴⁴¹. Tym samym ustawodawca, tworząc ustawę podatkową, musi przestrzegać tych wartości. Dlatego definicje pojęć prawnych w ustawach podatkowych nie mogą naruszać swoją treścią i ich stosowaniem wartości konstytucyjnie chronionych, bowiem stanowiłoby to naruszenie zasady równości opodatkowania, a tym samym zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Oprócz powyższych zasad tworzenia prawa podatkowego w literaturze przedmiotu można wskazać inne zasady, które należy odnieść do definiowania pojęć przez ustawodawcę. Są to: 1) zasada ustawowej regulacji podatków; 2) zasada ochrony źródła podatku; 3) zasada respektowania praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji prawnopodatkowych; 4) zasada przewidywania długookresowych i krótkookresowych skutków regulacji prawnopodatkowych; 5) zasada ograniczenia wpływu deprecjacji pieniądza na trwałość regulacji prawnopodatkowych; 6) zasada płynności zmian wysokości obciążeń podatkowych oraz 7) zasada ochrony interesu finansowego państwa⁴⁴². Jedyne zasady ustawowej regulacji podatków jest tożsama z zasadą opisaną wcześniej, dlatego przeanalizowane będą wyłącznie odmienne zasady.

Zgodnie z zasadą ochrony podatku ustawodawca powinien tak konstruować poszczególne podatki, żeby „ich pobieranie nie prowadziło do rezygnacji podatników z prowadzenia opodatkowanej działalności, a tym samym do zmniejszenia wolumenu wpływów z podatków”⁴⁴³. W związku z tym definicje legalne elementów konstrukcji podatków nie mogą swoimi treściami przyczyniać się do ograniczania wpływów z podatków. Innymi słowy, *definiens* powinien być tak skonstruowany, aby zapewnić maksymalizację wpływów z danego podatku. Główny dylemat przy definiowaniu pojęć prawnych i zachowaniu zasady ochrony podatku to, jak skonstruować *definiensa* – szeroko, bardziej ogólnie, czy też wąsko,

⁴⁴¹ B. Banaszak, *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2012, s. 380–381.

⁴⁴² B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2003, s. 146–149.

⁴⁴³ *Ibidem*, s. 147.

bardziej szczegółowo. Tym samym ustawodawca musi przewidzieć, który z szerokiego, czy też wąskiego kształtu *definiensa* przyczyni się do zachowania tej zasady.

Kolejna zasada – respektowania praw i prawidłowości ekonomicznych jako granic regulacji prawnopodatkowych – wskazuje na silną korelację prawa podatkowego i ekonomii. Dostrzegalne jest to zwłaszcza w posługiwaniu się przez ustawodawcę w ustawach podatkowych pojęciami ekonomicznymi⁴⁴⁴. Przestrzeganie tej zasady w definiowaniu pojęć prawnych może polegać na nietworzeniu przez ustawodawcę autonomicznych dla systemu podatkowego pojęć ekonomicznych. Tworzenie definicji legalnych pojęć związanych z ekonomią może powodować zaburzenie między regulacją normatywną a prawami i prawidłowościami ekonomicznymi. Ustawodawca jednak może mieć wątpliwość, czy nie definiować pojęć ekonomicznych, czy też zdefiniować takie pojęcia zgodnie z nauką ekonomii. Pierwsze rozwiązanie niesie za sobą ryzyko, że w procesie stosowania danego pojęcia interpretator tekstu prawnego będzie rozumiał to pojęcie zgodnie z jego potocznym brzmieniem, a nie specjalistycznym – ekonomicznym. Natomiast drugie rozwiązanie wiąże się z pytaniem, na podstawie jakich materiałów źródłowych takie pojęcia zostaną zdefiniowane. Trudno zatem dostrzec (a nawet wyobrazić sobie), aby ustawodawca był związany normatywnym obowiązkiem sięgania do konkretnej definicji skonstruowanej przez naukę ekonomii.

Następna zasada dotyczy przewidywania długookresowych i krótkookresowych skutków regulacji prawnopodatkowych. Zasada ta ma znaczący wymiar aksjologiczny, bowiem ustawodawca podatkowy, dokonując zmiany w treści ustawy podatkowej, musi mieć na względzie, że zmiana ta może mieć odmienne skutki w procesie stosowania danej regulacji prawnej. W związku z tym ustawodawca, tworząc definicje pojęć prawnych w podatkach, musi mieć na względzie, że skutki w procesie

⁴⁴⁴ Przykładem jest pojęcie „kosztu”.

stosowania tej definicji mogą być odmienne od zakładanych celów⁴⁴⁵. Dlatego dokonując nowelizacji ustaw podatkowych, powinien on nie tylko zmieniać instytucje prawne, ale też badać efektywność skonstruowanych przez siebie definicji i w określonych sytuacjach dokonywać zmian w obszarze poszczególnych definicji pojęć prawnych.

Zasada ograniczenia wpływu deprecjacji pieniądza⁴⁴⁶ na trwałość regulacji prawnopodatkowych może być realizowana przez „korygowanie niektórych elementów konstrukcji podatków – zwłaszcza stawek podatkowych – stosownie do tempa deprecjacji pieniądza”⁴⁴⁷. Wskazać należy, że definicje legalne są związane z elementami konstrukcji podatków, a więc i ich zmiana może mieć wpływ na ochronę przed deprecjacją pieniądza. Wydaje się jednak, że skuteczniejszym mechanizmem urzeczywistniającym tę zasadę jest dokonywanie zmian w stawkach podatkowych. Definiując zatem pojęcia, ustawodawca może tej zasady nie uwzględniać, bowiem definicje nie są najefektywniejszym sposobem jej respektowania⁴⁴⁸.

Ostatnia jest zasada ochrony interesu finansowego państwa. Zasada ta przewiduje, że „zarówno same podatki, jak i procedura ich wymierzania i pobierania powinny zapewniać państwu stały i niezakłócony dopływ środków pieniężnych do budżetu”⁴⁴⁹. Realizując tę zasadę, ustawodawca powinien kształtować tak definicje, aby obejmowały one swoim zakresem jak najszerszy katalog przedmiotów lub podmiotów⁴⁵⁰.

⁴⁴⁵ Np. ustawodawca, tworząc szczegółową definicję legalną w podatkach, której celem ma być zwiększenie efektywności poboru danego podatku; w procesie stosowania tej definicji mogą spaść dochody z tej daniny publicznej.

⁴⁴⁶ Deprecjacji pieniądza rozumianej jako spadek wartości pieniądza.

⁴⁴⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki...*, s. 318; *idem*, *Wprowadzenie do prawa...*, s. 148.

⁴⁴⁸ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zwłaszcza stawki podatkowe i ich zmiany mogą wpływać na ograniczenie wpływu deprecjacji pieniądza – *idem*, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki...*, s. 318.

⁴⁴⁹ *Idem*, *Wprowadzenie do prawa...*, s. 149.

⁴⁵⁰ *Idem*, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki...*, s. 319.

2.2. Definiowanie pojęć prawnych przez prawodawcę Unii Europejskiej a zasady tworzenia unijnego prawa podatkowego

Prawo podatkowe, w szczególności to dotyczące podatków obrotowych, jest gałęzią prawa charakteryzującą się dużym stopniem powiązania z prawem UE. Niezbędne jest zatem przeanalizowanie definiowania pojęć prawnopodatkowych przez prawodawcę UE i realizowanie zasad procesu tworzenia unijnego prawa podatkowego.

Głównym celem funkcjonowania UE jest integracja. Prawo tworzone przez unijnego prawodawcę charakteryzuje się wysokim stopniem instrumentalizacji⁴⁵¹. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że głównym zadaniem unijnego prawa podatkowego jest osiągnięcie przez to prawo założonego celu – integracji, a w związku z tym „unijne prawo podatkowe funkcjonuje tylko tam, gdzie swobody traktatowe mogłyby zostać naruszone w przypadku braku harmonizacji”⁴⁵². Sam proces tworzenia prawa UE podporządkowany jest różnym zasadom. Traktat o Unii Europejskiej⁴⁵³ oraz Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁴⁵⁴ zawierają zasady tworzenia prawa UE⁴⁵⁵. Jednak dla definiowania pojęć prawnych dla prawodawcy unijnego istotne są zasada wielojęzyczności, pomocniczości i proporcjonalności oraz harmonizacji⁴⁵⁶.

Prawo UE – w tym prawo podatkowe – jest konstruowane za pomocą kilku języków roboczych (język angielski oraz język francuski), gdy powstają pierwotne wersje aktów normatywnych. Następnie pozostałe

⁴⁵¹ Zob. R. Tokarczyk, *Kultura prawa europejskiego*, [w:] *Europeizacja prawa krajowego. Wpływ integracji europejskiej na klasyczne dziedziny prawa krajowego*, red. C. Mik, Toruń 2000, s. 20.

⁴⁵² J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 31.

⁴⁵³ Traktat o Unii Europejskiej; wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13.

⁴⁵⁴ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej; wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47.

⁴⁵⁵ B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Alphen aan den Rijn 2008, s. 4–5.

⁴⁵⁶ Zob. J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 33 i n.

języki autentyczne – czyli języki urzędowe UE – „traktowane są jako języki celowe, na które dokonuje się tłumaczenia aktu prawnego z języka źródłowego (roboczego)”⁴⁵⁷. Prawodawca unijnego prawa podatkowego musi przy tworzeniu definicji pojęć prawnych tak je konstruować, aby przy ich tłumaczeniu na pozostałe języki autentyczne nie zostało wypaczone brzmienie definicji sporządzanych w języku roboczym.

Kolejnymi zasadami charakteryzującymi proces tworzenia unijnego prawa podatkowego są zasady pomocniczości i proporcjonalności. Zasada pomocniczości oznacza interwencje legislacyjne UE w dziedzinie dzielone między Unią a państwami członkowskimi, gdy państwa UE same nie mogą w sposób wystarczający na poziomie centralnym efektywnie postępować. Prawodawca unijny w celu lepszego osiągnięcia zamierzonego celu interweniuje na poziomie Unii. Natomiast zasada proporcjonalności wskazuje, że zakres i forma interwencji prawodawcy unijnego nie mogą wykraczać poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów traktatów. Dla prawodawcy zasady te wyznaczają granicę definiowania pojęć prawnych w unijnych aktach normatywnych regulujących podatki. W związku z tym, prawodawca unijny powinien tworzyć definicje pojęć prawnych w sytuacji, gdy jest to niezbędne, by efektywnie dążyć do integracji unijnej. Jest to o tyle istotne, że unijne prawo podatkowe w głównej mierze oparte jest na unijnych dyrektywach, a nie na rozporządzeniach⁴⁵⁸, a więc stopień związania tych unijnych regulacji dotyczy wyłącznie osiągnięcia zakładanych przez dyrektywę celów.

Fundamentalną zasadą dla prawa UE jest zasada harmonizacji, której celem jest wprowadzanie do krajowych porządków prawnych norm unijnych. Konstruując tym samym definicje pojęć prawnych, unijny prawodawca powinien dostrzegać, że definicje te mogą⁴⁵⁹ stać się częścią krajowych porządków prawnych państw członkowskich. Jest to istotne

⁴⁵⁷ *Ibidem*, s. 35.

⁴⁵⁸ *Ibidem*, s. 45.

⁴⁵⁹ Zależy, czy definicja jest zawarta w dyrektywie, czy też w rozporządzeniu.

dla stosowania tej definicji, gdyż przy dokonywaniu implementacji przez poszczególne państwa członkowskie może dojść do odmiennego sformułowania tych definicji w porządkach prawnych krajów UE. Kwestia ta może być szczególnie dostrzegana w przypadku podatków obrotowych, które spośród innych rodzajów podatków podlegają największemu stopniowi harmonizacji⁴⁶⁰.

3. Stanowione i operatywne definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym

3.1. Podział definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym na stanowione i operatywne

Definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym jest dokonywane zarówno w procesie tworzenia tego prawa, jak i w procesie jego stosowania. Dlatego należy przeprowadzić podział tych definicji skonstruowanych w różnych etapach na stanowione i operatywne definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym. Podział ten nawiązuje do koncepcji stanowionego i operatywnego prawa⁴⁶¹.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „prawo operatywne składa się z decyzji stosowania prawa stanowionego”⁴⁶². Natomiast „podstawową postacią stanowienia prawa są akty prawodawcze (akty normatywne)”⁴⁶³. W związku z tym wskazuje się, że prawo stanowione i prawo operatywne to dwa odrębne byty ontologiczne, jeden związany z tworzeniem prawa, a drugi z jego stosowaniem⁴⁶⁴. Jednak, aby mogło istnieć prawo operatywne, niezbędne jest prawo stanowione.

⁴⁶⁰ O procesie harmonizacji podatków zob. A.J. Easson, *Taxation in the European Community*, London 1994.

⁴⁶¹ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 14–16.

⁴⁶² *Ibidem*, s. 14.

⁴⁶³ W. Gromski, *Stanowione prawo*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, Warszawa 2010, s. 232.

⁴⁶⁴ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 14.

W doktrynie prawa wskazuje się, że „wiele terminów występujących w tekstach prawnych nie ma ściśle określonego zakresu i precyzyjnego znaczenia”⁴⁶⁵. W procesie stosowania prawa w takim przypadku „organ stosujący prawo ma zawsze dwie możliwości – uznanie stosowanego przepisu za «jasny» i posłużenie się nim w bezpośrednim rozumieniu, lub też uznanie, że budzi on wątpliwości i poddanie go interpretacji”⁴⁶⁶. Zatem w przypadku, gdy dane pojęcie nie jest zdefiniowane w systemie prawa podatkowego, podmiot stosujący prawo musi rozważyć, czy potrzebuje wyjaśnić to określenie, czy też nie dokonuje tego zgodnie z zasadą *clara non sunt interpretanda*. Jeżeli podmiot ten stwierdzi, że konieczne jest dokonanie wyjaśnienia niektórych niezdefiniowanych terminów w ustawie podatkowej, to tworzy on na potrzeby konkretnego stanu faktycznego *ad hoc* definicję tych pojęć. W taki sposób niejako powstaje operatywna definicja pojęcia prawnego w prawie podatkowym. Natomiast stanowione definicje pojęć prawnych to te, które zostały stworzone przez prawodawcę i znajdują się w akcie normatywnym, czyli prawie stanowionym, a nawet precyzyjniej – znajdują się w poszczególnych elementach konstrukcji podatków.

3.2. Stanowione definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym

3.2.1. Stanowione definicje w konstrukcji prawnej podatku

3.2.1.1. Stanowione definicje w polskim systemie prawa podatkowego

Każdy podatek ma własną konstrukcję, która wynika z tekstu konkretnej ustawy podatkowej⁴⁶⁷. Ustawodawca, określając każdy z elementów konstrukcji podatku, posługuje się określonymi pojęciami, które albo

⁴⁶⁵ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, s. 118.

⁴⁶⁶ *Ibidem*.

⁴⁶⁷ A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, red. M. Weralski, Warszawa 1985, s. 151.

definiuje w tej samej albo w innej ustawie podatkowej, albo w akcie normatywnym rangi ustawy spoza systemu prawa podatkowego, albo ostatecznie nie definiuje tego pojęcia w systemie prawa.

Definiowanie pojęć prawnych w procesie tworzenia prawa podatkowego, oprócz realizowania pryncypiów, którym podporządkowany jest proces tworzenia tego prawa, ma na celu ukształtowanie poszczególnych elementów konstrukcji każdego z podatków.

W art. 217 Konstytucji RP zawarty jest nakaz podwyższonego standardu legislacyjnego dotyczącego ustaw podatkowych⁴⁶⁸. Zgodnie z tym w ustawie podatkowej muszą być określone: podmiot, przedmiot opodatkowania, stawki podatkowe, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Wskazane elementy ustawy podatkowej są jednocześnie częściami konstrukcji podatku⁴⁶⁹ albo stanowią strukturę podatku⁴⁷⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że podstawa opodatkowania, mimo niewyrażenia jej w art. 217 Konstytucji RP, stanowi element konstrukcji podatku⁴⁷¹.

Analiza materiału normatywnego pozwala stwierdzić, że ustawodawca niejednolicie korzysta z definiowania pojęć na potrzeby poszczególnych elementów konstrukcji różnych podatków⁴⁷².

Podstawowym elementem konstrukcji podatku jest podmiot podatku, od niego bowiem zależy, kto będzie stroną dłużną w zobowiązaniu podatkowym. Nadal aktualna jest teza, że „samym terminem «podmiot

⁴⁶⁸ Szerzej B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej...*, s. 1054.

⁴⁶⁹ O elementach konstrukcji podatku zob. W. Nykiel, *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2015, s. 13 i n.

⁴⁷⁰ O strukturze podatku zob. W. Wójtowicz, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2015, s. 9 i n.

⁴⁷¹ Por. A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, D. Mączyński, Warszawa 2016, s. 153.

⁴⁷² Podatków dochodowych, przychodowych, majątkowych obrotowych. W literaturze istnieje również odmienny sposób podziału podatków na przychodowe, dochodowe, majątkowe (realne i nominalne) oraz konsumpcyjne – Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 37.

podatkowy» teksty normatywne posługują się jednak rzadko. Częściej używany jest natomiast w tym znaczeniu termin «podatnik» w następujących zwrotach normatywnych: «podatnikiem jest» lub «podatnikami są», po których następuje wymienienie określonych kategorii jednostek życia społecznego⁴⁷³. O określeniu podmiotów zobowiązanych do świadczenia podatkowego „decyduje wyłącznie przepis pozytywnego prawa podatkowego”⁴⁷⁴. W związku z tym pojęciem, którym posługuje się ustawodawca podatkowy, regulując podmiot podatku (podatnik, płatnik oraz inkasent⁴⁷⁵), powinny być, zgodnie z zasadami tworzenia prawa podatkowego, przede wszystkim zrozumiałe, tak by nie pojawiły się wątpliwości, kto jest podatnikiem danego podatku⁴⁷⁶, ale również kto jest płatnikiem oraz inkasentem.

Pojęcia, którymi posługuje się ustawodawca podatkowy przy określaniu podmiotu podatku w polskim systemie prawa podatkowego, w dominującym zakresie pochodzą z prawa cywilnego – szerzej prawa prywatnego obejmującego również prawo handlowe⁴⁷⁷ (ale nie tylko)⁴⁷⁸. Co do

⁴⁷³ A. Kostecki, *op. cit.*, s. 159.

⁴⁷⁴ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 92.

⁴⁷⁵ Pojęcia podatnika, płatnika oraz inkasenta są zdefiniowane w Ordynacji podatkowej – zgodnie z art. 7 § 1 o.p. podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Natomiast płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 8 o.p.), a inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 9 o.p.).

⁴⁷⁶ J. Lang, *Allgemeines Steuerschuldrecht*, [w:] *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, Köln 1996, s. 176.

⁴⁷⁷ Por. P. Borszowski, *Art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [Podatnicy podatku od nieruchomości]*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Warszawa 2016, s. 138.

⁴⁷⁸ Są to m.in. pojęcia takie jak: „osoba fizyczna” (m.in.: art. 1 u.p.d.o.f., art. 15 ust. 1 u.p.t.u., art. 13 ust. 1 u.p.a., art. 1 ust. 1 u.p.s.d., art. 71 ust. 1 u.g.h., art. 3 u.p.r., art. 2 u.p.l., art. 10 ust. 2 u.p.c.c., art. 18 ust. 1 u.p.s.d. oraz art. 6 ust. 12 u.p.o.l.), „notariusz” (art. 10

zasady ustawodawca w aktach normatywnych materialnego prawa podatkowego, przy określaniu zakresu podmiotowego, mimo korzystania z pojęć prawa cywilnego (szerzej prawa prywatnego), nie stworzył dla nich autonomicznych definicji ani definicji zawierających odesłania do właściwego aktu normatywnego posiadającego definicje tych pojęć. Dlatego w ustawach podatkowych są niezdefiniowane określenia, które są albo zdefiniowane poza systemem prawa podatkowego⁴⁷⁹, albo niezdefiniowane w systemie prawa⁴⁸⁰. Wydaje się, że ze względu na istotną rolę podmiotu będącego podstawowym elementem konstrukcji każdego podatku ustawodawca powinien zdefiniować pojęcia, które budują ten element konstrukcji, czy to przez odesłania lub stworzenie autonomicznych definicji.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na trojaki rozumienie przedmiotu opodatkowania jako: szeroko rozumiany obiekt, określone zdarzenie,

ust. 2 u.p.c.c., art. 18 ust. 1 u.p.s.d.), „osoba prawna” (m.in.: art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p., art. 15 ust. 1 u.p.t.u., art. 13 ust. 1 u.p.a., art. 71 ust. 1 u.g.h., art. 3 u.p.r. oraz art. 2 u.p.l.), „spółka kapitałowa w organizacji” (art. 1 u.p.d.o.p.), „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej” (m.in.: art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p., art. 15 ust. 1 u.p.t.u., art. 13 ust. 1 u.p.a. oraz art. 71 ust. 1 u.g.h.), „spółka niemająca osobowości prawnej” (m.in.: art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p.; art. 1 ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.p.), „spółka komandytowo-akcyjna” (m.in.: art. 1 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p.), „nabywca” (art. 5 u.p.s.d.), „spółki nieposiadające osobowości prawnej” (m.in.: art. 2 ust. 1 u.p.l., art. 3 ust. 1 u.p.r.), „właściciel” (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.r., art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.l.), „posiadacz samoistny” (art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.r., art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.l.), „posiadacz” (art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.r., art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.l.), „użytkownik wieczysty” (art. 3 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., art. 3 ust. 1 pkt 3 u.p.r., art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.l.), „miejsce zamieszkania” (art. 3 ust. 1a u.p.d.o.f.), „siedziba” (art. 3 ust. 1 u.p.d.o.p.), „kupujący” (art. 4 pkt 1 u.p.c.c.), „strony czynności” (art. 4 pkt 2 u.p.c.c.), „obdarowany” (art. 4 pkt 3 u.p.c.c.), „nabywca własności nieruchomości” (art. 4 pkt 4 u.p.c.c.), „podmiot nabywający rzeczy lub prawa majątkowe ponad udział w spadku lub we współwłasności” (art. 4 pkt 5 u.p.c.c.), „nabywca prawa służebności” (art. 4 pkt 6 u.p.c.c.), „biorący pożyczkę” (art. 4 pkt 7 u.p.c.c.), „przechowawca” (art. 4 pkt 7 u.p.c.c.), „wspólnik” (art. 4 pkt 9 u.p.c.c.) oraz „składający oświadczenie woli o ustanowieniu hipoteki” (art. 4 pkt 8 u.p.c.c.).

⁴⁷⁹ M.in. „miejsce zamieszkania” – art. 25 k.c., „siedziba” – art. 41 k.c. oraz „osoba prawna” – art. 33 k.c.

⁴⁸⁰ M.in. „osoba fizyczna”, „spółka kapitałowa w organizacji”, „jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej”, „strona czynności” oraz „nabywca własności nieruchomości”.

zachowanie się podmiotu opodatkowania oraz obiekt tego zachowania⁴⁸¹. Ponadto, przedmiot podatku może być zjawiskiem ekonomicznym, prawnym lub faktycznym⁴⁸². W niniejszej jednak pracy pojęcie przedmiotu opodatkowania będzie się rozumieć jako „tę część stanu faktycznego, objętego hipotezą normy prawno-podatkowej, która określa zachowanie się podmiotu podatkowego, a nadto z reguły również i przedmiot tego zachowania się, w postaci dobra materialnego lub niematerialnego”⁴⁸³. Natomiast bezsporne jest, że przedmiot opodatkowania ma wskazać, co podlega opodatkowaniu danym podatkiem⁴⁸⁴.

Przedmiot opodatkowania, a precyzyjniej jego zakres, stanowi jeden z głównych determinantów w klasyfikowaniu podatków na poszczególne rodzaje⁴⁸⁵. W polskim systemie podatkowym obowiązuje następujący podział podatków według przedmiotu opodatkowania na: przychodowe, dochodowe, podatki majątkowe oraz podatki od wydatków⁴⁸⁶ (określane jako podatki konsumpcyjne⁴⁸⁷)⁴⁸⁸. Przedmiot opodatkowania w poszczególnych podatkach jest zróżnicowany i stanowi go: osiągnięcie przychodu, „osiągnięcie dochodu, kumulacja tych dochodów w postaci majątku oraz realizowana w różnych formach konsumpcji (połączona z wydatkami pieniężnymi)”⁴⁸⁹. W poszczególnych rodzajach podatków ustawodawca, określając przedmiot opodatkowania, wskazuje, „z jakimi sytuacjami

⁴⁸¹ Różnice te są wskazane w: M. Kalinowski, *Przedmiot podatku*, Toruń 2013, s. 16–22.

⁴⁸² J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 116.

⁴⁸³ A. Kostecki, *op. cit.*, s. 190.

⁴⁸⁴ J. Lang, *op. cit.*, s. 177.

⁴⁸⁵ L. Kurkowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 167.

⁴⁸⁶ H. Litwińczuk, *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2006, s. 28.

⁴⁸⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1995, s. 34.

⁴⁸⁸ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że istnieją cztery główne przedmioty podatkowe: „wysokość przychodów i dochodów, wartość majątku, wysokość wydatków – w danym okresie czy tylko w danej transakcji, w odniesieniu do całego przedmiotu czy jego części itd.” (L. Kurkowski, *op. cit.*, s. 167).

⁴⁸⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys...*, s. 32.

faktycznymi i prawnymi występującymi u danych podmiotów wiąże się obowiązek podatkowy⁴⁹⁰.

Analiza sposobu uregulowania przedmiotu opodatkowania w poszczególnych rodzajach podatków wskazuje, że ustawodawca posługuje się pojęciami: po pierwsze – zdefiniowanymi w ustawie regulującej dany podatek⁴⁹¹; po drugie – zastosowanymi w jednej ustawie podatkowej, a zdefiniowanymi w innej⁴⁹²; po trzecie – posiadającymi ustawową

⁴⁹⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 422.

⁴⁹¹ M.in.: „pozarolnicza działalność gospodarcza” – art. 4 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 20 listopada 1998 o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (dalej: u.z.p.d.), „sprzedaż” – art. 2 ust. 1b u.z.p.d., „budynki” – art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., „budowla” – art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., „działalność gospodarcza” – art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., „działalność rolnicza” – art. 1a ust. 1 pkt 6 u.p.o.l., art. 2 ust. 2 u.p.r., „ewidencja gruntów i budynków” – art. 7a ust. 2 u.p.o.l., „las” – art. 1 ust. 2 u.p.l., „działalność leśna” – art. 1a ust. 1 pkt 7 u.p.o.l., art. 1 ust. 3 u.p.l., „wyrób akcyzowy” – art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.a., „import” – art. 2 ust. 1 pkt 7 u.p.a., „procedura zawieszenia poboru akcyzy” – art. 2 ust. 1 pkt 12 u.p.a., „nabywca końcowy” – art. 2 ust. 1 pkt 19 u.p.a., „terytorium kraju” – art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.a., „sprzedaż” – art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a., „finalny nabywca” – art. 2 ust. 1 pkt 23c u.p.a., „pośredniczący podmiot węglowy” – art. 2 ust. 1 pkt 23a u.p.a., „nabycie wewnątrzspółnotowe” – art. 2 ust. 1 pkt 9 u.p.a., „podmiot prowadzący skład podatkowy”, „skład podatkowy” – art. 2 ust. 1 pkt 10 u.p.a., „suszy tytoniowy” – art. 99a ust. 1 u.p.a., „wyrób tytoniowy” – art. 98 ust. 1 u.p.a., „dostawa wewnątrzspółnotowa” – art. 2 ust. 1 pkt 8 u.p.a., „eksport” – art. 2 ust. 1 pkt 6 u.p.a., „pośredniczący podmiot tytoniowy” – art. 2 ust. 1 pkt 23d u.p.a., „wyrób gazowy” – art. 2 ust. 1 pkt 1b u.p.a., „finalny nabywca gazowy” – art. 2 ust. 1 pkt 19a u.p.a., „loteria promocyjna” – art. 2 ust. 1 pkt 10 u.g.h., „loteria fantowa” – art. 2 ust. 1 pkt 9 u.g.h., „gra bingo fantowa” – art. 2 ust. 1 pkt 8 u.g.h., „towar” – art. 2 pkt 6 u.p.t.u., „terytorium państwa trzeciego” – art. 2 pkt 5 u.p.t.u., „terytorium Unii Europejskiej” – art. 2 pkt 3 u.p.t.u., „terytorium kraju” – art. 2 pkt 1 u.p.t.u., „państwo członkowskie” – art. 2 pkt 2 u.p.t.u., „sprzedaż wysyłkowa” – art. 2 pkt 23 oraz art. 2 pkt 24 u.p.t.u. w zależności, czy sprzedaż ta jest dokonywana na terytorium kraju albo z terytorium kraju, „system gazowy” – art. 2 pkt 26a u.p.t.u., „system elektroenergetyczny” – art. 2 pkt 27a u.p.t.u. oraz „nowy środek transportu” – art. 2 pkt 10 u.p.t.u.

⁴⁹² M.in.: „ewidencja gruntów i budynków” – art. 7a ust. 2 u.p.o.l., „działalność rolnicza” – art. 2 pkt 15 u.p.t.u., „terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” – art. 5 u.p.d.o.f., art. 4 u.p.d.o.p., „samochód osobowy” – art. 4a pkt 9a u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 19a u.p.d.o.f., jednak pojęcie to jest również zdefiniowane w art. 2 pkt 40 pr. r.d. Do tej definicji odwołuje się definicja zawarta w ustawie regulującej podatek dochodowy od osób prawnych oraz fizycznych, jednocześnie zawężając rozumienie tego pojęcia w tym podatku dochodowym.

definicję poza systemem prawa podatkowego⁴⁹³ oraz po czwarte – nie-
zdefiniowanymi w systemie prawa⁴⁹⁴. Ustawodawca przy określaniu

⁴⁹³ M.in.: „rzecz” – art. 44 k.c., „umowa spółki” – art. 3 k.s.h., „umowa najmu” – art. 659 k.c., „podnajem” – art. 668 k.c., „dzierżawa” – art. 693 k.c., „spółka cywilna” – art. 860 k.c., „spółka jawna” – art. 22 § 1 k.s.h. oraz „sprzedaż” – art. 535 k.c., „nieruchomość” – art. 46 k.c., „obiekt budowlany” – art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1186 ze zm.); dalej: pr. bud., „grunt” – art. 46 k.c., „samochód ciężarowy” – art. 2 pkt 41 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1990 ze zm.); dalej: pr. r.d., „masa całkowita” – art. 2 pkt 61 pr. r.d., „ciągnik siodłowy” – art. 2 pkt 42a pr. r.d., „ciągnik balastowy” – art. 2 pkt 42a pr. r.d.; „naczepa” – art. 2 pkt 52 pr. r.d., „przyczepa” art. 2 pkt 50 pr. r.d., „pojazd silnikowy” – art. 2 pkt 32 pr. r.d., „autobus” – art. 2 pkt 41 pr. r.d., „użytek rolny” – art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1405 ze zm.); dalej: u.k.u.r., „zapis zwykły” – art. 968 § 1 k.c., „dalszy zapis” – art. 968 § 2 k.c., „zapis windykacyjny” – art. 981 § 1 k.c., „polecenie testamentowe” – art. 982 k.c., „darowizna” – art. 888 k.c., „polecenie darczyńcy” – art. 893 k.c., „zachówek” – art. 991 § 1 k.c., „renta” – art. 903 k.c., „służebność” – w zależności od rodzaju służebności: art. 285 § 1 k.c., art. 296 k.c., art. 305¹ k.c.; „dyspozycja wkładem na wypadek śmierci” – art. 56 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2187 ze zm.); dalej: pr. bank., „umowa sprzedaży” – art. 535 § 1 k.c., natomiast pojęcie „sprzedaży” jest zdefiniowane m.in. w art. 2 pkt 22 u.p.t.u. oraz art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a., „umowa zamiany” – art. 603 k.c., „rzeczy” – art. 45 k.c., „umowa o dożywocie” – art. 908 § 1 k.c., „hipoteka” – art. 65 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1916 ze zm.), „nieprawidłowe użytkowanie” – art. 263 k.c., „depozyt nieprawidłowy” – art. 845 k.c., „umowa spółki” – art. 860 k.c., „umowa pożyczki” – art. 720 k.c., „ugoda” – art. 917 k.c., „czyn zabroniony” – art. 115 § 1 k.k. oraz „samochód osobowy” – art. 2 pkt 40 pr. r.d., pojęcie to zostało również zdefiniowane w art. 4a pkt 9a u.p.d.o.p. oraz art. 5a pkt 19 u.p.d.o.f., gdzie pojęcie to jest inaczej zdefiniowane niż w art. 2 pkt 40 pr. r.d., „umowa dzierżawy” – art. 693 § 1 k.c., „umowa najmu” – art. 659 § 1 k.c., „umowa leasingu” – art. 709¹ k.c., „umowa komisji” – art. 765 k.c., „ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego” – art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 845 ze zm.); dalej: u.s.m., „spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu” – art. 17² u.s.m., „grunt” – art. 46 § 1 k.c., „darowizna” – art. 888 § 1 k.c., „przedsiębiorstwo” – art. 55¹ k.c., „sieć” – art. 3 pkt 11 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne (Dz. U. z 2018 r., poz. 755 ze zm.); dalej: pr. en., „sieć dystrybucyjnej” – art. 3 pkt 11b pr. en., „energia” – art. 3 pkt 1 pr. en., „świadczenie” – art. 353 § 2 k.c., „umowa darowizny” – art. 888 k.c., „umowa zamiany” – art. 603 k.c.

⁴⁹⁴ M.in.: „wartość pieniężna”, „funkcja o charakterze duszpasterskim”, „nieodpłatne świadczenia”, „wartości otrzymanych świadczeń w naturze”, „opłata”, „rok kalendarzowy”, „zmiana umowy”, „orzeczenie sądu”, „umowa o dział spadku”, „umowa o zniesienie współwłasności”, „splata”, „dopłata”, „pieniądz”, „rzeczy oznaczone co do gatunku”, „dług”, „ciężary”, „zobowiązania darczyńcy”, „obdarowany”, „prawa majątkowe”, „jednostki uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym”, „otwarty fundusz inwestycyjny” oraz

przedmiotu opodatkowania w różnych podatkach najczęściej posługuje się pojęciami, które mają swoją definicję w ustawach spoza systemu prawa podatkowego albo nie są zdefiniowane w całym systemie prawa⁴⁹⁵.

Kolejnym elementem konstrukcji podatków jest podstawa opodatkowania, która ilościowo bądź wartościowo ujmuje przedmiot podatku⁴⁹⁶, tym samym element ten jest określany jako konkretyzacja przedmiotu

„specjalistyczny fundusz inwestycyjny otwarty” – jednak pojęcie „fundusz inwestycyjny” jest zdefiniowane w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1355 ze zm.), „czynności cywilnoprawne”, „wkład oszczędnościowy”, „użytkowanie”, „zasiedzenie”, „nieodpłatne zniesienie współwłasności”, „spadkodawca”, „dziedziczenie”, „prawa majątkowe”, „wykonywanie praw majątkowych”, „nabycie”, „część budynku”, „część budowli”, „produkcja”, „wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego”, „wyprowadzenie wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego”, „wysyłanie”, „energia elektryczna”, „koncesja”, „wytwarzanie energii elektrycznej”, „przetwarzanie energii elektrycznej”, „dystrybucja energii elektrycznej”, „obróć energią elektryczną”, „zużycie energii elektrycznej”, „zużycie suszu tytoniowego”, „rolnik” – brak definicji legalnej, natomiast w art. 6 ust. 1 ustawy z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego jest zdefiniowane pojęcie „rolnika indywidualnego”, „pierwsza sprzedaż”, „urządzenie gier hazardowych”, „urządzenie pokera”, „turniej gry pokera”, „poker”, „udział w pokerze”, „przeniesienia prawa”, „rozporządzanie towarem jak właściciel”, „użytkowanie wieczyste”, „cele osobiste podatnika”, „prezent”, „próbka”, „wartości niematerialne”, „wartości prawne”, „powstrzymanie się od dokonania czynności”, „tolerowanie czynności lub sytuacji”, „nakaz organu władzy publicznej”, „przywóz” – natomiast w art. 2 ust. 1 pkt 7 u.p.a. zrównane jest pojęcie „importu” z tym pojęciem, „dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych”, „nabycie prawa”, „prawo do rozporządzania jak właściciel towarami”, „wysyłanie”, „transportowanie”, „rozpoczęcie wysyłki”, „rozpoczęcie transportu”, „wywóz towarów”, „przemieszczenie przez podatnika towaru”, „przemieszczenie na rzecz podatnika towaru”, „towary instalowane”, „towary montowane”, „próbné uruchomienie”, „pokład statku”, „pokład samolotu”, „pokład pociągu”, „wycenianie”, natomiast w art. 4 pkt 6 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 o gospodarce nieruchomościami (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 121 ze zm.) zdefiniowane jest pojęcie „wyceny nieruchomości”, „energia cieplna”, „energia chłodnicza”, „czasowe używanie”, „zmiana umowy”, „orzeczenie sądu”, „splata”, „doplata”, „pieniądze”, „rzeczy oznaczone co do gatunku”, „dług”, „ciężary”, „zobowiązania darczyńcy”, „obdarowany”, „prawa majątkowe”, „czynności cywilnoprawne” oraz „użytkowanie”.

⁴⁹⁵ Podkreślenia wymaga, że nie są to badania jakościowe (o badaniach jakościowych zob. M. Trocki, *Ocena projektów – koncepcje i metody*, Warszawa 2013) w związku z tym, należałoby dokładniej przeanalizować sposób definiowania pojęć w prawie podatkowym, jednak ze względu na ramy badawcze niniejszej pracy kwestia ta zostanie pominięta.

⁴⁹⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys...*, s. 23.

podatku⁴⁹⁷. Ujęcie ilościowe należy rozumieć jako m.in. powierzchnię, objętość czy ilość, natomiast ujęcie wartościowe to m.in. wartość rynkowa, przychód, dochód itp.⁴⁹⁸

Wskazać można zasadniczo dwa ujęcia terminu „podstawa opodatkowania”⁴⁹⁹. Po pierwsze – ujęcie konstrukcyjne, zgodnie z którym podstawa opodatkowania jest jednym z elementów określających prawną konstrukcję podatku⁵⁰⁰. Jest to związane z ilościowym lub wartościowym określeniem przedmiotu opodatkowania. Po drugie – ujęcie normatywne, zgodnie z którym podstawa opodatkowania powinna być rozumiana jako: „1) zespół norm prawnych, które regulują instytucję podstawy opodatkowania; 2) oznaczenie wielkości podstawy opodatkowania w danym rodzaju podatku; 3) ustalona w postępowaniu podatkowym w kategoriach jednostkowych i konkretnych podstawa wymiaru podatku”⁵⁰¹.

Ustawodawca określa podstawę opodatkowania za pomocą liczb (wysokość, wartość, sumę czy kwotę), co jest określane jako tzw. wymóg liczbowy⁵⁰². Można wyróżnić cztery rodzaje podstaw opodatkowania: 1) powierzchnię, 2) wartość pieniężną, 3) czas oraz 4) ilość rzeczowych składników majątkowych. Oprócz wartości pieniężnej, która jest wyrażona za pomocą określonego środka płatniczego, podstawa opodatkowania wiąże się z „jednostkami miary występującymi obiektywnie, które można nieco umownie nazwać jednostkami naturalnymi (fizycznymi), jak metry kwadratowe lub hektary, dni, liczby określonego rodzaju obiektów rzeczowych lub zdarzeń”⁵⁰³ oraz jednostkami właściwymi dla

⁴⁹⁷ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 55.

⁴⁹⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys...*, s. 23.

⁴⁹⁹ A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku...*, s. 153.

⁵⁰⁰ *Ibidem*.

⁵⁰¹ *Ibidem*.

⁵⁰² A. Huchla, *Podstawa opodatkowania jako element konstrukcji podatku*, [w:] *Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 223.

⁵⁰³ *Ibidem*, s. 224.

określonego podatku, czego przykładem jest hektar przeliczeniowy w podatku rolnym.

Podstawa opodatkowania jest ściśle związana z przedmiotem opodatkowania, stanowi bowiem jego ujęcie ilościowe⁵⁰⁴. Natomiast „związek podstawy opodatkowania z przedmiotem nie jest jednoznaczny i zależy właśnie od charakteru podatku”⁵⁰⁵. Pogląd ten – o niejednoznacznym związku podstawy opodatkowania z przedmiotem podatku – oparty jest na terminologii zastosowanej przez ustawodawcę przy określaniu podstawy opodatkowania.

Ustawodawca, podobnie jak w przypadku przedmiotu opodatkowania, posługuje się pojęciami albo zdefiniowanymi w danej ustawie podatkowej regulującej dany podatek⁵⁰⁶, albo zdefiniowanymi w systemie prawa podatkowego⁵⁰⁷, albo zdefiniowanymi spoza systemu prawa podatkowego⁵⁰⁸, albo nieposiadającymi definicji w systemie prawa⁵⁰⁹.

⁵⁰⁴ W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, t. III, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 31.

⁵⁰⁵ A. Huchla, *op. cit.*, s. 222.

⁵⁰⁶ Przykładami takich pojęć są: „dochód” – art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p., art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., „przychód” – art. 11 u.p.d.o.f., art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., „wartość rynkowa” – art. 6 ust. 2 u.p.c.c., „powierzchnia użytkowa” – art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.; „gospodarstwo rolne” – art. 2 ust. 1 u.p.r.

⁵⁰⁷ Przykładami takich pojęć są: „rok podatkowy” – art. 11 o.p., „przychód” – art. 11 u.p.d.o.f., art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., „podatek” – art. 5 o.p., „obowiązek podatkowy” – art. 4 o.p.

⁵⁰⁸ Przykładami takich pojęć są: „świadczenie” – art. 353 § 2 k.c., „bank” – art. 2 pr. bank., „indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego” – art. 2 pkt 1a ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontach emerytalnych oraz indywidualnych kontach zabezpieczenia emerytalnego (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1776), „dotacja” – art. 126 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 869), dalej: fin. publ. oraz „dopuszczalna masa całkowita pojazdu” – art. 2 pkt 54 pr. r.d.

⁵⁰⁹ Przykładami takich pojęć są: „kult religijny”, „składka”, „wydatki na cele rehabilitacyjne”, „kwota”, „wartość nominalna kartonów”, „suma wpłaconych stawek”, „suma wpływów uzyskanych ze sprzedaży”, „kwota wygranej”, „wartość rzeczy”, „wartość praw majątkowych”, „wartość długów”, „wartość ciężarów”, „wartość zobowiązań przyjętych przez obdarowanego”, „wartość świadczeń”, „kwota”, „wartość wkładów do spółki osobowej”, „wartość kapitału zakładowego”, „kwota dopłat”, „kwota zabezpieczenia wierzytelności”, „ilość”, „nielegalny pobór”, „użycie do celów napędowych”, „liczba hektolitrów”, „vol.”, „gotowy wyrób”, „stopień Plato”, „kwota należna z tytułu sprzedaży”, „wartość

W przypadku podatków przychodowych⁵¹⁰ brak jest jednak wyraźnego wskazania na podstawę opodatkowania⁵¹¹. W konsekwencji w podatkach tych ustawodawca nie posłużył się siatką pojęć, a tym samym nie zdefiniował jakichkolwiek pojęć.

Stawka podatku, jako kolejny element konstrukcji podatku, charakteryzuje się tym, że ustawodawca posługuje się tą samą siatką pojęć jak w przypadku podstawy opodatkowania, w związku z tym ustawodawca nie tworzy ewentualnych innych definicji niż te związane z podstawą opodatkowania. W przypadku niedefiniowania pojęć dotyczących podstawy opodatkowania ustawodawca tak samo nie definiuje tych pojęć przy regulacji stawek opodatkowania – co należy uznać za prawidłowe, ponieważ ten element konstrukcji podatku jest silnie powiązany z podstawą opodatkowania, a nawet niejako wypełnia ją przy ustalaniu wysokości podatku. Ponadto same rodzaje stawek podatkowych wskazują, że definicje pojęć nie są istotną częścią składową tego elementu konstrukcji podatku. Stawka podatku co do zasady wyrażana jest: 1) kwotowo

celna”, „cło”, „prowizja”, „koszty transportu”, „koszty ubezpieczenia”, „zapłata”, „otrzymać”, „subwencje”, „dopłaty o podobnym charakterze do dotacji i subwencji mające bezpośredni wpływ na cenę towarów lub usług”, „koszt wytworzenia towaru” – brak definicji legalnej, jednak w art. 28 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 351 ze zm.); dalej: u.r., zdefiniowane jest pojęcie „kosztu wytworzenia produktu”, „koszt świadczenia”, „opłaty”, „należności o podobnym charakterze do podatków, cła oraz opłat”, „koszty dodatkowe”, „prowizja”, „koszty opodatkowania”, „koszty transportu”, „koszty ubezpieczenia”, „rabat”, „opust”, „obniżka cen”, „wydatki”, „powierzchnia”, „wartość amortyzacyjna”, „wartość nabytych rzeczy”, „wartość praw majątkowych”, „wartość po potrąceniu długów i ciężarów”, „stan rzeczy”, „stan praw majątkowych”, „dzień nabycia”, „cena rynkowa”, „ubytek rzeczy”, „wymiar”, „odszkodowanie”, „wartość obciążenia”, „ciężar spadku”, „ciężar darowizny”, „ciężar zapisu zwykłego lub windykacyjnego”, „wartość nakładów”, „wartość budynku”, „wartość udziału we współwłasności”; „hektar przeliczeniowy”, „hektar”, „tona”, „oś pojazdu”, „rodzaj zawieszania” oraz „miejsca do siedzenia”.

⁵¹⁰ Przykładami takich pojęć są: zryczałtowane formy opodatkowania niektórych przychodów uzyskanych przez osoby fizyczne (tj. „ryczałt od przychodów ewidencjonowanych”, „karta podatkowa”, „zryczałtowany podatek dochodowy od przychodów osób duchownych”) – R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2016, s. 33.

⁵¹¹ Por. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 59.

– w określonej ustawowo kwocie, 2) procentowo – za pomocą procenta, 3) ułankowo – za pomocą stosunku podatku do podstawy opodatkowania w postaci ułamka zwykłego, 4) wielokrotnościowo – podatek jest wielokrotnością podstawy opodatkowania⁵¹². Stawki można również podzielić na stałe oraz zmienne (ruchome)⁵¹³. W niemieckiej doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że konstrukcja stawki podatkowej w poszczególnych podatkach oparta jest albo na ustalonej kwocie, która uzależniona jest od podstawy opodatkowania albo, w większości podatków, na wartości procentowej⁵¹⁴.

Prawnopodatkowy stan faktyczny jest również kształtowany przez zwolnienia oraz ulgi podatkowe⁵¹⁵. Głównym zadaniem tych elementów konstrukcji podatków jest wyłączenie z opodatkowania określonych ustawowo podmiotów lub zawężenie przedmiotu opodatkowania⁵¹⁶. Ponadto, zwolnienia oraz ulgi podatkowe dotyczą stanów podatkowych, które nie są objęte zakresem wyłączeń ustawowych⁵¹⁷.

W Ordynacji podatkowej zwolnienia podatkowe stanowią część pojęcia „ulga podatkowa”⁵¹⁸. Można zatem wnioskować, że te dwa niejako oddzielne elementy konstrukcji podatków w Ordynacji podatkowej ustawodawca interpretuje jako jeden element. Jednak na potrzeby niniejszej analizy pojęcia te będą rozpatrywane oddzielnie.

⁵¹² W. Wójtowicz, *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017, s. 14–15, por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zarys...*, s. 24 oraz W. Nykiel, *Podatek – zagadnienia ogólne...*, s. 14.

⁵¹³ *Ibidem*.

⁵¹⁴ J. Lang, *op. cit.*, s. 180.

⁵¹⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 53.

⁵¹⁶ *Ibidem*.

⁵¹⁷ W. Morawski, *Ulgi i zwolnienia podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 254.

⁵¹⁸ W art. 3 pkt 6 o.p. jest mowa o „ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku”.

W większości podatków zwolnienia oraz ulgi podatkowe są najbardziej rozbudowanymi elementami konstrukcji podatku, również o zastosowaną przez ustawodawcę terminologię. Jedynym wyjątkiem są podatki przychodowe (zryczałtowane formy opodatkowania⁵¹⁹), gdzie tego elementu konstrukcji nie ma. Pomimo to można wskazać na systematykę użytych przez ustawodawcę pojęć. Po pierwsze, ustawodawca stosuje pojęcia zdefiniowane w danej ustawie podatkowej⁵²⁰. Po drugie, w danej ustawie podatkowej posługuje się terminami, które są zdefiniowane w ustawie spoza systemu prawa podatkowego⁵²¹. Po trzecie, w ustawie podatkowej korzysta z pojęć, które nie są zdefiniowane w systemie prawa⁵²². Wyjątkiem od schematu zastosowanych pojęć są podatki obrotowe,

⁵¹⁹ Szerzej o uproszczonych formach opodatkowania zob. P. Zawadzka, *Uproszczone formy opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 228–241.

⁵²⁰ M.in.: „dochód” – art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p., „budynek” – art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., „działalność leśna” – art. 1 ust. 3 u.p.l., „las” – art. 1 ust. 2 u.p.l., „gospodarstwo rolne” – art. 2 ust. 1 u.p.r., „rzeczy osobistego użytku” – art. 46 pkt 3 u.p.t.u., „substancje lecznicze pochodzenia ludzkiego” – art. 58 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. oraz „złoto inwestycyjne” – art. 121 ust. 1 u.p.t.u.

⁵²¹ M.in.: „darowizna” – art. 888 k.c., „świadczenie” – art. 353 § 2 k.c., „grunt” – art. 46 k.c., „infrastruktura kolejowa” – art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 710 ze zm.); dalej: u.t.k., „przewoźnik kolejowy” – art. 4 pkt 9 u.t.k., „linia kolejowa” – art. 4 pkt 2 u.t.k., „infrastruktura portowa” – art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1933 ze zm.); dalej: u.p.p.m., „port” oraz „przystań morska” – art. 2 pkt 2 u.p.p.m., „rodzinny ogród działkowy” – art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz. U. z 2014 r., poz. 40 ze zm.), „użytek rolny” – art. 2 pkt 5 u.k.u.r., „użytek ekologiczny” – art. 42 ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 142 ze zm.), „pojazd specjalny” – art. 2 pkt 36 pr. r.d., „pojazd zabytkowy” – art. 2 pkt 39 pr. r.d., „urzędy konsularne” – art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. Prawo konsularne (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1545), „środek trwały” – art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, „usługi pocztowe” – art. 2 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1481 ze zm.) oraz „odnawialne źródła energii” – art. 2 pkt 22 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2389 ze zm.).

⁵²² M.in.: „kwota”, „składka”, „wydatki na cele rehabilitacyjne”, „wydatki ponoszone przez podatnika z tytułu użytkowania sieci Internet”, „wpłata na indywidualne konto zabezpieczenia emerytalnego”, „przewóz osób”, „drzewostan”, „małżonek”, „zstępny”, „wstępny”, „pasierb”, „rodzeństwo”, „ojczym”, „macocha”, „modernizacja”, „deszczownia”,

gdzie w przypadku tego elementu konstrukcji podatku są również pojęcia zastosowane w ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy, ale zdefiniowane w ustawie podatkowej regulującej inny rodzaj podatku⁵²³.

Dokonana analiza definiowania pojęć prawnych poszczególnych elementów konstrukcji różnych podatków prowadzi do wniosku, że ustawodawca najczęściej posługuje się pojęciami albo zdefiniowanymi poza systemem prawa podatkowego, albo niezdefiniowanymi w systemie prawa. Prawidłową metodą w posługiwaniu się pojęciami zdefiniowanymi poza systemem prawa podatkowego jest dokonywanie tego przez odesłania do tych definicji, gdzie ustawodawca wskazuje na sposób rozumienia danych pojęć. Natomiast korzystanie z pojęć bez takiego odesłania jest nieakceptowalne, ponieważ w takim przypadku mogą pojawić się wątpliwości interpretacyjne co do rozumienia tych pojęć. Ponadto ze względu na czasochłonność trudno wymagać od interpretatora tekstu prawnego, że będzie on szukał w różnych aktach normatywnych spoza systemu prawa podatkowego, czy ustawodawca nie zdefiniował pojęcia, którego rozumienie jest niezbędne do prawidłowego wyprowadzenia normy prawopodatkowej. Dodatkowo, trudno jest ustalić wolę ustawodawcy co do rozumienia tych pojęć. Przez to mogą pojawić się pytania: czy zamiarem ustawodawcy było, aby niezdefiniowane pojęcia w danej ustawie podatkowej rozumieć zgodnie z językiem potocznym, czy też jego wolą było zachowanie zupełności systemu, a tym samym nietworzenie kolejnych definicji zdefiniowanych pojęć w innych aktach normatywnych?

3.2.1.2. Stanowione definicje w unijnym prawie podatkowym

Odmienne niż w przypadku definiowania pojęć prawnych przez ustawodawcę w literaturze przedmiotu opisano sposób definiowania

„organizacje pożytku publicznego”, „gotowe posiłki”, „ludzkie organy”, „cele opałowe” oraz „energia elektryczna”.

⁵²³ M.in. „środek trwały” – art. 16a u.p.d.o.p.

pojęć prawnych przez prawodawcę w unijnym prawie podatkowym⁵²⁴. Badania te, oparte na dyrektywach⁵²⁵, wskazały na istnienie w treści dyrektyw pojęć zdefiniowanych oraz niezdefiniowanych, których jest zdecydowana większość⁵²⁶.

Prawodawca unijny, definiując pojęcia prawne w dyrektywach regulujących podatki, przede wszystkim dokonuje tego w dwóch miejscach: w preambule i w części normatywnej. Preambuła stanowi specyficzny i charakterystyczny element prawa UE, w którym są zawarte cele,

⁵²⁴ J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 69–123.

⁵²⁵ Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.) – dalej: dyrektywa VAT; dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34) – dalej: dyrektywa MR; dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11) – dalej: dyrektywa o podatku kapitałowym; dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12 z późn. zm.) – dalej: dyrektywa o podatku akcyzowym; dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51 z późn. zm.) – dyrektywa energetyczna; dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21 z późn. zm.) – dyrektywa alkoholowa; dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24) – dalej: dyrektywa tytoniowa; dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49 z późn. zm.) – dyrektywa IR; dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8 z późn. zm.) – dalej: dyrektywa PS; dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1) – dalej: dyrektywa MA.

⁵²⁶ J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 70–103.

jakimi kierował się prawodawca, tworząc dany akt normatywny. Umiejscowienie w tej części dyrektywy definicji pojęć prawnych przez prawodawcę jest nieprzypadkowe. Wolą prawodawcy unijnego jest, aby państwa członkowskie zawarły wprost, w krajowych, implementujących aktach normatywnych, definicje znajdujące się w preambule⁵²⁷.

Definiowanie pojęć przez prawodawcę UE w części normatywnej dyrektyw *de facto* odpowiada definiowaniu pojęć przez polskiego ustawodawcę. Jednak nie jest wystarczająco jasne, czy ustawodawca krajowy powinien wprost transponować definicje znajdujące się poza preambułą do implementujących aktów normatywnych. Na podstawie art. 288 TFUE dyrektywa wiąże bowiem każde państwo członkowskie wyłącznie co do celu tej regulacji. Dlatego, skoro prawodawca unijny zamieszcza definicję w preambule, gdzie są zawarte cele, zgodnie z art. 288 TFUE taka definicja powinna się znaleźć w krajowym porządku prawnym, aby zrealizować te cele. Natomiast w przypadku definicji zawartych w części normatywnej danej dyrektywy trudno jest jednoznacznie wskazać taki obowiązek. W doktrynie prawa podatkowego stwierdza się, „że z reguły prawodawca unijny poprzez wprowadzenie definicji danego pojęcia dąży do ujednolicenia pewnych reguł czy zasad na poziomie unijnym. Odejście od takich pojęć może zasadniczo skutkować nieprecyzyjnym przeniesieniem określonych koncepcji unijnych do prawa krajowego, co prowadzi do powstania rozbieżności pomiędzy państwami członkowskimi i zmniejszenia skuteczności harmonizacji założonej przez prawodawcę unijnego.⁵²⁸ Należy stwierdzić, że definicje zawarte w treści normatywnej danej dyrektywy podobnie jak te wyrażone w preambułach wiążą krajowego ustawodawcę⁵²⁹.

⁵²⁷ Por. *ibidem*, s. 87.

⁵²⁸ *Ibidem*, s. 91.

⁵²⁹ A. Łazowski, *Źródła prawa Unii Europejskiej i ich tworzenie*, [w:] *Unia Europejska: prawo instytucjonalne i gospodarcze*, red. B. Wawrzyńczak-Jędryka, Warszawa 2006, s. 181.

Inną kategorią są pojęcia zawarte w dyrektywach, które są niezdefiniowane⁵³⁰, oraz te, w stosunku do których prawodawca zastosował odesłanie do innej dyrektywy⁵³¹. W przypadku pojęć niezdefiniowanych w prawie unijnym problematyczne są pojęcia delegowane, częściowo delegowane, pojęcia transparentne oraz inne pojęcia niezdefiniowane⁵³². W przypadku tych pojęć krajowy ustawodawca musi sam dobrać siatkę terminologiczną oraz wprowadzić odpowiednie definicje (jeżeli uważa to za stosowane)⁵³³, tak aby realizowały one cele określone przez prawodawcę UE⁵³⁴. Ponadto ustawodawca krajowy w przypadku niezdefiniowanego pojęcia w danej dyrektywie musi mieć na uwadze, że definicje zawarte w innej dyrektywie dotyczącej tego samego pojęcia nie obowiązują⁵³⁵. Jak zostało wskazane, w przypadku braku definicji danego pojęcia należy wprost stosować art. 288 TFUE, tzn. ustawodawca krajowy sam może skonstruować definicję tego pojęcia, jednak z zachowaniem zgodności z celami prawodawcy unijnego.

Mniejszą rolę w procesie harmonizacji przepisów prawa podatkowego odgrywają unijne rozporządzenia. Podobnie jak w przypadku dyrektyw, prawodawca unijny w rozporządzeniach posługuje się pojęciami zdefiniowanymi⁵³⁶ oraz niezdefiniowanymi. Istotne jest, że definicje zawarte w rozporządzeniach UE ze względu na moc obowiązująca tych

⁵³⁰ Zob. art. 132 dyrektywy VAT.

⁵³¹ Zob. art. 8 ust. 1 dyrektywy MA.

⁵³² Szerzej zob. J. Koronkiewicz, *op. cit.*, s. 94–102.

⁵³³ *Ibidem*, s. 104.

⁵³⁴ *Ibidem*, s. 121.

⁵³⁵ *Ibidem*, s. 122.

⁵³⁶ Przykładami tego są definicje zawarte w: art. 2 rozporządzenia Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz. Urz. UE L 121/1 z 8.05.2012), art. 2 rozporządzenia Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracji oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268/1 z 12.10.2010) oraz art. 6 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77/1 z 23.11.2011).

aktów normatywnych automatycznie są włączone do polskiego porządku prawnego⁵³⁷.

3.2.2. Autonomia prawa podatkowego a tworzenie stanowionych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym

Przy dokonywaniu badań nad terminologią zastosowaną w ustawach podatkowych nieodzownym zagadnieniem, które jest analizowane przez polską doktrynę prawa podatkowego od początku XX wieku, jest autonomia prawa podatkowego⁵³⁸. Autonomię tę precyzyjniej określa się jako „autonomię pojęciową prawa podatkowego”⁵³⁹. Poczyniona już analiza definicji pojęć prawnych zastosowanych w poszczególnych elementach konstrukcji podatków skłania ku zbadaniu zagadnienia definicji pojęć prawnych w kontekście autonomii pojęciowej prawa podatkowego.

Autonomia prawa podatkowego oznacza pewną samodzielność (niezależność) systemu prawa podatkowego od innych gałęzi prawa⁵⁴⁰. Samodzielność ta według przedstawicieli doktryny prawa podatkowego jest wyjątkiem od zasady spójności systemu podatkowego⁵⁴¹. Co istotne, autonomia prawa podatkowego jest wyłącznie związana z autonomicznością ustawodawcy w tworzeniu tego prawa⁵⁴², chociaż można wskazać, że istnieje ona również w procesie stosowania prawa podatkowego⁵⁴³.

⁵³⁷ A. Szachoń, *op. cit.*, s. 182.

⁵³⁸ Zob. S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 132 i n.

⁵³⁹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 28.

⁵⁴⁰ Zob. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa...*, s. 40; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego...*, s. 397; A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11, s. 3; W. Miemieć, *Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95)*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5, s. 68.

⁵⁴¹ R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego...*, s. 14.

⁵⁴² *Ibidem*, s. 15 por. z W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego...*, s. 399; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, [w:] *Institucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 30 i n.

⁵⁴³ Por. P. Kaczmarek, *op. cit.*, s. 70.

Doktryna prawa podatkowego wskazuje na dwa podstawowe sposoby rozumienia autonomii prawa podatkowego – zewnętrzne oraz wewnętrzne⁵⁴⁴. Rozumienie zewnętrzne dotyczy pewnej samodzielności prawa podatkowego w stosunku do tzw. innych układów kultury, które można rozumieć jako odrębność prawa podatkowego względem np. ekonomii⁵⁴⁵. Tak rozumiana odrębność przejawia się „w budowie swoistego systemu pojęciowego dogmatyki prawa podatkowego oraz aksjologii tej gałęzi prawa”⁵⁴⁶.

Wewnętrzne rozumienie autonomii prawa podatkowego związane jest ze stosowaniem prawa⁵⁴⁷. Istota tak rozumianej autonomii prawa podatkowego sprowadza się do relacji prawa podatkowego do innych gałęzi prawa w sytuacji stosowania przez prawodawcę terminologii, a także całych instytucji prawnych zaczerpniętych spoza systemu prawa podatkowego w ustawach podatkowych.

W prawie podatkowym można wyróżnić dwa rodzaje pojęć: 1) określone poza systemem prawa podatkowego oraz 2) tzw. inne pojęcia⁵⁴⁸. Pierwszy rodzaj pojęć to terminy zastosowane w treści ustawy podatkowej, natomiast ich definicja zawarta jest w treści ustawy spoza systemu prawa podatkowego. Natomiast tzw. inne pojęcia można rozumieć dwójako. Po pierwsze, są to pojęcia, które zostały zastosowane w tekście ustawy podatkowej oraz zostały zdefiniowane w tej ustawie. Po drugie, są to pojęcia zastosowane w ustawie podatkowej, ale nie zostały zdefiniowane w języku prawnym, a więc w systemie prawa.

Korzystanie przez ustawodawcę w treści ustawy podatkowej z pojęć, które mają swoją definicję w treści ustawy spoza systemu prawa podatkowego – czyli pojęcia „przyjęte”⁵⁴⁹ – jest zgodne z zasadą spójności

⁵⁴⁴ M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa...*, s. 41.

⁵⁴⁵ *Ibidem*.

⁵⁴⁶ *Ibidem*, s. 42.

⁵⁴⁷ *Ibidem*.

⁵⁴⁸ Za: S. Rozmaryn, *op. cit.*, s. 137.

⁵⁴⁹ *Ibidem*, s. 138.

systemu prawa, a nawet świadczy o pozytywnej integracji wewnętrznej systemu prawa⁵⁵⁰. Natomiast trudno jednoznacznie ocenić posługiwanie się przez ustawodawcę tzw. innymi pojęciami.

Posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami zdefiniowanymi w treści danej ustawy podatkowej jest prawidłowym zabiegiem legislacyjnym, gdy dane pojęcie nie ma swojej definicji legalnej w systemie prawa. Natomiast wątpliwe – pod względem spójności systemu prawa – jest użycie zdefiniowanego poza systemem podatkowym pojęcia w treści ustawy podatkowej i jednocześnie odmienne zdefiniowanie tego pojęcia w treści ustawy podatkowej. Zdefiniowanie pojęć w ustawie podatkowej w sposób odmienny od definicji tych pojęć w ustawach z innych gałęzi prawa powoduje, że określenia te stają się pojęciami „samoistnymi”, „odrębnymi” oraz „swoistymi”⁵⁵¹ dla prawa podatkowego. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, iż „mimo że w ten sposób odchodzi się od zasady zwartości i spójności całego systemu prawa, to terminy, którymi posługuje się prawodawca w prawie podatkowym, należy wyjaśniać za pomocą istoty oraz celów tej gałęzi prawa, niezbędnych do skonstruowania podatkowo-prawnego stanu faktycznego”⁵⁵².

Podstawową zasadą w posługiwaniu się przez ustawodawcę określonymi pojęciami w ustawach podatkowych jest zasada ustawowej zupełności prawa podatkowego. W art. 217 Konstytucji RP wskazano, że poszczególne elementy konstrukcji podatku muszą być określone w ustawie. Ustawodawca czyni to za pomocą pojęć, które są: 1) zastosowane i zdefiniowane w ustawie podatkowej; 2) zastosowane w jednej ustawie podatkowej, ale zdefiniowane w innej ustawie podatkowej; 3) zastosowane w ustawie podatkowej, ale zdefiniowane w ustawie spoza systemu prawa podatkowego; 4) zastosowane w ustawie podatkowej, ale niezdefiniowane w języku prawnym – czyli w systemie prawa. W procesie

⁵⁵⁰ W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego...*, s. 400.

⁵⁵¹ Za: S. Rozmaryn, *op. cit.*, s. 138.

⁵⁵² W. Miemieć, *op. cit.*, s. 69.

tworzenia prawa podatkowego autonomia pojęciowa przejawia się w pojęciach zdefiniowanych w ustawie podatkowej. Definicje te można podzielić na dwa rodzaje. Pierwszy to definicje pojęć, które zostały uregulowane zarówno w ustawie podatkowej, jak i w innej ustawie podatkowej, czy w ustawie spoza systemu prawa podatkowego. Przykładem takich pojęć są m.in.: „działalność rolnicza”⁵⁵³, „samochód osobowy”⁵⁵⁴, „gospodarstwo rolne”⁵⁵⁵ oraz „budowla”⁵⁵⁶. Drugi rodzaj odnosi się do definicji zawartych wyłącznie w ustawach podatkowych, jednak definicje te różnią się od potocznego rozumienia definiowanego pojęcia. Rozbieżność ta jest dostrzegalna w przypadku pojęcia „suszu tytoniowego”⁵⁵⁷ oraz „kasyna”⁵⁵⁸.

⁵⁵³ Pojęcie to jest zdefiniowane w art. 2 ust. 2 u.p.r. oraz w art. 2 pkt 15 u.p.t.u. Definicje te różnią się zakresami, gdyż definicja zawarta w ustawie regulującej podatek rolny ma zdecydowanie szerszy zakres pojęciowy niż definicja zawarta w ustawie regulującej podatki od towarów i usług.

⁵⁵⁴ Pojęcie to jest zdefiniowane w art. 4a pkt 9a u.p.d.o.p., art. 5a pkt 19a u.p.d.o.f. oraz art. 2 pkt 40 pr. r.d. Definicja zawarta w ustawach regulujących podatki dochodowe zarazem odwołuje się do definicji tego pojęcia w art. 2 pkt 40 pr. r.d. oraz zawęża jej zakres przedmiotowy.

⁵⁵⁵ Pojęcie to jest zdefiniowane zarówno w art. 2 ust. 1 u.p.r. oraz w art. 55³ k.c.

⁵⁵⁶ Pojęcie to jest zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Natomiast w art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane zawarta jest szersza definicja tego pojęcia.

⁵⁵⁷ Słownikowa definicja pojęcia „susz” wskazuje, że suszem są „rośliny lub ich części wysuszone w celu spożycia po dłuższym okresie przechowywania” (B. Dunaj, *Słownik współczesnego języka polskiego*, Warszawa 1996, s. 1077). Natomiast przymiotnik tytoniowy wskazuje, że dotyczy kwiatów bądź liści tytoniu (zob. B. Dunaj, *op. cit.*, s. 1164). W celu wskazania konkurencyjności między potocznym (słownikowym) definiowaniem pojęcia „susz tytoniowy” a definicją legalną tego pojęcia istotne jest słowo „wysuszać”, ponieważ czasownik ten oznacza „suszyć do całkowitego usunięcia wilgoci” (B. Dunaj, *op. cit.*, s. 1289). W art. 99a ust. 1 u.p.a. prawodawca wskazał wprost, że dla określenia „suszu tytoniowy” kwestia wilgotności tytoniu nie jest istotna. Dla ustawodawcy istotniejsza jest kwestia niepołączenia z żywą rośliną oraz niebicie wyrobem tytoniowym. Natomiast potoczne rozumienie pojęcia „suszu tytoniowy”, które jest skonstruowane z definicji słownikowych kluczowych nazw, wskazuje, że suszem tytoniowym są całkowicie pozbawione wilgoci liście tytoniu. Rozbieżność ta prowadzi do wniosku, że na potrzeby podatku akcyzowego wilgotne liście tytoniu stanowią susz tytoniowy, natomiast potocznie wilgotne liście tytoniu suszem tym nie mogą być.

⁵⁵⁸ W art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a u.g.h. wskazano, że pod pojęciem „kasyna” należy rozumieć „wydzielone miejsce, w którym prowadzi się gry cylindryczne, gry karty, gry w kości lub

Ze względu na wpływ prawa UE na krajowe prawo podatkowe – w szczególności to dotyczące podatków obrotowych – istotna jest autonomia prawa podatkowego UE⁵⁵⁹. Zasadę autonomii prawa wspólnotowego (unijnego) sformułował jeszcze Europejski Trybunał Sprawiedliwości, którego następcą jest Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE)⁵⁶⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w ramach UE „wytworzył się porządek o charakterze autonomicznym w stosunku do znanych do tej pory systemów i ma to zasadniczy wpływ na stosowanie prawa UE”⁵⁶¹.

Autonomia prawa podatkowego w systemie prawa UE jest dostrzegalna przez orzecznictwo TSUE⁵⁶² i doktrynę⁵⁶³. W relacji prawo UE a prawo państwa członkowskiego autonomia prawa unijnego jest konsekwencją uznania, że prawo UE jest samodzielnym bytem odrębnym od prawa międzynarodowego⁵⁶⁴. Takie ujęcie autonomii prawa unijnego

gry na automatach, na podstawie zatwierdzonego regulaminu, przy czym minimalna łączna liczba urządzanych gier cylindrycznych i gier w karty wynosi 4, a liczba zainstalowanych automatów wynosi od 5 do 70 sztuk”. Natomiast potoczne rozumienie słowa „kasyno” oznacza „lokal rozrywkowy przeznaczony do gier hazardowych” (B. Dunaj, *op. cit.*, s. 367). Obie definicje pojęcia „kasyno” generalnie sprowadzają się do jednego jego rozumienia. Jednak definicja zawarta w ustawie podatkowej regulującej podatek od gier dokładnie precyzuje, czym jest kasyno. Porównując definicję legalną oraz słownikową można sformułować tezę, że zakres semantyczny definicji legalnej tego pojęcia jest węższy od zakresu słownikowej definicji.

⁵⁵⁹ A. Kurkowski, *Autonomia prawa podatkowego w ujęciu wspólnotowym na tle podatku od towarów i usług ...*, s. 183 i n.

⁵⁶⁰ P. Selera, *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010, s. 62.

⁵⁶¹ *Ibidem*.

⁵⁶² Wyrok TSUE z dnia 9 września 2004 r., sprawa C-292/02, *Meiland Azewijn BV v. Hauptzollamt Duisburg*, LEX nr 520304461.

⁵⁶³ Zob. A. Zalański-Sulecki, *Komentarz do wyroku TS z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-292/02 Meiland Azewijn BV v. Hauptzollamt Duisburg*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, red. W. Nykiel, A. Zalański, Warszawa 2013, s. 1491 i n.

⁵⁶⁴ A. Kurkowski, *Autonomia prawa podatkowego w ujęciu wspólnotowym*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe*, red. M. Duda, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2011, s. 88.

powoduje, że prawo UE jest regulacją niezależną od przepisów prawa krajowego – czy to prawa prywatnego, czy prawa publicznego (w tym prawa podatkowego).

Należy więc zgodzić się z tezą, że „im większy wpływ na dany podatek wywiera prawo unijne, tym szersze zastosowanie ma zasada autonomii prawa podatkowego”⁵⁶⁵. Grupą podatków, na którą prawo UE ma największy wpływ – co już wskazywano – są podatki obrotowe, gdyż podlegają największej harmonizacji⁵⁶⁶. W tych podatkach autonomia prawa podatkowego jest pogłębiona o zagadnienie autonomii prawa UE. W związku z tym prawodawca podatkowy (krajowy czy unijny) będzie tworzyć pojęcia i ich definicje, które mogą znacząco odbiegać od definicji tych pojęć w prawie krajowym.

3.3. Istota i charakter operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym

Podmioty stosujące prawo podatkowe definiują niezdefiniowane pojęcia prawne z ustaw podatkowych *ad hoc*. Tworzenie tych definicji w procesie stosowania prawa podatkowego przesądza o tym, że są one definicjami operatywnymi. Określenie „operatywne” wskazuje, że definicje te nie są uregulowane w treści ustaw podatkowych ani w ustawach z innych gałęzi prawa, mimo że dotyczą pojęć, którymi posługuje się ustawodawca

⁵⁶⁵ *Ibidem*, s. 94.

⁵⁶⁶ „Na gruncie podatku od towarów i usług użytych w przepisach normujących ten podatek terminom należy przypisywać zasadniczo autonomiczne znaczenie, swoiste dla tego podatku, a tym samym oderwane od ich rozumienia cywilistycznego w ujęciu prawodawstwa krajowego. Wynika to z harmonizacji tego podatku na terytorium Unii Europejskiej, czego konsekwencją jest konieczność jednolitego rozumienia pojęć VAT na całym obszarze państw członkowskich, co wymaga – przy ich definiowaniu – szerszego uwzględniania kryteriów ekonomicznych, jako bardziej uniwersalnych, przy jednoczesnym wykorzystywaniu cywilistycznego unormowania danego terminu w prawie krajowym, jedynie w zakresie, w jakim nie będzie ono pozostawało w sprzeczności dla ustalenia zakresu i znaczenia tego pojęcia z uwzględnieniem jego kontekstu oraz celu, jakiemu służy uregulowanie dyrektywy (ustawy), w którym zostało użyte” – wyrok NSA z dnia 14 marca 2016 r., I FSK 1542/14, LEX nr 522096673.

w ustawach podatkowych – w prawie stanowionym. W związku z tym podmiotem, który tworzy operatywne definicje pojęć prawnych, nie jest ustawodawca, lecz stosujący prawo podatkowe – jednak nie każdy.

Podmiotami posługującymi się operatywnymi definicjami pojęć prawnych w prawie podatkowym są sądy, organy podatkowe oraz podatnicy (płatnicy, inkasenci oraz osoby trzecie). Jednak ze względu na nierównorzędność stron stosunku prawnopodatkowego analizie zostanie poddane tworzenie tego rodzaju definicji przez sądy i organy podatkowe.

Istotna jest jednak odpowiedź na pytanie, w stosunku do jakich pojęć podmioty te tworzą ten rodzaj definicji. Należy stwierdzić, że podmioty te tworzą operatywne definicje w stosunku do dwóch rodzajów pojęć. Po pierwsze – pojęć uregulowanych w danej ustawie podatkowej, ale nieposiadających swoich definicji w systemie prawa, i po drugie – pojęć niezdefiniowanych w danej ustawie podatkowej, ale posiadających swoje definicje w innych ustawach *sensu largo*. W procesie stosowania prawa podatkowego dostrzegalne są zatem tendencje do tworzenia przez podmioty stosujące prawo podatkowe niejako „własnych” definicji tych pojęć, przez odwołanie się do potocznego rozumienia danego pojęcia albo do specjalistycznego rozumienia go czy do rozumienia w języku prawniczym. Dlatego można wskazać na co najmniej trzy rodzaje operatywnych definicji pojęć prawnych: 1) odwołujące się do potocznego rozumienia danego pojęcia; 2) odwołujące się do specjalistycznego rozumienia danego pojęcia; 3) odwołujące się do rozumienia danego pojęcia w języku prawniczym.

Pierwszy rodzaj operatywnych definicji pojęć prawnych ma dominujące znaczenie w orzecznictwie. Potwierdzeniem tego jest wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2016 r.⁵⁶⁷, w którym sąd wskazał, że w przypadku braku definicji legalnej w ustawie podatkowej należy zastosować

⁵⁶⁷ I FSK 54/15, LEX nr 522210596.

operatywną definicję tego pojęcia z języka potocznego⁵⁶⁸. Natomiast gdy w ustawie podatkowej nie ma definicji danego pojęcia, ale definicja ta jest w ustawie z innej gałęzi prawa, podmioty stosujące prawa podatkowe niejednakowo rozstrzygają ten problem. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na brak jednolitego modelu posługiwania definicjami w przypadku definicji legalnej spoza systemu prawa podatkowego⁵⁶⁹. W doktrynie prawa podatkowego jest stanowisko, zgodnie z którym w przypadku braku danej definicji pojęcia w ustawie podatkowej, a uregulowaniu jej np. w prawie cywilnym, należy posługiwać się potocznym rozumieniem danego pojęcia, a stanowione definicje spoza systemu podatkowego mogą mieć charakter pomocniczy – jednak to dotyczy sytuacji, gdy stanowione definicje pojęć prawnych spoza systemu prawa

⁵⁶⁸ „W zaskarżonym orzeczeniu WSA prawidłowo przy tym zwrócił uwagę, że w ustawie podatkowej brak jest definicji legalnej pojęcia «modernizacja». Skoro w ustawie brak definicji legalnej pojęcia «modernizacja», to należy pojęcie to rozumieć w znaczeniu, w jakim używa się go w języku potocznym. «Modernizacja» w znaczeniu potocznym to ulepszenie, podwyższenie wartości technicznej czy też użytkowej, podwyższenie standardu, unowocześnienie. Dlatego też należy przyjąć, że czynności wymienione w art. 41 ust. 12 ustawy o VAT, w tym pojęcie modernizacji, zostały wprowadzone do tej ustawy w rozumieniu przyjętym w języku powszechnym i w takim znaczeniu modernizacja oznacza unowocześnienie, ulepszenie, udoskonalenie, podniesienie standardu obiektu budowlanego lub jego części”.

⁵⁶⁹ W wyroku NSA z dnia 25 września 2015 r., II GSK 1176/14 (LEX nr 522185532) sąd ten wskazał na brak możliwości stosowania definicji pojęć prawnych z języka potocznego przy braku definicji legalnej pojęcia użytego w ustawie podatkowej – podobnie wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 stycznia 2017 r., I SA/Rz 740/16 (LEX nr 522298436). Natomiast „w wielu orzeczeniach powtarza się jak mantrę, że w przypadku braku definicji legalnej, rozstrzygnięcie powinno być oparte na potocznym (etnicznym, ogólnym, normalnym) użyciu danego zwrotu” (A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 33) oraz „w wielu [...] orzeczeniach sądy działają w myśl [...] ustalając znaczenie interpretowanego pojęcia w oparciu o język potoczny, z pominięciem zawartych definicji legalny” (A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 51). „W tym zakresie należy zgodzić się z Sądem pierwszej instancji, że wykładnia art. 43 ust. 1 pkt 41 ustawy o VAT przy wykorzystaniu definicji umowy przechowania z art. 835 Kodeksu cywilnego prowadziłaby do wyjaśnienia pojęć użytych w Dyrektywie 112 i przejętych przez krajową ustawę o podatku od towarów i usług, przy wykorzystaniu definicji zawartych w wewnętrznym prawie państwa członkowskiego. Taka wykładnia pojęć zawartych w przepisach Dyrektywy 112 niweczyłaby skutek, jaki regulacje dyrektywy winny osiągnąć” – wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 2027/14, LEX nr 522157574.

podatkowego wyraźnie odbiegają w swojej treści od potocznego rozumienia pojęcia⁵⁷⁰. Gdy definiowane pojęcie należy wyłącznie do języka prawnego, np. „nieruchomość”, i funkcjonuje ono w języku powszechnym, ale jako pojęcie zaczerpnięte z języka prawnego, to należy posługiwać się definicją takiego pojęcia zawartą w ustawie z innej gałęzi⁵⁷¹. W takiej sytuacji podmiot stosujący prawo podatkowe nie powinien tworzyć operatywnej definicji tego pojęcia, a jedynie zastosować stanowioną definicję tego pojęcia⁵⁷².

Operatywne definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym oparte na potocznym rozumieniu danego pojęcia jest niejednolite. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że sądy administracyjne w celu ustalenia definicji danego pojęcia z języka potocznego odwołują się do trzech źródeł: „1) opinii biegłych językoznawców, 2) intuicji językowej, 3) słowników językowych”⁵⁷³. Sądy administracyjne w ustaleniach definicji pojęć, które nie są zdefiniowane w systemie prawa, statystycznie najczęściej posługują się słownikami językowymi⁵⁷⁴. Jednak należy wskazać, że te sposoby uzyskania definicji potocznej danego pojęcia prawnego są kontrowersyjne.

Pierwszy sposób, czyli odwołanie się do opinii biegłych językoznawców, jest możliwy wyłącznie w sytuacji, gdy w postępowaniu podatkowym taki dowód zostanie przeprowadzony⁵⁷⁵. Natomiast jeżeli taki

⁵⁷⁰ B. Brzeziński, *Wstęp do nauki...*, s. 206.

⁵⁷¹ *Idem*, *Wykładnia prawa...*, s. 294.

⁵⁷² Należy podkreślić, że tworzenie operatywnych definicji pojęć prawnych w przypadku, gdy pojęcie to ma swoją definicję w ustawie spoza systemu prawa podatkowego związane jest z sygnalizowanym już problemem dotyczącym zasięgu definicji legalnych zawartych w ustawach spoza systemu prawa podatkowego.

⁵⁷³ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 25 i n.

⁵⁷⁴ *Ibidem*, s. 270. Przykłady orzeczeń, w których sądy administracyjne odwołują się do słowników językowych przy definiowaniu pojęć, które nie są zdefiniowane w ustawie podatkowej: wyrok NSA z dnia 15 września 1999 r., I SA/Gd 1139/97, LEX nr 43945; wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2006 r., III SA/Wa 3162/05, LEX nr 520316049; wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 stycznia 2008 r., I SA/Łd 1022/07, LEX nr 520556961.

⁵⁷⁵ Zob. art. 181 o.p.

dowód nie będzie powołany w postępowaniu podatkowym, to nie ma podstawy prawnej do przeprowadzania go w postępowaniu sądowo-administracyjnym. Dlatego sposób ten nie jest często wykorzystywany⁵⁷⁶. Drugi sposób, czyli intuicja językowa, obarczony jest zbyt dużą dowolnością, co może powodować mnogość definicji jednego pojęcia, ukształtowanych w ten sposób. Trzeci ze sposobów, który polega na odwołaniu się do słowników językowych, jest w doktrynie prawa mocno krytykowany w związku z dużą liczbą wydanych słowników językowych, które mogą się różnić co do sposobu definiowania w języku potocznym konkretnego pojęcia. Rozbieżność ta może pojawić się nawet w różnych wydaniach jednego słownika językowego⁵⁷⁷.

Podobnie jak sądy administracyjne, również organy podatkowe oraz podatnicy (płatnicy, inkasenci oraz osoby trzecie) w przypadku braku definicji legalnej danego pojęcia odwołują się do słownikowego rozumienia tego pojęcia⁵⁷⁸.

Podmioty stosujące prawo podatkowe definiują pojęcia prawne, odwołując się do specjalistycznego rozumienia danego pojęcia – drugi rodzaj operatywnych definicji. Definicje te można kształtować na podstawie specjalistycznej (np. ekonomicznej, technicznej czy medycznej) literatury⁵⁷⁹. Metoda ta jest również narażona na mnogość definicji jednego pojęcia

⁵⁷⁶ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 26.

⁵⁷⁷ Szerzej zob. *ibidem*, s. 28 i n. Podobnie można to odnieść do odwoływania się do rozumienia danego pojęcia w języku prawniczym lub literaturze specjalistycznej.

⁵⁷⁸ Przykładami indywidualnej interpretacji podatkowych zarówno w części wniosku podatnika (płatnika, inkasenta i osoby trzeciej), jak i w części interpretacji organu, gdzie podmiot stosujący prawo podatkowe odwołuje się do słownikowej definicji danego pojęcia są: indywidualna interpretacja podatkowa dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 maja 2010 r., nr IBPI/2/423-353/10/MS, LEX nr 184587453; indywidualna interpretacja dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 listopada 2008 r., nr IPPB5/423-56/08-2/AJ, LEX nr 184636597.

⁵⁷⁹ Zob. K. Radzikowski, *Glosa do wyroku WSA z dnia 4 września 2008 r., I SA/OI 165/08*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 12, s. 49–58.

w danej literaturze, co jest naturalnym rezultatem prowadzonych w różnych dziedzinach nauki badań nad danymi zagadnieniami⁵⁸⁰.

Podmioty operatywnie definiując pojęcia prawne w prawie podatkowym odwołują się ponadto do języka prawniczego – trzeci rodzaj definicji operatywnych. Przykładem tworzenia tego rodzaju definicji jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 stycznia 2012 r., gdzie sąd odrzucił słownikową definicję pojęcia „reprezentacja” i posłużył się rozumieniem tego pojęcia w języku prawniczym⁵⁸¹.

Tak kształtowane operatywne definicje pojęć prawnych zawartych w systemie prawa podatkowego, a niemających swoich definicji legalnych w ustawach podatkowych, powoduje, że podmioty stosujące prawo podatkowe, albo same tworzą takie definicje, albo powołują się na nie w toku postępowania podatkowego czy sądownoadministracyjnego, tworząc tym samym przeświadczenie o *quasi*-precedensowym charakterze takich definicji – a w związku z tym o ich bezwzględnym „obowiązaniu”.

Operatywne definicje pojęć prawnych przy rozstrzygnięciu spraw podatkowych tworzone są *ad hoc*. Zawierają one reguły indywidualną i konkretną. Jednak od tej zasady mogą być wyjątki. Ta niejednorodność wynika przede wszystkim z tego, jaki podmiot stworzył daną operatywną definicję oraz w jakim celu.

Podmiotami tworzącymi operatywne definicje pojęć prawnych są przede wszystkim: trybunały (Trybunał Konstytucyjny oraz Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej), sądy administracyjne (wojewódzkie sądy administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny) i organy

⁵⁸⁰ W wyroku NSA z dnia 7 października 2010 r., II FSK 871/09 (LEX nr 520839613) sąd wskazał, że „nie jest możliwe przy rekonstrukcji normy wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.o.l., odwoływanie się do definicji pojęcia «jezioro» zawartych w publikacjach specjalistycznych. Wskazać należy, że te publikacje nie zawierają jednej definicji pojęcia jeziora, w konsekwencji zastosowanie specjalistycznej wiedzy przy definiowaniu tego przedmiotu opodatkowania wprowadzałoby znaczną niepewność co do jego rozumienia”.

⁵⁸¹ Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10, (LEX nr 521196476) – zob. również H. Filipczyk, *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10*, „Glosa. Prawo gospodarcze w orzeczeniach i komentarzach” 2012, nr 4, s. 113–119.

podatkowe. Cel stworzenia danej definicji operatywnej jest różny. Po pierwsze – może on być związany z rozstrzygnięciem danej indywidualnej sprawy, a po drugie – może dotyczyć rozstrzygnięcia nie danej indywidualnej sprawy, ale wyjaśnienia pojawiających się rozbieżności interpretacyjnych – tak jest w przypadku uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego czy interpretacji ogólnych prawa podatkowego wydawanych przez Ministra Finansów.

Niejednoznaczne jest tworzenie operatywnych definicji pojęć prawnych przez TSUE (w przypadku orzeczeń)⁵⁸², NSA (w przypadku uchwał abstrakcyjnych⁵⁸³) oraz Ministra Finansów (w przypadku interpretacji ogólnych prawa podatkowego)⁵⁸⁴. Wtedy operatywne definicje pojęć prawnych nabierają *quasi*-stanowionego charakteru, bowiem ich zakres obowiązywania jest powszechny⁵⁸⁵. Kwestia ta jest szczególnie widoczna w przypadku pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe. Na potrzeby tych pojęć bowiem wszystkie wskazane podmioty mogą tworzyć te definicje o charakterze powszechnym.

4. Podsumowanie

I. Definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym związane jest zarówno z procesem tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego. W związku z tym wyróżnia się dwa podstawowe rodzaje definicji: stanowione oraz operatywne. Definicje pojęć prawnych zawarte w tekstach ustaw podatkowych należy określić jako stanowione definicje pojęć prawnych. Natomiast definicje pojęć prawnych, które zostały sformułowane

⁵⁸² Np. wyrok TSUE z dnia 4 maja 2006 r., sprawa C-169/04, LEX nr 520274302.

⁵⁸³ Za: S. Babiaryz, *Właściwość Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Postępowanie sądowoadministracyjne w praktyce*, red. S. Babiaryz, Warszawa 2015, s. 35. Przykładem jest chwała NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, LEX nr 521204463.

⁵⁸⁴ Np. interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DD6/8213/11/KWW/07/MB7/82 z dnia 5 marca 2008 r., Dz. Urz. MF 2008.3.27.

⁵⁸⁵ Aspekt ten zostanie rozwinięty w kolejnych rozdziałach pracy.

przez sądy oraz organy podatkowe w rozstrzygnięciu konkretnej sprawy podatkowej (ale nie tylko) w określonych sytuacjach, tworzą tzw. operatywne definicje pojęć prawnych. Sam podział na stanowione i operatywne definicje pojęć prawnych w prawie podatkowym nawiązuje do koncepcji stanowionego prawa i operatywnego prawa⁵⁸⁶.

Operatywne definicje pojęć prawnych są tworzone przez podmioty stosujące prawo podatkowe w stosunku do pojęć wyrażonych w treści ustawy podatkowej, które: 1) są użyte w ustawach podatkowych, ale nie są zdefiniowane w całym systemie prawa; 2) są użyte w ustawach podatkowych, ale są zdefiniowane w ustawie z innej gałęzi prawa. Podmioty te tworzą operatywne definicje pojęć prawnych przez odwoływanie się do pozaprawnego rozumienia danego pojęcia, czyli do rozumienia potocznego czy specjalistycznego. W związku z tym można wskazać na co najmniej trzy rodzaje operatywnych definicji pojęć prawnych: 1) odwołujące się do potocznego rozumienia danego pojęcia; 2) odwołujące się do specjalistycznego rozumienia danego pojęcia; 3) odwołujące się do rozumienia danego pojęcia w języku prawniczym.

Stanowione definicje pojęć prawnych, podobnie jak prawo stanowione, zawierają reguły ogólną oraz abstrakcyjną, a więc obowiązują powszechnie. Natomiast operatywne definicje pojęć prawnych zawierają reguły jednostkową i konkretną, gdyż w celu rozstrzygnięcia danej sprawy podatkowej (choć nie zawsze dotyczy to danej sprawy) są tworzone *ad hoc*. Jednak w przypadku operatywnych definicji pojęć prawnych ich zakres obowiązywania – powszechny lub indywidualny – nie jest jednolity. Ta niejednorodność wynika przede wszystkim z tego, jaki podmiot stworzył daną operatywną definicję oraz w jakim celu i w jakim postępowaniu.

Podmiotami tworzącymi operatywne definicje pojęć prawnych są przede wszystkim: trybunały (Trybunał Konstytucyjny oraz Trybunał

⁵⁸⁶ J. Wróblewski, *Rozumienie prawa...*, s. 14 i n.

Sprawiedliwości Unii Europejskiej), sądy administracyjne (wojewódzkie sądy administracyjne oraz Naczelny Sąd Administracyjny) i organy podatkowe. Cel stworzenia danej definicji operatywnej jest różny. Po pierwsze, może on być związany z rozstrzygnięciem danej indywidualnej sprawy, a po drugie – dotyczyć wyjaśnienia pojawiających się rozbieżności interpretacyjnych.

Problematicznym zagadnieniem związanym z tworzeniem operatywnych definicji pojęć prawnych jest tworzenie takich definicji przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Naczelny Sąd Administracyjny oraz Ministra Finansów. W określonych sytuacjach stworzone przez te podmioty operatywne definicje pojęć prawnych nabierają *quasi*-stanowionego charakteru, ich zakres obowiązywania jest bowiem powszechny⁵⁸⁷. Kwestia ta jest szczególnie widoczna w przypadku pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe, ponieważ na potrzeby ustalenia znaczeń tych określeń podmioty te mogą tworzyć operatywne definicje.

II. W ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki ustawodawca niejednolicie definiuje pojęcia, które tworzą elementy konstrukcji podatków. Pojęcia te są zdefiniowane w danej ustawie podatkowej, w ustawie spoza systemu prawa podatkowego lub zastosowane w danej ustawie podatkowej, ale niezdefiniowane w systemie prawa.

Wśród pojęć zdefiniowanych w ustawie podatkowej można wyróżnić te zastosowane i zdefiniowane w jednej ustawie podatkowej oraz zastosowane w ustawie podatkowej regulującej konkretny podatek, natomiast zdefiniowane w ustawie podatkowej regulującej inny podatek. Pojęcia prawne zdefiniowane w innych ustawach podatkowych można również podzielić na: 1) zdefiniowane w ustawie podatkowej regulującej podatek z jednego rodzaju podatków, np. podatków obrotowych; 2) zdefiniowane w ustawie podatkowej regulującej inny rodzaj podatków.

⁵⁸⁷ Aspekt ten zostanie rozwinięty w kolejnych rozdziałach pracy.

Wyniki przeprowadzonych badań posługiwania się przez ustawodawcę pojęciami zdefiniowanymi, które wpływają na kształt elementów konstrukcji podatku, wskazują, że ustawodawca najczęściej wykorzystuje pojęcia albo zdefiniowane poza systemem prawa podatkowego, albo niezdefiniowane w ogóle w systemie prawa. Tak ukształtowana terminologia w ustawach podatkowych powoduje, że w procesie stosowania prawa podatkowego: po pierwsze, w przypadku korzystania przez ustawodawcę z pojęć, które w ogóle nie mają definicji w systemie prawa, i jednocześnie pojęć, które, co prawda, mają swoje definicje w innych aktach normatywnych, ale ustawodawca nie wskazuje na nie przez odwołania, mogą pojawić się wątpliwości interpretacyjne w procesie stosowania poszczególnych ustaw podatkowych. Po drugie, zbyt trudnym zadaniem może być, aby interpretator (w tym również podatnik) szukał w różnych aktach normatywnych spoza systemu prawa podatkowego, czy ustawodawca nie zdefiniował gdzieś pojęcia, którego rozumienie jest niezbędne do prawidłowego wyprowadzenia normy prawnopodatkowej. Ponadto wątpliwe jest odwoływanie się do woli ustawodawcy i ustalanie, czy jego zamiarem było, aby niezdefiniowane pojęcia w danej ustawie podatkowej rozumieć zgodnie z językiem potocznym, czy też jego wolą było zachowanie zupełności systemu, a tym samym nietworzenie kolejnych definicji zdefiniowanych pojęć w innych aktach normatywnych.

III. W przypadku definiowania pojęć prawych przez prawodawcę unijnego również są sytuacje, w których prawodawca ten definiuje pojęcia oraz tego nie czyni w rozporządzeniach i dyrektywach podatkowych. W przypadku braku definicji polski ustawodawca ma swobodę, aby stworzyć definicję tego pojęcia w aktach normatywnych poddanych procesowi harmonizacji. Jedynym warunkiem jest, aby taka definicja była zgodna z celami unijnego prawodawcy.

Wśród podatków definiowanie pojęć prawnych przez prawodawcę unijnego *de facto* największy wpływ ma na podatki obrotowe, podlegają one bowiem procesowi harmonizacji. W polskim systemie prawa

podatkowego takimi podatkami są: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy oraz częściowo podatek od czynności cywilnoprawnych.

IV. Zagadnieniem związanym z terminologią ustaw podatkowych jest autonomia prawa podatkowego. W kontekście definiowania pojęć prawnych autonomia prawa podatkowego przejawia się w dwóch obszarach: w definiowaniu pojęcia w ustawie podatkowej w sytuacji, gdy znaczenie tego określenia zawarte jest w innej ustawie spoza systemu prawa podatkowego, oraz w definiowaniu pojęcia w ustawie podatkowej w sytuacji braku takiej definicji w systemie prawa – definicja ta jest sprzeczna z powszechnym rozumieniem tego pojęcia. Autonomia prawa podatkowego nie we wszystkich podatkach jest jednolita. W podatkach zharmonizowanych, czyli podatkach obrotowych, autonomia prawa podatkowego ma szersze zastosowanie. W związku z tym autonomia prawa podatkowego może powodować, że prawodawca podatkowy (krajowy lub unijny) będzie tworzyć definicje pojęć, znacząco odbiegające od sposobu rozumienia tych pojęć w prawie krajowym.

V. Dokonana analiza definiowania pojęć prawnych w prawie podatkowym wskazuje, że należy to rozpatrywać w procesie tworzenia i stosowania krajowego oraz unijnego prawa podatkowego. W związku z tym w dalszej części pracy zostaną poddane analizie podatki obrotowe, ponieważ składają się one zarówno z podatków zharmonizowanych (podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy), częściowo zharmonizowanych (podatek od czynności cywilnoprawnych), jak i niezharmonizowanych (podatek od gier). Z tego względu wyniki tych badań będą, z pewnymi zastrzeżeniami, uniwersalne dla całego systemu podatkowego.

Rozdział III

Założenia teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

1. Uwagi ogólne

Ustalenie w poprzednim rozdziale procesu definiowania pojęć prawnych w prawie podatkowym i specyfiki ich konstruowania w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe pozwala na ustalenie założeń teoretycznego modelu stosowania tych definicji w tych podatkach⁵⁸⁸. Uzasadnienie w celu przeprowadzenia badań analizowanej materii wynika z trzech głównych przyczyn. Po pierwsze, w literaturze przedmiotu z zakresu prawa podatkowego brak jest wskazania na teoretyczny model stosowania definicji na potrzeby pojęć zawartych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe – jak i w innych podatkach – zgodnie z którymi podmioty stosujące prawo podatkowe powinny ustalać definicje pojęć prawnych w tych podatkach⁵⁸⁹. Po drugie,

⁵⁸⁸ Za założenia teoretycznego modelu stosowania definicji pojęć prawnych w zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe autor rozumie ogólny wzór ustalania przez interpretatora tekstu prawnego sposobu rozumienia pojęć prawnych wyrażonych w ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy.

⁵⁸⁹ W literaturze przedmiotu z zakresu teorii prawa opracowano teoretyczny model sądowego stosowania prawa, który stanowi fundament dla rozważań poczynionych w tym rozdziale – J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, 50 i n.

przy braku jakichkolwiek normatywnych zasad definiowania pojęć prawnych w systemie prawa podatkowego wydaje się niezbędne, aby w doktrynie prawa podatkowego takie modele były opracowane. Po trzecie, opracowanie założeń teoretycznego modelu stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, opartych na podstawach teorii prawa, może gwarantować (przynajmniej w teorii), że proces stosowania tych definicji pojęć prawnych będzie zbliżony do przewidywalności i bezpieczeństwa prawa.

Proces definiowania pojęć prawnych w prawie podatkowym istnieje w dwóch sytuacjach. Pierwsza z nich to analizowany już proces tworzenia definicji pojęć prawnych. Na tym etapie redaktor tekstu prawnego ustala, a więc poszukuje, definicję danego pojęcia. Pewnym ideałem byłoby, gdyby ustawodawca poszukiwania te rozpoczynał od języka prawnego, czyli sprawdzałby, czy dane pojęcie nie ma swojej definicji legalnej w całym systemie prawa. Następnie w przypadku braku tej definicji w języku prawnym albo nieadekwatności istniejącej już definicji poszukiwałby jej w języku potocznym (etnicznym), a rezultaty wykładni językowej skonfrontowałby z wykładniami pozajęzykowymi. Istotne jest, że w przypadku regulacji podatkowych objętych procesem harmonizacji skonfrontowałby uzyskane rezultaty z celami prawodawcy unijnego. Wymóg ten jest niezbędny zwłaszcza w przypadku podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Druga z sytuacji, w której ustala się definicję danego pojęcia prawnego, związana jest z procesem stosowania prawa podatkowego i ta płaszczyzna rozważań stanowi ós niniejszej pracy. W rozdziale tym przedstawiono założenia teoretycznego modelu stosowania definicji (zarówno definicji stanowionych, jak i operatywnych wraz z *quasi*-stanowionymi) pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.

Punktem wyjścia dla tak zarysowanych ram badawczych jest wskazanie, czym jest stosowanie prawa podatkowego, a precyzyjniej – czym jest stosowanie prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych.

W literaturze przedmiotu przez proces stosowania prawa (*sensu largo*) rozumie się po pierwsze, „proces decyzyjny podejmowany przez kompetentny organ państwowy (lub inny podmiot upoważniony), prowadzący do wydania wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym)”⁵⁹⁰. Po drugie, proces stosowania prawa utożsamia się z wiążącym ustaleniem następstw prawnych faktów na podstawie obowiązujących norm albo wskazuje się, że proces ten jest rodzajem rozumowania, gdzie jest podstawa normatywna decyzji oraz podstawa faktyczna wraz z uzasadnieniem⁵⁹¹. Po trzecie, proces stosowania prawa jest określany jako akt stosowania prawa – „czynność organu państwa będąca wykonaniem kompetencji prawnej polegającej na ustaleniu na podstawie – norm prawnych (norm generalnych; norm abstrakcyjnych) – konsekwencji prawnych zaistniałego faktu prawnego”⁵⁹².

Analizując stronę podmiotową procesu stosowania prawa, należy wskazać, że podmiotami stosującymi prawo są organy państwa, organy osób prawnych lub inne podmioty (np. osoby prywatne), które wykorzystują swoje uprawnienia⁵⁹³. Natomiast w ujęciu rezultatów stosowanie prawa może być utożsamiane z wydaniem określonego aktu indywidualnego i konkretnego albo proces stosowania prawa stanowi właściwą aktywność całego lub części systemu prawa⁵⁹⁴.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że analiza procesu stosowania prawa powinna być odnoszona do poszczególnych gałęzi prawa⁵⁹⁵. Argumentem uzasadniającym to stanowisko jest słuszna teza o specyfice

⁵⁹⁰ L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 15; Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa...*, s. 415 i n.

⁵⁹¹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 11.

⁵⁹² W. Gromski, *Akt stosowania prawa*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych*, red. A. Bator, Warszawa 2010, s. 300.

⁵⁹³ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa...*, 1988, s. 7; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 11.

⁵⁹⁴ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 11; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa...*, 1988, s. 9.

⁵⁹⁵ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 12.

każdej z gałęzi prawa, a także odrębności reguł nimi rządzących⁵⁹⁶. Nieuwzględnianie tego powoduje, że w procesie stosowania prawa jest zaburzona relacja między teorią i praktyką⁵⁹⁷.

Prawidłowo realizowany proces stosowania prawa oparty jest nie tylko na dostatecznej znajomości fundamentalnych zasad wykładni i stosowania prawa, ale również na transponowaniu ich do danej gałęzi prawa. Odmienne bowiem przedstawiają się podstawowe zasady wykładni i stosowania prawa w przypadku systemu zamkniętego i zupełnego (np. prawo karne i prawo podatkowe) czy w systemie otwartym (prawo cywilne)⁵⁹⁸. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że to sposób skonstruowania tekstu aktów normatywnych z danego systemu prawa determinuje odmienność w pojmowaniu stosowania poszczególnej gałęzi prawa, a także cele, jakie przyświecały ustawodawcy, oraz recepcja tekstów prawnych, czyli jakie podmioty będą stosowały dane prawo⁵⁹⁹.

Prawo podatkowe cechuje odmienność w jego stosowaniu. Wynika ona przede wszystkim z przedmiotu i metody regulacji prawa podatkowego oraz podmiotów stosujących to prawo⁶⁰⁰. Prawo podatkowe jest prawem publicznym⁶⁰¹, którego przedmiotem „są stosunki społeczne należące do szeroko rozumianych zjawisk ekonomicznych”⁶⁰². Istotne jest, że stosunki społeczne będące składowymi przedmiotem regulacji

⁵⁹⁶ Zob. A. Stelmachowski, *Wstęp...*, s. 420.

⁵⁹⁷ J. Stelmach, *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003, s. 11; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 12.

⁵⁹⁸ Por. A. Stelmachowski, *Wstęp...*, s. 418 oraz R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 13.

⁵⁹⁹ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 13–14.

⁶⁰⁰ „Przez przedmiot regulacji prawnej rozumie się najczęściej rodzaj stosunków społecznych normowanych przez prawo” – R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 19.

⁶⁰¹ Ze względu na ramy badawcze pracy nie będzie analizowana dyskusja dotycząca podziału systemu prawa na poszczególne gałęzie, a w szczególności zasadności i kryterium podziału prawa na prawo prywatne i prawo publiczne (zob. J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992; P.F. Bultmann, *Öffentliches Recht für Wirtschaftswissenschaftler. Verfassungs- und Verwaltungsrechtsökonomik*, Heidelberg 2002, s. 34).

⁶⁰² R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa...*, s. 30; por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 279.

prawa podatkowego, co do zasady związane są z sytuacjami gospodarczymi, które z kolei połączone są ze sferą obrotu prawnego⁶⁰³. Związek ten wskazuje na powiązanie prawa podatkowego z prawem cywilnym⁶⁰⁴, które jest jednym z instrumentów wpływających na organizowanie oraz kształtowanie życia społeczeństwa⁶⁰⁵.

Prawo podatkowe jako prawo publiczne charakteryzuje władcza metoda regulacji prawnej⁶⁰⁶. W związku z tym stosunki społeczne regulowane przez to prawo oparte są na władztwie i podporządkowaniu, a stosunek zobowiązaniowy charakteryzuje się podległością jednego podmiotu w stosunku do drugiego⁶⁰⁷ – w przeciwieństwie do prawa prywatnego. Stronami tego stosunku są podatnik (płatnik, inkasent, osoba trzecia) i państwo, z którym należy utożsamić sądy lub organy podatkowe.

Tak zarysowany przedmiot i metoda regulacji, ze wskazaniem stron stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym, determinuje specyfikę stosowania prawa podatkowego, a precyzyjniej określa model stosowania tego prawa, który w doktrynie prawa podatkowego określanej jest dwuetapowym modelem stosowania prawa podatkowego⁶⁰⁸. Na podstawie tego należy zatem stworzyć założenia teoretycznych modeli stosowania stanowionych oraz operatywnych (z *quasi*-stanowionymi) definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że zgodnie z pierwszym etapem procesu stosowania prawa podatkowego „następuje samoobliczanie podatkowe dokonywane przez podatników oraz obliczanie podatków

⁶⁰³ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa...*, s. 31.

⁶⁰⁴ *Idem*, *Prawo podatkowe...*, s. 20.

⁶⁰⁵ A. Stelmachowski, *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998, s. 26.

⁶⁰⁶ Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 277.

⁶⁰⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 21; A. Stelmachowski, *Zarys teorii prawa...*, s. 26.

⁶⁰⁸ R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 39 i n.

przez płatników”⁶⁰⁹. Drugi zaś etap „następuje wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość samoobliczania podatkowego lub obliczenia podatku dokonanego przez płatnika, dokonuje wymiaru kontrolnego”⁶¹⁰. Wydaje się, że na potrzeby niniejszej pracy zasadne jest zmodyfikowanie tych etapów o rozszerzenie pierwszego z nich o wszelkie czynności podatnika (płatnika)⁶¹¹ związane z załatwieniem sprawy podatkowej, podmioty te bowiem realizują również swoje uprawnienia⁶¹².

Po drugie, rozszerzenie drugiego etapu o wszelkie czynności procesowe związane z rozstrzygnięciem danej sprawy podatkowej. Modyfikacja ta jest istotna dla obszaru badawczego niniejszego opracowania, gdyż stosowanie definicji pojęć w prawie podatkowym pojawia się zarówno w samoobliczaniu podatkowym, wydaniu decyzji wymiarowej, jak i złożeniu wniosku oraz samym wydaniu indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Innymi słowy, proces decyzyjny ustalania definicji danego pojęcia prawnego w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych jest niejako w każdej czynności związanej z konkretną sprawą podatkową.

Dwuetapowy model stosowania prawa podatkowego powinien być jeszcze uzupełniony o stosowanie tego prawa w ramach wydania uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego, ogólnej interpretacji prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych przez Ministra Finansów, indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, opinii zabezpieczających przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz odpowiedzi na pytanie prejudycjalne lub

⁶⁰⁹ *Ibidem*, s. 39.

⁶¹⁰ *Ibidem*, s. 39–40.

⁶¹¹ W podatkach obrotowych nie ma instytucji inkasenta ani osoby trzeciej.

⁶¹² „Określenie stosowania prawa bywa oparte na elemencie podmiotowym. Podmiotem stosowania prawa może być organ państwa, organy osób prawnych lub też inne podmioty (np. osoby «prywatne») wykorzystujące swoje uprawnienia”. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 411.

innych orzeczeń związanych ze sprawami podatkowymi wydanymi przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że system źródeł prawa podatkowego, który obowiązuje w Polsce, jest złożony z „funkcjonujących obok siebie źródeł prawa krajowego oraz źródeł prawa wspólnotowego”⁶¹³, w związku z czym podmioty stosujące prawo podatkowe muszą w procesie stosowania tego prawa uwzględniać prawo UE. Jednak uwzględnianie unijnego prawa podatkowego dotyczy przede wszystkim podatków obrotowych, które w największym stopniu podlegają procesowi harmonizacji. W związku z tym proces stosowania prawa podatkowego, które nie jest objęte daleko idącą harmonizacją przez prawo UE, przebiega inaczej niż proces stosowania regulacji dotyczącej podatków charakteryzujących się powiązaniem z prawem UE – podatków zharmonizowanych.

Ramy badawcze niniejszej pracy obejmują stosowanie definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, które ze względu na proces harmonizacji prawa wspólnotowego w dużym stopniu związane są z regulacjami unijnymi oraz wymiarem sprawiedliwości UE.

W procesie stosowania regulacji prawnych dotyczących podatków obrotowych jak we wszystkich podatkach istnieje podział definicji na stanowione oraz operatywne (wraz z *quasi*-stanowionymi). Niezbędne jest więc ustalenie głównych założeń trzech teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w tych podatkach: 1) model stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych w procesie stosowania ustaw podatkowych z zakresu podatków obrotowych; 2) model stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w procesie stosowania ustaw podatkowych z zakresu podatków obrotowych oraz 3) model stosowania *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych w procesie stosowania ustaw podatkowych z zakresu podatków obrotowych. Te trzy modele będą przedmiotem badań niniejszego rozdziału.

⁶¹³ D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 54.

Na potrzeby tego opracowania ustalenie stanowionych oraz operatywnych, w tym również *quasi*-stanowionych, definicji pojęć prawnych w procesie stosowania ustaw podatkowych z zakresu podatków obrotowych utożsamiane jest z decyzją stosowania prawa. W teorii prawa wskazuje się, że decyzja stosowania prawa jest rezultatem procesu stosowania prawa⁶¹⁴, która jest normą jednostkową oraz konkretną⁶¹⁵. Decyzja ta – na co również wskazuje doktryna teorii prawa – jest wydawana przez kompetentny organ państwowy (lub inny podmiot upoważniony)⁶¹⁶.

W procesie stosowania regulacji dotyczących podatków obrotowych decyzja ta będzie miała również charakter rezultatu procesu egzekucji ustawy podatkowej przez podmiot stosujący to prawo z dwuetapowego modelu. Jednak ze względu na nierównorzędność stron stosunku prawnopodatkowego należy przyjąć, że podmiotem stosującym prawo podatkowe, a zarazem podmiotem stosującym definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych są organy podatkowe oraz sądy administracyjne i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Podmioty, ustalając sposób rozumienia pojęć, wpływają na sytuację podatnika. Transponując zagadnienie podejmowania decyzji w dwuetapowym modelu stosowania prawa podatkowego, do definiowania pojęć prawnych w procesie stosowania ustaw podatkowych z zakresu podatków obrotowych przedmiotem tej decyzji będzie ustalenie – przez definicję stanowioną, operatywną lub *quasi*-stanowioną – w jaki sposób należy rozumieć konkretne pojęcia zawarte w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe.

Przed uzyskaniem rezultatu procesu stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, czyli

⁶¹⁴ J. Wróblewski, *Wartości a decyzja sądowa*, Wrocław 1973, s. 9–10.

⁶¹⁵ K. Opalek, J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969, s. 285.

⁶¹⁶ W literaturze przedmiotu dopuszcza się, że podmiotami decyzyjnymi mogą być również tzw. podmioty prywatne, jak wynika to z leksykalnego punktu widzenia rozumienia pojęcia „podmiot decyzyjny” – por. L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 19–20 i J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, s. 7.

ustaleniem właściwej definicji danego pojęcia, podmiot stosujący prawo musi dokonać określonego procesu decyzyjnego, rozumianego jako schemat myślenia podmiotu formułującego definicję właściwego pojęcia z aktu normatywnego (ustawy podatkowej, dyrektywy lub unijnego rozporządzenia) regulującego dany podatek obrotowy, w związku z tym podmiot ten jest tzw. podmiotem decyzyjnym.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że model procesu stosowania prawa (*sensu largo*) obejmuje cztery etapy: „1) ustalenie, jaka norma obowiązuje w znaczeniu dostatecznie określonym na potrzeby rozstrzygnięcia; 2) uznanie za udowodniony fakt na podstawie określonych materiałów i w oparciu o przyjętą «teorię dowodów» oraz ujęcie tego faktu w języku stosowanej normy; 3) subsumpcja faktu uznanego za udowodniony pod stosowaną normę prawną; 4) wiążące ustalenie konsekwencji prawnych faktu uznanego za udowodniony na podstawie stosowanej normy prawnej”⁶¹⁷. Należy stwierdzić, że wskazany decyzyjny model stosowania prawa jest skonstruowany na podstawie konkretnego sposobu rozumienia terminu „stosowanie prawa”, zgodnie z którym jest to „proces ustalania przez organ państwa konsekwencji prawnych (pozytywnych bądź negatywnych) faktów w sposób wiążący (dla określonych podmiotów) na podstawie norm prawa obowiązującego”⁶¹⁸. Jednak ze względu na dwuetapowy model stosowania prawa podatkowego oraz odmienny sposób ustalania stanowionych, operatywnych i *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych modele te będą modyfikowane. Każdy z modeli procesu decyzyjnego ustalania wskazanych rodzajów definicji pojęć prawnych zbudowany jest z konkretnych etapów, które zostaną przelizowane.

⁶¹⁷ J. Wróblewski, *Wartości a decyzja sądowa...*, s. 9–10.

⁶¹⁸ K. Opalek, J. Wróblewski, *op. cit.*, s. 285.

2. Stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

2.1. Założenia teoretycznego modelu procesu decyzyjnego w stosowaniu stanowionych definicji

Analiza założeń teoretycznego modelu stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych wymaga w pierwszej kolejności przedstawienia etapów teoretycznego modelu procesu decyzyjnego w ustalaniu stanowionych definicji pojęć prawnych. Dwuetapowy model stosowania prawa podatkowego determinuje podział procesu stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawie regulującej konkretny podatek obrotowy na proces decyzyjny podatników (płatników) oraz proces decyzyjny organów podatkowych oraz sądów.

Proces decyzyjny podatników (płatników) realizowany jest w ramach konkretnych uprawnień wynikających z przepisów procesowego prawa podatkowego lub materialnego prawa podatkowego. W związku z tym model decyzyjny w ustalaniu stanowionych definicji pojęć zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe składa się z następujących etapów: 1) ustalenie pojęć, które wymagają zdefiniowania; 2) ustalenie, czy pojęcia te mają swoje stanowione definicje; 3) określenie miejsca tych definicji w systemie prawa; 4) wybór stanowionej definicji danego pojęcia zawartego we właściwej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy.

W przypadku tego procesu decyzyjnego dokonywanego przez organy podatkowe oraz sądy model decyzyjny należy oprzeć na modelu sądowego stosowania prawa⁶¹⁹, ponieważ to sąd, podobnie jak organ

⁶¹⁹ W teorii prawa podkreśla się, że to organ państwa w głównej mierze dokonuje procesu stosowania prawa – por. L. Leszczyński, *op. cit.*, s. 19; K. Opałek, J. Wróblewski, *op. cit.*, s. 290 i n.; J. Wróblewski, *Wartości a decyzja sądowa...*, s. 9 i n.

podatkowy, ma finalnie dokonać wiążącego dla podatnika (płatnika) rozstrzygnięcia. Można zatem wskazać na następujące etapy: 1) ustalenie pojęć, które wymagają zdefiniowania; 2) ustalenie, czy pojęcia te mają swoje stanowione definicje – poszukiwanie stanowionych definicji; 3) określenie miejsca tych definicji w systemie prawa; 4) wybór stanowionej definicji danego pojęcia zawartego we właściwej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy; 5) wiążące ustalenie konsekwencji prawnych wyboru definicji danego pojęcia.

W obu modelach istnieje zbieżność etapów (pkt 1–4), jedynie ostatni etap w modelu decyzyjnym organów i sądów, czyli wiążące ustalenie konsekwencji prawnych wyboru definicji danego pojęcia, jest właściwy wyłącznie dla tych podmiotów decyzyjnych. Jednak etap (pkt 5) ze względu na ramy badawcze niniejszej pracy nie będzie dalej analizowany. Ponadto, ze względu na nierównorzędność stron stosunku prawnopodatkowego podmiotami stosującymi prawo podatkowe, a tym samym podmiotami stosującymi stanowione definicje pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe są organy podatkowe oraz sądy administracyjne i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Podmioty te, ustalając sposób rozumienia pojęć, rozstrzygają daną sprawę podatkową, a tym samym wpływają na sytuację podatnika, realizując przez to ingerencyjny charakter prawa podatkowego oraz jego nierównorzędność.

2.2. Ustalanie pojęć, które wymagają zdefiniowania

Pierwszym etapem modelu decyzyjnego związanego z ustaleniem stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych sprowadza się do prawidłowego wskazania pojęć niezbędnych do odkodowania normy prawnej. *Prima facie* wydaje się, że etap ten nie powinien przysporzyć problemów dla podmiotu decyzyjnego w procesie stosowania podatków obrotowych. Jednak etap ten wymaga od podmiotu stosującego prawo podatkowe przede wszystkim refleksji nad każdym pojęciem prawnym, zawartym w ustawie podatkowej

(dyrektywie lub rozporządzeniu unijnym) regulującej danym podatek obrotowy, z których będzie konstruowana norma prawna. Innymi słowy, podmiot decyzyjny nie może intuicyjnie analizować siatki terminologicznej i jedynie w sytuacji powzięcia wątpliwości stwierdzać, że należy poszukiwać definicji legalnej danego pojęcia, a w pozostałych sytuacjach uznawać, że instynktowne rozumienie danego pojęcia jest wystarczające⁶²⁰. Dlatego przed podmiotem decyzyjnym stoi zadanie polegające na niejako złamaniu zasady *clara non sunt interpretanda* i przyjęciu, że w przypadku pojęć prawnych zasada ta nie powinna obowiązywać.

W związku z powyższym w tym etapie podmiot decyzyjny powinien, odkodowując normę prawną, dokładnie analizować pojęcia prawne zastosowane w ustawie podatkowej (dyrektywie lub unijnym rozporządzeniu) regulującej dany podatek obrotowy pod kątem semantycznym, tym samym badając, czy dane pojęcie jest zdefiniowane w systemie prawa.

2.3. Ustalenie stanowionej definicji pojęcia prawnego

Etapy drugi i trzeci należy rozpatrywać razem, gdyż sprowadzają się do wspólnego rezultatu, w którym podmiot decyzyjny poszukuje stanowionej definicji znajdującej się w konkretnym miejscu systemu prawa. Takie poszukiwanie systemowe stanowionej definicji danego pojęcia wynika przede wszystkim z normatywnego charakteru definicji zawartej w tekście ustawy (dyrektywy lub unijnego rozporządzenia)⁶²¹. W związku z tym podmiot decyzyjny musi zachować należyłą staranność i sprawdzić, czy dane pojęcie w ustawie podatkowej (dyrektywie lub unijnym rozporządzeniu) regulującej właściwy podatek obrotowy ma swoją definicję legalną (stanowioną).

⁶²⁰ O intuicyjnej znajomości języka T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Nauk Politycznych” 1986, nr 36, s. 12–13. Natomiast o istnieniu tej techniki w stosowaniu prawa nawiązuje A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 26–27.

⁶²¹ O normatywnym charakterze definicji pojęć prawnych zob. rozdział I.

Poszukiwanie stanowionej definicji powinno być dokonywane z zachowaniem systemowej relacji, czyli podmiot decyzyjny swoje poszukiwania rozpoczyna od danej ustawy podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy, następnie poszukuje w innej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy. Jednak zanim tego dokona, powinien sprawdzić, czy w prawie UE takiej definicji nie ma i dopiero w przypadku jej braku winien sięgnąć do ustawy podatkowej regulującej inny podatek obrotowy. W sytuacji bezskutecznego poszukiwania podmiot stosujący prawo musi szukać tej definicji w systemie prawa podatkowego.

Poszukiwanie stanowionej definicji (a finalnie możliwość jej zastosowania) w ustawach podatkowych regulujących inny rodzaj podatków jest przykładem antynomii. Z jednej strony, teoretycznie jest to dopuszczalne, ponieważ jedną z naczelných zasad systemu prawa jest jego zupełność oraz niesprzeczność. Nie ma zatem powodów, dla których nie powinno się korzystać z definicji stanowionej z ustawy podatkowej regulującej inny rodzaj podatków. Natomiast z drugiej strony, w doktrynie prawa podatkowego stwierdza się, że dana definicja legalna (stanowiona) zawarta w jednej ustawie podatkowej wiąże co do zasady tylko ten akt normatywny, a tym samym bez wyraźnego odwołania w tekście ustawy podatkowej do definicji zawartej w innej ustawie podatkowej, z takiej definicji nie powinno się korzystać⁶²². W doktrynie prawa jest również stanowisko wskazujące, że „ustalając znaczenie wyrażenia *W* tekstu prawnego *T* należy uwzględnić definicję legalną zwrotu *W* w tekście *T*. Jeżeli w tekście *T* nie ma definicji legalnej zwrotu *W*, to należy rozważyć uwzględnienie definicji legalnej zwrotu *W* zawartej w innym tekście prawnym”⁶²³. Podmiot stosujący prawo podatkowe może więc korzystać ze stanowionych definicji zawartych w ustawach podatkowych regulujących inny rodzaj podatków niż obrotowe, jednak powinien to czynić

⁶²² B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 72–73.

⁶²³ A. Malec, *op. cit.*, s. 101; jest to zgodne ze stanowiskiem wyrażonym w: J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, s. 133.

rozważnie. Po pierwsze, podmiot ten powinien zweryfikować, czy stanowiona definicja określa zasięg swojego zastosowania wyłącznie do danej ustawy podatkowej. Dotyczy to przypadków, gdy w samej definicji stanovionej jest wskazane, że nie może być zastosowana na potrzeby pojęć zawartych w danej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy⁶²⁴. Po drugie, podmiot stosujący prawo podatkowe powinien przeanalizować, czy ustawa podatkowa regulująca inny niż obrotowy podatek, zawierająca stanowioną definicję, normuje podatek istotnie różny od ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy⁶²⁵. Odnosi się to do przypadków sięgania po stanowioną definicję zawartą w ustawie podatkowej regulującej inny niż obrotowy rodzaj podatków. Każdy z rodzajów podatków ma odmienny przedmiot opodatkowania, a w związku z tym każdy z nich realizuje odmienne cele opodatkowania⁶²⁶. Dlatego korzystanie ze stanowionych definicji zawartych w ustawach podatkowych regulujących inne rodzaje podatków na potrzeby pojęć pochodzących z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe może być sprzeczne z celami opodatkowania podatkami obrotowymi. Stanowione definicje zawarte w ustawach podatkowych regulujących inne rodzaje podatków są dostosowane m.in. do przedmiotu opodatkowania. Niektóre stanowione definicje mogą powodować, że zastosowane dla pojęć z ustaw podatkowych regulujących inny rodzaj podatku mogą doprowadzić do zaburzenia zasad tworzenia prawa podatkowego⁶²⁷. Podmiot stosujący musi przeanalizować, czy dana stanowiona definicja zawarta w ustawie podatkowej regulującej inny rodzaj podatku może być użyteczna, tzn. nie wpływa negatywnie na cele opodatkowania danej ustawy podatkowej

⁶²⁴ Por. A. Halasz, *Zakres pojęciowy definicji papierów wartościowych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jako przykład błędnej definicji legalnej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 2, s. 69–83.

⁶²⁵ Refleksje na podstawie A. Malec, *op. cit.*, s. 101.

⁶²⁶ Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 354 i n. oraz A. Gomułowicz, *Pojęcie podatku...*, s. 161.

⁶²⁷ O zasadach tworzenia prawa podatkowego zob. II rozdział niniejszej pracy.

regulującej podatek obrotowy oraz jest zgodna z zasadami tworzenia prawa podatkowego. To ostatnie jest o tyle istotne, że sięgając po stanowioną definicję w sytuacji niezdefiniowania pojęcia w ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy, podmiot stosujący musi postępować tak, by było to zgodne z wolą ustawodawcy, który daną regulację prawopodatkową stworzył na podstawie zasad prawa podatkowego. Zaburzenie tych zasad powoduje, że podmiot stosujący prawo podatkowe postępuje niezgodnie z wolą ustawodawcy⁶²⁸.

Ze względu na specyfikę podatków obrotowych, w szczególności ich zharmonizowania, korzystanie ze stanowionych definicji z ustaw podatkowych regulujących inne rodzaje podatków może powodować niezgodność tej definicji z prawem UE. Konstatacja ta wynika z tego, że pozostałe ustawy podatkowe regulujące inne rodzaje podatków (dochodowe, przychodowe oraz majątkowe) są albo zharmonizowane w niewielkim stopniu, albo w ogóle nie są poddane temu procesowi. Istotne jest również, że zgodnie z konstytucyjną hierarchią źródeł prawa oraz zasadą pierwszeństwa prawa unijnego w sytuacji jego niezgodności z prawem krajowym⁶²⁹ prawo UE należy stosować przed prawem krajowym. Dlatego należy przyjąć, że podmiot decyzyjny może korzystać ze stanowionych definicji zawartych w ustawach podatkowych regulujących inny rodzaj podatków, jeżeli jest to zgodne z wytycznymi wskazanymi wcześniej oraz zweryfikuje pozytywnie, iż dana definicja stanowiona spoza ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy jest zgodna z prawem UE⁶³⁰, czyli zarówno zgodna z celami unijnej regulacji, jak i z fundamentalnymi

⁶²⁸ Samo w sobie określenie „woli ustawodawcy” może stanowić obszar wielu wątpliwości interpretacyjnych – zob. Z. Tobor, *op. cit.*, s. 44 i n.

⁶²⁹ R. Lipniewicz, *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2009, s. 69.

⁶³⁰ „W myśl sformułowanej w orzeczeniach zasady w sytuacji sprzeczności postanowień prawa wewnętrznego z regulacjami prawa wspólnotowego przy stosowaniu prawa należy pominąć niezgodną z prawem ustawę krajową” – D. Mączyński, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009, s. 76.

swobodami, na podstawie których funkcjonuje rynek wewnętrzny UE⁶³¹ – jedność tego rynku była jednym z determinantów zharmonizowania podatków obrotowych⁶³². Można wskazać, że korzystanie z definicji stanowiących z ustaw podatkowych regulujących inne podatki niż podatki obrotowe powinno być zweryfikowane na podstawie prowsólnotowej wykładni prawa krajowego, która ma „prowadzić do osiągnięcia zgodności między normami prawa krajowego i prawa wspólnotowego”⁶³³. Skorzystanie zatem z takich definicji legalnych musi być zgodne z normami prawa UE.

Test zgodności stanowiącej definicji z ustawy podatkowej regulującej inny rodzaj podatku niż obrotowy wymaga od podmiotu decyzyjnego sięgnięcia do właściwego tekstu rozporządzenia oraz dyrektywy harmonizującej dany podatek obrotowy. W przypadku definicji zawartej w rozporządzeniu dotyczącym poszczególnego podatku obrotowego podmiot decyzyjny powinien korzystać z tej definicji. Natomiast w związku z tym, że dyrektywa wiąże co do celu, niezbędna jest weryfikacja takiej definicji z celami właściwej dyrektywy regulującej podatek obrotowy. W przeciwieństwie do krajowych regulacji w prawie unijnym istnieje normatywne określenie celów regulacji⁶³⁴, czyli w tekście aktu normatywnego są *expressis verbis* wskazane cele, które mają być zrealizowane przez konkretną regulację prawną. W przypadku dyrektyw regulujących podatki obrotowe cele te są wskazane w preambułach tych aktów⁶³⁵. Weryfikacja definicji legalnej z celami danej dyrektywy podatkowej uzasadnia możliwość rezygnacji z badania zgodności tej definicji ze swobodami regulującymi

⁶³¹ O zasadach Unii Europejskiej zob. A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze. Tom I: Swobody rynku wewnętrznego*, Warszawa 2008., s. 3 i n.

⁶³² B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2005, s. 12.

⁶³³ A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 228.

⁶³⁴ D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 219.

⁶³⁵ Por. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 125.

wewnętrzny rynek UE, ponieważ w preambułach do dyrektyw podatkowych prawodawca unijny jako cel wprowadzania tych regulacji wskazuje przede wszystkim niezakłócone działanie wspólnego rynku wewnętrznego⁶³⁶. W przypadku pozytywnego wyniku testu zgodności definicji legalnej z ustawy podatkowej regulującej inny niż obrotowy rodzaj podatku podmiot decyzyjny przerywa proces ustalania stanowionej definicji danego pojęcia.

W przypadku braku ustalenia stanowionej definicji opartej na ustawie podatkowej regulującej inny niż obrotowy rodzaj podatku kolejnym krokiem, jaki powinien podjąć podmiot decyzyjny, jest poszukiwanie stanowionej definicji poza systemem prawa podatkowego (np. w systemie prawa cywilnego, prawa karnego lub administracyjnego). W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że możliwe jest skorzystanie ze stanowionych definicji spoza systemu prawa podatkowego w sytuacji, gdy ustawodawca sam odsyła do takiej definicji⁶³⁷. W innym przypadku definicje „obce” nie mogą wiązać w procesie stosowania podatków obrotowych. Ale w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na możliwość posługiwania się „obcymi” definicjami, „jeżeli są definicjami pojęć występujących wyłącznie w językach konwencjonalnych, np. są definicjami pojęć prawnych. Jeżeli w prawie cywilnym pojęcie nieruchomości jest zdefiniowane, to – z braku odmiennej definicji w prawie podatkowym – ma ona takie samo znaczenie, jak w prawie cywilnym”⁶³⁸. Tym samym, gdy dane pojęcie jest swoiste dla danej gałęzi prawa i jest ono tam zdefiniowane, to ta stanowiona definicja wobec tożsamości definiowanego pojęcia oraz braku definicji tego pojęcia w treści właściwej ustawy podatkowej wiąże. Jednocześnie słusznie podkreśla się w literaturze przedmiotu, że twierdzenie to jest możliwe do obalenia⁶³⁹. Przede wszystkim można wskazać

⁶³⁶ Por. *ibidem*, s. 28.

⁶³⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 75.

⁶³⁸ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 46; *idem*, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 77–78.

⁶³⁹ *Idem*, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 79.

dwa główne argumenty. Po pierwsze, w podatkach obrotowych może to być wątpliwe ze względu na harmonizację tych podatków. Mimo tożsamości pojęć, a nawet posługiwania się przez polskiego ustawodawcę swoistymi pojęciami z innej gałęzi prawa nie można – co do zasady – dopuszczać możliwości korzystania z „obcej” definicji w procesie ustalania stanowionej definicji danego pojęcia zawartego w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. Taki automatyzm może doprowadzić do posługiwania się definicją niezgodną z prawem UE – niezgodną z celami i swobodami, na podstawie których funkcjonuje rynek wewnętrzny UE. Po drugie, należy wskazać, że stanowione definicje pojęć prawnych stworzone na potrzeby prawa cywilnego są definicjami właściwymi dla stosunku cywilnoprawnego – charakteryzuje je „równość (lub równorzędność) stron tego stosunku”⁶⁴⁰. Ponadto w prawie cywilnym istotną rolę pełni autonomia woli stron⁶⁴¹. Prawo podatkowe oparte jest zaś na metodzie administracyjnoprawnej (metoda władcza), którą charakteryzuje brak równorzędności stron stosunku prawnego. Niektóre regulacje cywilnoprawne „mogą wpływać niekorzystnie na przedmiot regulacji w prawie podatkowym”⁶⁴², ponieważ stosunek prawnopodatkowy ma zapewnić realizację norm prawa publicznego, a nie prawa prywatnego⁶⁴³. Mimo powiązania prawa cywilnego z prawem podatkowym podmiot stosujący prawo podatkowe nie może lekkomyślnie korzystać ze stanowionych definicji, które są właściwe dla innego stosunku niż prawnopodatkowy. Podmiot ten musi zatem zweryfikować, czy „obca” stanowiona definicja zastosowana na potrzeby prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych nie powoduje naruszenia prawa publicznego oraz jest zgodna

⁶⁴⁰ S. Grzybowski, *Stosunek cywilnoprawny*, [w:] *System prawa cywilnego. Tom I, część ogólna*, red. W. Czachórski, Wrocław 1983, s. 179.

⁶⁴¹ M. Safjan, *Rozdział II. Pojęcie i systematyka prawa prywatnego*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Tom I: Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012, s. 41 i n.

⁶⁴² P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 29.

⁶⁴³ Por. *ibidem*, s. 268.

z celami opodatkowania danym podatkiem obrotowym – rozwiązanie to jest zbliżone do francuskiego sposobu posługiwania się stanowionymi definicjami z prawa cywilnego na potrzeby pojęć wywodzących się z prawa podatkowego⁶⁴⁴.

Możliwe jest posługiwanie się definicjami stanowionymi spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby ustalenia definicji pojęcia zawartego w ustawie regulującej podatek obrotowy, ale wyłącznie w przypadku dokonania weryfikacji, czy taka stanowiona definicja nie narusza po pierwsze – prawa publicznego oraz po drugie – definicja ta przejdzie pozytywnie wskazany wcześniej test zgodności z prawem UE.

Tak skonstruowane etapy w modelu decyzyjnym nie w pełni rozwiewają wszystkie wątpliwości. Przykładem jest uwzględnianie woli ustawodawcy w przypadku poszukiwaniu stanowionej definicji pojęcia w sytuacji braku tej definicji w treści ustawy regulującej konkretny podatek obrotowy. Podmiot decyzyjny musi wziąć pod rozwagę, czy w przypadku braku stanowionej definicji danego pojęcia należy domniemywać, że wolą ustawodawcy jest rozumienie konkretnego pojęcia prawnego zgodnie z językiem potocznym, a nie poszukiwanie stanowionej definicji poza tą ustawą podatkową. W literaturze przedmiotu można wskazać stanowisko, zgodnie z którym – w przypadku braku stanowionej definicji w ustawie podatkowej, a istnieniem takiej definicji w innym akcie normatywnym – należy przyjąć, że ustawodawca chce, aby pojęcie to było rozumiane potocznie; inaczej posłużyłby się odesłaniem do tej definicji⁶⁴⁵. Stanowisko to jest uzupełnione o domniemanie, zgodnie z którym „niezdefiniowane w prawie podatkowym pojęcia swoiste dla prawa, mające ugruntowane znaczenie w innych jego dziedzinach, mają w prawie podatkowym w zasadzie takie znaczenie, jak w dziedzinie, z której

⁶⁴⁴ We Francji przy rozstrzygnięciu możliwości posłużenia się stanowionymi definicjami z prawa cywilnego na potrzeby prawa podatkowego sądy badają uprzednio, czy taka definicja jest zgodna z celami podatkowymi – M. Kalinowski, *Wykładnia prawa podatkowego we Francji*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 60.

⁶⁴⁵ B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 229; *idem*, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 75.

pochodzą⁶⁴⁶. Jak sam wskazuje autor tej tezy, domniemanie to może być obalone⁶⁴⁷. Zdaje się, że głównymi argumentami obalającymi to domniemanie jest po pierwsze, praktyczne zastosowanie – trudno bowiem wskazać jednoznacznie, że dane pojęcie ma cechę swoistości dla danej dziedziny. Po drugie – brak jest jakichkolwiek ogólnie przyjętych zasad, za pomocą których będzie ustalało się ten swoisty charakter danych pojęć. W związku z tym spór co do wyboru danej definicji sprowadzałby się w praktyce do sporu o swoisty bądź nie charakter takiego pojęcia. Wydaje się, że pewniejszą odpowiedzią na tę wątpliwość jest stwierdzenie, że ustawodawca jest na tyle świadomy, że tworząc system prawa, kieruje się głównie zasadą zupełności i niesprzeczności systemu. W przypadku braku stanowionej definicji pojęcia należy brać zatem pod uwagę wszystkie definicje stanowione danego pojęcia z zachowaniem wskazanych powyżej zastrzeżeń.

Uzasadnieniem wzmacniającym wskazany powyżej sposób ustalania stanowionych definicji pojęć zawartych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe jest prokonstytucyjna wykładnia prawa podatkowego. Wykładnia ta powinna być oparta na art. 217 Konstytucji RP, zgodnie z którym elementy konstrukcji każdego z podatków muszą być zawarte w ustawie. Istotne jest, że w art. 217 Konstytucji RP nie jest stwierdzone, że ustawa musi być ustawą podatkową, dlatego każda ustawa o dowolnym zakresie regulacji jest dopuszczalna. Ponadto należy wskazać, że ustawodawca w treści Konstytucji RP posługuje się pojęciem „ustawa podatkowa”⁶⁴⁸, w związku z tym, skoro w art. 217 Konstytucji RP brak jest tego sformułowania, dopuszczalne jest wywiedzenie wniosku, że wolą ustawodawcy jest, aby nie ograniczać art. 217 Konstytucji RP wyłącznie do ustaw podatkowych⁶⁴⁹. Ustawodawca przy tym nie

⁶⁴⁶ *Idem, Podstawy wykładni prawa...*, s. 81.

⁶⁴⁷ *Idem, Szkice z wykładni...*, s. 48; *idem, Podstawy wykładni prawa...*, s. 81.

⁶⁴⁸ Artykuł 123 Konstytucji RP.

⁶⁴⁹ W literaturze przedmiotu jest stanowisko odmienne – A. Krawczyk-Sawicka, *Zasada wyłączności ustawy wyrażona w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku*, Poznań 2017, s. 125.

sformułował, że elementy konstrukcji danego podatku muszą się znajdować w jednej ustawie. Z teoretycznego punktu widzenia te elementy konstrukcji mogą więc być rozsiane po całym systemie prawa. Jednak zasadą jest, by były umiejscowione w aktach normatywnych rangi ustawy. Przekładając to na posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych, w przypadku tych definicji pojęć, które znajdują się w zakresie pojęciowym poszczególnych elementów konstrukcji podatków oraz są zawarte w ustawie, podmiot decyzyjny powinien brać je pod uwagę w procesie decyzyjnym ustalania stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych⁶⁵⁰. Na podstawie tego uzasadnione jest ustalenie stanowionej definicji pojęcia „nieruchomość” na potrzeby ustawy podatkowej regulującej podatek od towarów i usług lub ustawy podatkowej regulującej podatek od czynności cywilnoprawnych na podstawie stanowionej definicji tego pojęcia zawartej w art. 46 k.c., gdyż pojęcie to po pierwsze, związane jest z przedmiotem opodatkowania, a po drugie, definicja tego pojęcia znajduje się w akcie normatywnym rangi ustaw, będącym podstawowym aktem normatywnym dla danej gałęzi prawa. Istotne dla stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych na podstawie prokonstytucyjnej wykładni musi odbywać się z zachowaniem warunków zgodności z przepisami prawa publicznego oraz z unijnym prawem i swobodami rynku wewnętrznego UE.

2.4. Wybór właściwej stanowionej definicji

Ostatnim etapem w tym modelu decyzyjnym jest wybór właściwej stanowionej definicji danego pojęcia zawartego w treści ustawy podatkowej regulującej określony podatek obrotowy. Innymi słowy na tym etapie podmiot decyzyjny dokona ustalenia definicji pojęcia, a tym samym

⁶⁵⁰ Podmiot decyzyjny może tego dokonać wyłącznie w sytuacji braku stanowionej definicji pojęcia w interpretowanej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy.

zdecyduje się na zastosowanie danej stanowionej definicji w procesie stosowania regulacji dotyczących podatków obrotowych.

Wybór właściwej stanowionej definicji oznacza wybór przez podmiot stosujący prawo podatkowe definicji legalnej pojęcia w procesie interpretacji przepisów ustawy regulującej podatki obrotowe. W przypadku zdefiniowania pojęcia w danej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy podmiot stosujący prawo podatkowe nie powinien mieć wątpliwości co do rozumienia tego określenia. Natomiast w sytuacji zdefiniowania tego pojęcia, ale w innej ustawie, podmiot ten musi dokonać wyboru między skorzystaniem z tej definicji a potocznym rozumieniem tego pojęcia⁶⁵¹. W takiej sytuacji podmiot decyzyjny musi rozpatrzyć, czy intencją prawodawcy było umyślne niedefiniowanie danego pojęcia w ustawie regulującej podatek obrotowy, a tym samym wolą ustawodawcy było, aby podmiot stosujący prawo rozumiał dane pojęcie w sposób potoczny. Istotne w rozwiązaniu tej wątpliwości jest zwrócenie uwagi na cechy systemu prawa, którego jedną z nich jest zupełność jego systemu norm. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że system prawny jest spójny wewnętrznie, gdy jest wolny od sprzeczności wewnętrznych, czyli brak jest niezgodności między normami tworzącymi system⁶⁵². Tak rozumianą zupełność systemu prawa można odnieść do stanowionych definicji pojęć prawnych, jednak sprzeczność tę należy rozumieć jako niezgodność norm pod względem prakseologicznym⁶⁵³. W związku z tym niezastosowanie stanowionej definicji danego pojęcia, a zarazem potoczne rozumienie tego pojęcia może powodować odmienne (częściowo albo całościowo) skutki normy prawnej. Należy to ocenić z punktu widzenia systemu prawa jako negatywne,

⁶⁵¹ W dalszej części rozważań niniejszego rozdziału będą poczynione uwagi na temat relacji między potocznym rozumieniem pojęć a rozumieniem ich w języku prawniczym.

⁶⁵² Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa...*, s. 225.

⁶⁵³ „[...] normy mogą być też niezgodne pod względem prakseologicznym, co oznacza, że wprawdzie można obie takie normy realizować, nie przekraczając jednej przez spełnienie drugiej – tyle tylko, że skutki spełnienia jednej będą niweczyć całkowicie czy choćby tylko częściowo skutki realizowania drugiej, i odwrotnie” – *ibidem*, s. 225–226.

dlatego w momencie istnienia stanowionej definicji danego pojęcia podmiot stosujący prawo powinien ją zastosować. Oczywiście podmiot stosujący definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych powinien tego dokonać z zachowaniem zgodności tej definicji z prawem UE oraz ze swobodami rynku wewnętrznego UE. Jedynie gdy dana stanowiona definicja jest niezgodna z unijnym prawem albo też swobodami rynku wewnętrznego, podmiot stosujący prawo podatkowe powinien odstąpić od takiej definicji i przystać na potoczne rozumienie danego pojęcia, a tym samym stworzyć operatywną definicję tego pojęcia (a w niektórych przypadkach *quasi*-stanowionej definicji). W tym momencie powinna pojawić się fundamentalna wątpliwość, czy z punktu widzenia zachowania zasady zupełności systemu prawa w sytuacji istnienia definicji legalnej danego pojęcia jednak niezgodnej z prawem UE (czy też ze swobodami rynku wewnętrznego albo szerzej celami prawodawcy unijnego) nie należy posługiwać się tą definicją. Ze względu na multcentryczność systemu prawa niedopuszczalna jest sytuacja, w której w procesie stosowania prawa podatkowego możliwe byłoby posługiwanie się normami prawa niezgodnymi z prawem UE. Szczególnie istotne jest to w regulacjach dotyczących podatków obrotowych, które są zharmonizowane.

Kolejnym problematycznym zagadnieniem jest istnienie w systemie norm prawnych więcej niż jednej stanowionej definicji danego pojęcia. Zjawisko to należy określić jako multiplikację stanowionych definicji pojęć prawnych przez ustawodawcę. Mnogość definicji legalnych danego pojęcia należy ocenić dwójako. Z jednej strony należy wskazać, że ze względu na zasadę niesprzeczności systemu prawa mnogość definicji legalnych jednego pojęcia trzeba ocenić negatywnie. Może to powodować niepewność semantyczną pojęć prawnych oraz zamieszanie terminologiczne. Z drugiej strony ustawodawca dopuszcza możliwość multiplikowania definicji stanowionych danego pojęcia, zgodnie bowiem z § 146 ust. 1 pkt 4 ZTP możliwe jest zwielokrotnianie definicji, gdy ze względu na dziedzinę regulowanych spraw zachodzi potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego

określenia. W związku z tym należy uznać, że prawidłowe jest multiplikowanie stanowionych definicji, ale tylko w sytuacji, gdy jest to spowodowane potrzebą ustalenia nowego znaczenia ze względu na dziedzinę regulowanych spraw. W modelu decyzyjnym w ustalaniu stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych w sytuacji multiplikacji definicji legalnych danego pojęcia podmiot decyzyjny powinien z takich definicji wybrać te, które są zgodne z prawem unijnym oraz są niesprzeczne ze swobodami rynku wewnętrznego UE.

Jeżeli w dalszym ciągu jest kilka stanowionych definicji danego pojęcia z ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy, należy sytuację analizować na podstawie zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Przez pryzmat art. 2a o.p. i wyrażonej w niej zasady *in dubio pro tributario*⁶⁵⁴, jeżeli dane pojęcie nie ma swojej definicji w treści danej ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy, a poza tą ustawą jest kilka definicji, które spełniają wskazane wcześniej wymogi, to sytuację tę należy zakwalifikować jako wątpliwości, które nie dają się usunąć. Właściwa będzie wtedy stanowiona definicja, która będzie najkorzystniejsza dla podatnika (niezależnie, kto jest podmiotem decyzyjnym: organ podatkowy czy sąd)⁶⁵⁵. Innymi słowy, organ podatkowy czy też sąd administracyjny powinny ustalić w pierwszej kolejności korzyści dla podatnika, a następnie wybrać stanowioną definicję, która spowodowałaby najkorzystniejsze rozwiązanie dla podatnika⁶⁵⁶.

⁶⁵⁴ O zasadzie *in dubio pro tributario* zob. A. Mariański, *op. cit.*, s. 250–258 oraz B. Brzeziński, *Wykładnia prawa...*, s. 104–108.

⁶⁵⁵ Definicja ta musi przyczyniać się do korzystnych rezultatów podatkowych uzależnionych od danej sprawy podatkowej – np. otrzymać zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług czy zastosować zwolnienia w podatku do czynności cywilnoprawnych. Należy wskazać, że w art. 3 pkt 18 o.p., jest zdefiniowane jest pojęcie korzyści podatkowej jednak nie jest ono tożsame z wyrażeniem korzyść podatnika, które należy interpretować *ad causa*.

⁶⁵⁶ Zob. M. Popławski, *Art. 2a. [Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika]*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 47 i n. oraz por. wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2.

3. Stosowanie operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

3.1. Założenia teoretycznego modelu procesu decyzyjnego w stosowaniu operatywnych definicji

Analiza założeń teoretycznego modelu procesu decyzyjnego w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych wymaga w pierwszej kolejności przedstawienia etapów teoretycznego modelu procesu decyzyjnego w ustalaniu operatywnych definicji pojęć prawnych. Dwuetapowy model stosowania prawa podatkowego determinuje podział procesu stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych na proces decyzyjny podatników (płatników) oraz proces decyzyjny organów podatkowych i sądów.

Analogicznie do procesu ustalania stanowionych definicji pojęć prawnych w procesie stosowania podatków obrotowych należy wskazać na teoretyczny model procesu decyzyjnego w ustalaniu operatywnych definicji pojęć prawnych. Model ten składa się z następujących etapów: 1) ustalenie pojęć, które wymagają zdefiniowania; 2) ustalenie znaczenia pojęcia; 3) wybór operatywnej definicji danego pojęcia zawartego we właściwej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy; 4) wiążące ustalenie konsekwencji prawnych wyboru definicji danego pojęcia. Czwararty etap, podobnie jak w przypadku modelu ustalania stanowionych definicji, następuje w procesie decyzyjnym dokonywanym przez organy podatkowe oraz sądu, jednak ze względu na ramy badawcze niniejszej pracy nie będzie on analizowany.

Z powodu nierównorzędności stron stosunku prawnopodatkowego podmiotami stosującymi prawo podatkowe, a tym samym podmiotami stosującymi operatywne definicje pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe są organy podatkowe oraz

sądy administracyjne i Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Podmioty te, podobnie jak w przypadku stanowionych definicji, ustalając sposób rozumienia pojęć, rozstrzygają daną sprawę podatkową, wpływają na sytuację podatnika, realizując przez to ingerencyjny charakter prawa podatkowego oraz jego nierównorzędność.

Teoretyczny model procesu decyzyjnego w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych pomija kwestie związane z *quasi*-stanowionymi definicjami, które będą przedmiotem odrębnych badań w dalszej części niniejszego opracowania.

3.2. Ustalenie pojęć wymagających zdefiniowania

Etap ten jest fundamentem stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, w tym etapie bowiem zostanie przesądzone, albo o przełamaniu definicji legalnej danego pojęcia, albo po bezskutecznej próbie ustalenia stanowionej definicji pojęcia podmiot decyzyjny zdecyduje się na stworzenie *ad hoc* definicji niezbędnej do załatwienia sprawy podatkowej. Stwierdzenie to wskazuje, że ustalenie pojęć wymagających zdefiniowania może istnieć w dwóch niezależnych przypadkach.

Pierwszy z nich zachodzi, gdy podmiot decyzyjny mimo istnienia stanowionej definicji danego pojęcia w systemie prawa stwierdza, że stworzy operatywną definicję tego pojęcia na potrzeby stosowania określonej ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy. Wydaje się, że podmioty decyzyjne, posługując się operatywną definicją danego pojęcia, postępują zgodnie ze wskazanymi w literaturze przedmiotu tezami, iż w procesie interpretacji prawa podatkowego nie można posługiwać się „dyrektywą uwzględniania definicji legalnych zawartych w innych niż intepretowany tekst prawny”⁶⁵⁷ oraz założeniem, że dana

⁶⁵⁷ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 73.

definicja wiąże wyłącznie dany akt prawny i jego akty wykonawcze⁶⁵⁸. Ze względu na system prawa i jego cechy należy wskazać, że posługiwanie się w taki sposób operatywnymi definicjami pojęć prawnych może spowodować istnienie niezgodności między systemem prawa a procesem stosowania prawa. To natomiast może być utożsamiane z działaniem *contra legem* podmiotu stosującego prawo. Konsekwencją tego będzie ustalenie znaczenia interpretowanej normy w ten sposób, że istnieje sprzeczność techniczna między normą interpretowaną a inną normą należącą do systemu prawa. Zgodnie z poglądem przedstawicieli teorii prawa „interpretator powinien tak ustalić znaczenie interpretowanej normy, by nie pociągało to za sobą istnienia sprzeczności technicznej między normą interpretowaną a jakąkolwiek z norm należących do tego samego systemu norm prawa”⁶⁵⁹. Należy więc uznać za wątpliwe bezrefleksyjne przyjęcie, że nie wiąże definicja danego pojęcia zawarta poza interpretowaną ustawą podatkową regulującą właściwy podatek obrotowy.

Drugi z przypadków, gdy jest konstruowana operatywna definicja pojęcia prawnego z ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy, to brak stanowionej definicji tego pojęcia w systemie prawa oraz niezgodność danej definicji z prawem UE (lub niezgodności ze swobodami rynku wewnętrznego UE), albo ze względu na niezgodność jej z kontekstem przedmiotowym ustawy podatkowej⁶⁶⁰ lub ewentualnym naruszeniem prawa publicznego.

W przypadku, gdy brak jest stanowionej definicji danego pojęcia w ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, a ponadto takiej definicji nie ma w całym systemie prawa, to wydaje się, że jest to

⁶⁵⁸ *Idem*, *Szkice z wykładni...*, s. 40; *idem*, *Podstawy wykładni prawa...* s. 71.

⁶⁵⁹ J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni...*, s. 298.

⁶⁶⁰ Zgodność definicji legalnej spoza ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy z kontekstem przedmiotowym tej ustawy podatkowej regulującej dany podatek, należy rozumieć jako korzystanie z definicji legalnych spoza tej ustawy podatkowej, które nie powodują ograniczenia możliwości dokonania czynności cywilnoprawnych, które są objęte zakresem przedmiotowym właściwej ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy.

rodzaj luki w prawie, ponieważ brak legalnej definicji można utożsamiać z sytuacją braku normy prawnej⁶⁶¹, czyli z nieistnieniem nakazu rozumienia konkretnego pojęcia w procesie stosowania prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych⁶⁶². Sytuacja ta stanowi naturalną przyczynę do stworzenia operatywnej definicji tego pojęcia przez podmiot decyzyjny. Natomiast gdy w jednej interpretowanej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy nie ma stanowionej definicji danego pojęcia, ale definicja ta jest albo w innej ustawie podatkowej, albo w akcie normatywnym spoza systemu prawa podatkowego, to podmiot stosujący prawo podatkowe musi przeanalizować w pierwszej kolejności, czy może użyć tej definicji, a następnie w przypadku negatywnej odpowiedzi skonstruować operatywną definicję. Kluczowe jest, że stanowiona definicja spoza ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy nie może być zastosowana ze względu na swoją niezgodność (z prawem UE, ze swobodami rynku wewnętrznego UE lub z kontekstem przedmiotowym ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy). Dlatego podmiot decyzyjny w modelu ustalania operatywnej definicji pojęcia prawnego zawartego w ustawie podatkowej regulującej podatki obrotowe odrzuca definicje legalne spoza tej ustawy, które negatywnie przechodzą test zgodności z przedmiotem regulacji danego podatku obrotowego, w sposób wykładni oraz ewentualnym naruszeniem przez stanowioną definicję celów opodatkowania podatku obrotowego oraz przepisów prawa publicznego. W związku z tym następuje nieuwzględnienie definicji legalnej danego pojęcia⁶⁶³. W teorii prawa można wskazać, że dopuszczalne jest odejście od stanowionej definicji, gdy: „1) definicja legalna określa zasięg swojego działania w ten sposób, iż nie stosuje się jej

⁶⁶¹ O rodzajach luk w prawie zob. J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni...*, s. 299–308.

⁶⁶² Zagadnienie to można rozpatrywać również jako przykład luzu interpretacyjnego – zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 58–59.

⁶⁶³ O sytuacji odejścia od definicji legalnej zob. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 49, oraz A. Malec, *op. cit.*, s. 101.

w interpretowanym tekście prawnym, 2) tekst prawny zawierający definicję legalną normuje dziedzinę istotnie różną od dziedziny normowanej przez interpretowany tekst prawny [...], 3) dokonujemy wyboru pomiędzy niezgodnymi definicjami zwrotu *W* zawartymi w tekstach prawnych, z których żaden nie jest tekstem interpretowanym”⁶⁶⁴. Ze względu na specyfikę podatków obrotowych do wskazanych trzech podstaw „złamania” stanowionej definicji należy dodać niezgodność z prawem oraz swobodami rynku UE lub niezgodność z kontekstem przedmiotowym ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy.

3.3. Ustalenie operatywnej definicji pojęcia prawnego

3.3.1. Główne założenia

W literaturze przedmiotu definiowanie pojęć zawartych w aktach normatywnych porównuje się ze zdolnością egzegetyczną, która pojawia się w procesie wykładni prawa⁶⁶⁵. Posługiwanie się stanowionymi, operatywnymi oraz *quasi*-stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych odbywa się w ramach dokonywania procesu wykładni. Teoria prawa wskazuje, że podczas definiowania pojęć w procesie stosowania prawa stosuje się następujący schemat dyrektyw interpretacyjnych⁶⁶⁶: 1) domniemania języka potocznego; 2) domniemania języka prawnego; 3) domniemania języka potocznego (określana jako „słaba”⁶⁶⁷); 4) jednoznaczności; 5) uwzględniania definicji legalnych; 6) wykładni systemowej; 7) wykładni funkcjonalnej. Schemat ten oparty jest na trzech rodzajach wykładni: językowej (pkt 1–5), systemowej i funkcjonalnej oraz na założeniu o paralelnym stosowaniu tych metod wykładni⁶⁶⁸.

⁶⁶⁴ A. Malec, *op. cit.*, s. 101–102.

⁶⁶⁵ *Ibidem*, s. 97.

⁶⁶⁶ *Ibidem*, s. 98.

⁶⁶⁷ *Ibidem*, s. 100.

⁶⁶⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki...*, s. 511.

Proces ustalania operatywnych definicji pojęć prawnych z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy również będzie oparty na wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej. Jednak schemat dyrektyw ze względu na specyfikę podatków obrotowych musi zostać dostosowany do tego rodzaju podatków. Formułowanie definicji operatywnych w ustawach podatkowych regulujących te podatki powinno rozpocząć się od wykładni językowej, która jest podstawowym rodzajem wykładni prawa podatkowego⁶⁶⁹. Wykładnia ta oprócz swojego podstawowego charakteru ma pierwszeństwo ze względu na technikę poboru podatków obrotowych, która oparta jest na zasadzie samoobliczania. Zgodnie z tą zasadą podatnik, aby mógł prawidłowo rozliczyć swoje zobowiązanie podatkowe, musi znać tekst odpowiedniej ustawy podatkowej. W związku z tym wykładnia językowa musi być punktem wyjściowym dla formułowania definicji operatywnych pojęć prawnych z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, zarówno dla podatnika, jak i organów podatkowych oraz sądów sądownych.

W obrębie wykładni językowej należy wyróżnić następujące dyrektywy interpretacyjne: domniemanie języka potocznego oraz domniemanie języka prawniczego. W sytuacji, gdy wyniki wykładni językowej wskazują na jednoznaczne rozumienie danych pojęć zawartych w regulacjach z zakresu podatków obrotowych, to rezultaty te mogą być potwierdzone bądź zaprzeczone przez inne metody wykładni. Rezultaty wykładni językowej – jednoznaczne oraz niejednoznaczne – powinny

⁶⁶⁹ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa...*, s. 282; W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 399; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 89; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017, s. 290 i n.; A. Marzec, *Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączość?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1, s. 69–72. Podobnie w wykładni prawa podatkowego w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii, Irlandii Północnej oraz Republice Irlandii wykładnia językowa ma podstawowe znaczenie – zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii, w Irlandii Północnej oraz w Republice Irlandii*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1, s. 13.

być więc zweryfikowane z wykładnią systemową, a następnie z wykładnią funkcjonalną – czyli wykładniami pozajęzykowymi. W literaturze przedmiotu stwierdza się, że „jeżeli wykładnia pozajęzykowa prowadzi do rezultatów co prawda odmiennych niż wykładnia językowa, ale ta druga nie narusza w sposób istotny wartości systemu prawa – interpretator przyjmuje rezultaty wykładni językowej. Jeżeli wykładnia pozajęzykowa prowadzi do rezultatów zgodnych z wartościami systemu prawa, a nie zapewnia tego wykładnia językowa – daje to podstawę do przyjęcia rezultatów wykładni pozajęzykowej”⁶⁷⁰. Gdy natomiast wykładnia językowa prowadzi do rezultatów wieloznacznych, wtedy wykładnia systemowa i celowościowa służą potwierdzeniu jednego rozwiązania, a odrzuceniu innego⁶⁷¹.

Ustalanie operatywnych definicji pojęć prawnych na podstawie wykładni systemowej powinno być oparte na zgodności z wewnętrzną wykładnią systemową oraz zewnętrzną wykładnią systemową. Podmiot dokonujący ustalenia operatywnych definicji opartych na wykładni systemowej powinien mieć na względzie wymóg niesprzeczności systemu prawa⁶⁷², tzn. ustalenia definicji należy dokonać z zachowaniem niesprzeczności między ustaloną definicją a jakąkolwiek z norm należących do tego samego systemu prawa.

Ostatecznym etapem ustalania operatywnej definicji pojęcia prawnego jest przeprowadzenie testu zgodności otrzymanych rezultatów z celami danego aktu normatywnego, czyli dokonanie wykładni celowościowej. Wykładnię tę należy rozpatrywać na podstawie dwóch płaszczyzn – krajowego prawa podatkowego oraz regulacji unijnych dotyczących podatków obrotowych.

Stosowanie operatywnych definicji powinno być zgodne z celami opodatkowania danej ustawy podatkowej dotyczącej podatku obrotowego.

⁶⁷⁰ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 511.

⁶⁷¹ *Ibidem*.

⁶⁷² Zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, s. 129.

W związku z tym dotychczasowe rezultaty wykładni językowej i systemowej nie mogą być sprzeczne z celami opodatkowania danym podatkiem obrotowym. Ponadto, w związku z harmonizacją podatków obrotowych każde stosowanie operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe – zarówno pojęć z właściwej krajowej ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, jak i pojęć z dyrektyw regulujących dany podatek obrotowy – powinno być zweryfikowane z celami, zgodnie z którymi dany akt normatywny UE reguluje dany podatek obrotowy. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „cel norm sprowadza się bądź do samego tekstu przepisów aktów prawnych lub też są to dane spoza tekstu – cele takie mogą być bowiem formułowane w materiałach przygotowawczych do poszczególnych aktów prawnych lub też wyprowadza się je wprost z kontekstu funkcjonalnego normy w postaci postulatów systemu prawa”⁶⁷³. Ze względu na zasadę samoobliczania, która jest właściwa dla podatków obrotowych, uwzględnianie celów w procesie ustalania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych powinno być dokonane wyłącznie co do celów wskazanych *expressis verbis* w tekście aktu normatywnego UE. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na wątpliwość: „czy cele, na które powołuje się interpretator (np. sędzia w uzasadnieniu wyroku), rzeczywiście dadzą otworzyć się z treści przepisów ustawy, czy też są jedynie projekcją wyobrażeń interpretatora o doskonałym prawie, opartych na przyjętym przez niego systemie przekonań i wartości”⁶⁷⁴. Dlatego aby zapobiec opieraniu procesu definiowania pojęć prawnych na celach nieznajdujących się wprost w tekście ustawy podatkowej, podmiot decyzyjny formułując definicję nie musi sięgać do wykładni celowościowej opartej na woli ustawodawcy, czy też poszukiwać celów danej regulacji spoza aktów normatywnych. W związku z tym, ostatni etap ustalania operatywnych definicji powinien być

⁶⁷³ *Ibidem*, s. 135.

⁶⁷⁴ B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 55.

oparty na wykładni celowościowej – jako rodzaju wykładni funkcjonalnej⁶⁷⁵ – w której uwzględnia się cele wskazane wprost we właściwej dyrektywie regulującej dany podatek obrotowy, który jest przedmiotem krajowej ustawy podatkowej, skąd pochodzi definiowane pojęcie.

3.3.2. Proces operatywnego definiowania

Podmiot decyzyjny rozpoczyna proces operatywnego definiowania pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych od wykładni językowej, której pierwszą dyrektywą interpretacyjną jest domniemanie języka powszechnego. Z domniemaniem tym wiąże się założenie, że ustawodawca posługuje się językiem powszechnym. W związku z tym wszystkie niezdefiniowane pojęcia w ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy powinno rozumieć się zgodnie z jego powszechnym znaczeniem. W literaturze przedmiotu można wskazać stanowisko, że przed poszukiwaniem znaczenia danego pojęcia w języku potocznym „należy przede wszystkim sprawdzić, czy ten zwrot ma swoje ustalone znaczenie w języku prawniczym jako znaczenie dla zwrotu języka prawniczego”⁶⁷⁶. Jednak ze względu na domniemanie posługiwania się przez ustawodawcę językiem potocznym należy najpierw skorzystać z potocznego rozumienia danego pojęcia, a w przypadku pojawiania się w dalszym ciągu niejednoznaczności poszukiwać rozumienia tego pojęcia w języku prawniczym. Zatem podmiot decyzyjny, ustalając operatywną definicję pojęcia z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, powinien rozpocząć od potocznego znaczenia tego pojęcia. Podmiot tworzący definicję operatywną na podstawie potocznego rozumienia może poszukiwać tego znaczenia w słownikach językowych, za pomocą opinii biegłych językoznawców lub przez intuicyjne rozumienie danego pojęcia.

⁶⁷⁵ Wykładnia celowościowa jako rodzaj wykładni funkcjonalnej zob. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 91; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, s. 135.

⁶⁷⁶ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2017, s. 294.

Podstawowym błędem słownikowego ustalania potocznego rozumienia danego pojęcia jest korzystanie wyłącznie z jednego słownika. W literaturze przedmiotu prawidłowo wskazuje się, że w różnych słownikach, a nawet w przypadku jednego słownika, ale w jego poszczególnych wydaniach, mogą pojawić się różnice w definiowaniu danego pojęcia⁶⁷⁷. W związku z tym w przypadku korzystania z tej możliwości podmiot ustalający operatywną definicję powinien skorzystać z kilku słowników językowych. Opierając swoje badania na słownikowym rozumieniu danego pojęcia, dodatkowo można posiłkować się słownikami wyrazów obcych⁶⁷⁸. Ze względu na umiędzynarodowienie regulacji podatków obrotowych należy rozszerzyć możliwość korzystania ze słowników językowych innych języków. Ten sposób ustalania definicji pojęć prawnych jest możliwy w przypadku analizy unijnych regulacji dotyczących podatków obrotowych, gdyż każdy akt prawny UE jest sformułowany w wersjach wszystkich języków urzędowych UE. Warto podkreślić, że podmiot stosujący prawo UE może korzystać z każdej wersji językowej danego unijnego aktu normatywnego. W związku z tym mogą pojawić się różnice w rozumieniu różnych pojęć w urzędowych językach UE. W sytuacji, gdy podmiot kształtujący definicje pojęcia prawnego z podatków obrotowych chce zbadać pojęcie istniejące w unijnych regulacjach dotyczących odpowiedniego podatku obrotowego, powinien więc sięgać do słowników językowych różnych języków urzędowych UE⁶⁷⁹.

Formułowanie definicji pojęcia prawnego z ustaw podatkowych regulujących dany podatek obrotowy należy uznać za nieefektywne⁶⁸⁰,

⁶⁷⁷ O zjawisku istnienia różnych znaczeń danego pojęcia w kilku słownikach zob. m.in. *ibidem*, s. 295.

⁶⁷⁸ *Ibidem*.

⁶⁷⁹ O zjawisku odmiennego rozumienia pojęcia „pojazd” w różnych językach zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 90.

⁶⁸⁰ Pojęcie nieefektywności należy rozumieć jako niemożność jednoznacznego ustalenia sposobu rozumienia danego pojęcia z ustawy podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy przez podmiot stosujący ten akt normatywny.

gdy dany słownik podaje więcej niż jedno znaczenie oraz jest niejednoznaczne rozumienie danego słowa w kilku słownikach.

Innym sposobem ustalania potocznego rozumienia danego pojęcia jest opinia biegłego językoznawcy. Metoda ta jest teoretycznie najlepszym tego sposobem, ponieważ osoba będąca specjalistą z dziedziny językoznawstwa będzie mogła skonstruować jednoznaczną definicję danego pojęcia. Jednak z tego rozwiązania można skorzystać wyłącznie w postępowaniu podatkowym⁶⁸¹. Natomiast o taką opinię nie można wnioskować w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Procedura postępowania przed sądami administracyjnymi⁶⁸² nie przewiduje możliwości powołania takiego dowodu. Metoda ta jest najefektywniejsza, jednak jej możliwość zastosowania jest ograniczona. Możliwe jest, że biegły nie będzie w stanie skonstruować na podstawie warstwy semantycznej definicji danego pojęcia, wskazując na niejednoznaczność danego pojęcia.

Ostatnim z wariantów formułowania definicji danego pojęcia w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych jest tzw. intuicja językowa. Ten sposób tworzenia definicji operatywnych wydaje się mocno powiązany ze zjawiskiem działania umysłu „w trybie automatycznym”⁶⁸³. Podmiot formułujący definicję w ten sposób polega wyłącznie na swojej intuicji, czyli pewnych wypracowanych schematach umysłowych, na podstawie których rozumie dane pojęcie. Problem z takim tworzeniem definicji związany jest, po pierwsze, z brakiem jakiegokolwiek merytorycznego uzasadnienia takiego sposobu rozumienia danego pojęcia. Po drugie, ile jest podmiotów formułujących definicję danego pojęcia w ten sposób, tyle może być definicji jednego pojęcia. W związku z tym ten sposób należy uznać za błędny.

⁶⁸¹ Zob. art. 197 o.p.

⁶⁸² Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1302); dalej p.p.s.a.

⁶⁸³ O automatyzmie umysłu człowieka w pewnych sytuacjach zob. D. Kahneman, *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*, Poznań 2012, s. 46 i n.

W przypadku niejednoznacznego rozumienia danego pojęcia mimo zastosowania wskazanych powyżej metod – dyrektyw (oprócz metody intuicyjnego rozumienia pojęcia) podmiot decyzyjny powinien poszukiwać rozumienia tego pojęcia w języku prawniczym⁶⁸⁴. Znaczenia danego pojęcia w języku prawniczym należy szukać w podręcznikach (z danej dziedziny), komentarzach lub innych monografiach⁶⁸⁵. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że dopiero, gdy dane pojęcie jest rozumiane w sposób jednoznaczny, można skorzystać z tej definicji⁶⁸⁶. Poszukiwanie w ten sposób definicji operatywnej należy uznać za zbędne, trudno bowiem oczekiwać, aby podmiot podejmujący decyzję był w stanie technicznie dojść do przekonania, że w języku prawniczym dane pojęcie jest rozumiane w sposób jednoznaczny.

Kolejnym krokiem w formułowaniu operatywnej definicji pojęcia prawnego z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy jest weryfikacja dotychczasowych rezultatów przez pryzmat wykładni systemowej⁶⁸⁷. W sytuacji, gdy podmiot nie ustalił jednoznacznej definicji operatywnej, dla rozpoczęcia ustalania definicji operatywnej na podstawie wyników wykładni językowej kluczowe jest odejście, w pewnym zakresie, od założenia o racjonalności semantycznej prawodawcy⁶⁸⁸. W szczególności podmiot decyzyjny musi stwierdzić, że wypowiedzi prawodawcy nie są dostatecznie jasne, mimo dokonania wykładni

⁶⁸⁴ W literaturze przedmiotu wskazuje się na wątpliwość domniemania pierwszeństwa języka prawniczego wobec języka potocznego, z którym należy się zgodzić. W związku z tym język prawniczy ustępuje językowi potocznemu przy ustalaniu sposobu rozumienia pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych – zob. B. Brzeziński, *Zagadnienie domniemania pierwszeństwa języka prawniczego wobec języka powszechnego przy wykładni prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 9–16.

⁶⁸⁵ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady...*, 2017, s. 295.

⁶⁸⁶ *Ibidem*.

⁶⁸⁷ Wykładnia systemowa jest subsydiarna względem wykładni językowej – zob. A. Biel-ska-Brodziak, *Wykładnia systemowa prawa podatkowego według orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 1, s. 35.

⁶⁸⁸ A. Malec, *op. cit.*, s. 102.

językowej, w związku z czym zmuszony jest on do skorzystania z wykładni systemowej.

Ustalając operatywną definicję pojęcia w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych lub dokonując testu zgodności skonstruowanej na podstawie wykładni językowej takiej definicji, podmiot decyzyjny musi uwzględnić system prawa, do którego należy definiowane pojęcie⁶⁸⁹. Wobec tego ustalenie tego rodzaju definicji powinno oprzeć się na założeniu, że pojęcia użyte przez prawodawcę powinny być spójne oraz uporządkowane, zarówno gdy chodzi o miejsce danego pojęcia w danym systemie prawa (systematyka zewnętrzna), jak i miejsce tego pojęcia w ramach określonej ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy (systematyka wewnętrzna). Podmiot decyzyjny, ustalając operatywne rozumienie danego pojęcia z ustaw podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe na podstawie wykładni systemowej, powinien zatem brać pod uwagę dwie płaszczyzny – zewnętrzną i wewnętrzną. Ostateczny kształt definicji operatywnej danego pojęcia powinien być jednocześnie zgodny z obiema płaszczyznami.

Formułując operatywną definicję danego pojęcia z ustaw podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe, należy tego dokonać na podstawie całego systemu prawa. W przypadku podatków obrotowych, szczególnie tych zharmonizowanych, podmiot decyzyjny musi uwzględnić daną ustawę podatkową regulującą właściwy podatek obrotowy oraz system prawa UE i polski system prawa.

Analiza wykładni wewnętrznej systemowej w przypadku formułowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe powinna być dokonana, po pierwsze – na podstawie relacji tej definicji do całej ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy, z której pochodzi definiowane pojęcie, a po drugie – podmiot decyzyjny powinien uwzględnić całą gałąź prawa

⁶⁸⁹ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, s. 134; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 83.

podatkowego. Wewnętrzna płaszczyzna systemu podatkowego powinna być uzupełniona o analizę uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego, ogólnych interpretacji i objaśnień podatkowych wydawanych przez Ministra Finansów oraz w określonych przypadkach: interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego, opinii zabezpieczających i utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej.

Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego dzieli się na uchwały abstrakcyjne i konkretne⁶⁹⁰, które rozróżnia pośredniość i bezpośredniość mocy ich obowiązywania. Uchwały abstrakcyjne są wydawane przez NSA w sytuacji rozbieżności w stosowaniu przepisów prawa (w tym prawa podatkowego) w orzecznictwie sądów administracyjnych. Uchwały te nie mają mocy bezpośrednio wiążącej w jakiegokolwiek sprawie sądownoadministracyjnej, natomiast mają moc pośrednią. Pośredniość ta rozumiana jest jako „sytuacja, w której stanowisko zajęte przez NSA w treści uchwały wiąże wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych do chwili, w której nie nastąpi zmiana tego stanowiska”⁶⁹¹. Uchwały konkretne mają natomiast bezpośrednią moc wiążącą, jednak wiążą w konkretnej sprawie sądownoadministracyjnej, w ramach której zostały podjęte – pogląd wyrażony wiąże w całym postępowaniu, aż do jego zakończenia. Wobec tego podmiot decyzyjny formułujący operatywną definicję pojęcia prawnego zawartego w ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy powinien uwzględnić uchwały NSA. Jednak inny sposób uwzględniania tych uchwał zależy od tego, czy są to uchwały abstrakcyjne – wtedy stosujący prawo podmiot, który jest danym składem sądu administracyjnego, powinien uwzględnić takie

⁶⁹⁰ Instytucja uchwał wydawanych przez NSA została uregulowana w art. 15 § 1 p.p.s.a. oraz art. 264 p.p.s.a.

⁶⁹¹ J. Drachal, A. Wiktorowska, P. Wajda, *Art. 264 [Skład siedmiu sędziów]*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2017, s. 1161.

uchwały⁶⁹² – czy uchwały konkretne – w takim przypadku, gdy podmiot również jest składem sądu administracyjnego, to zgodnie z art. 187 § 2 p.p.s.a. jest on związany uchwałą siedmiu sędziów NSA. Warto podkreślić, że w przypadku podmiotów formułujących definicje operatywne, które nie są składami sądów administracyjnych, uchwały nie są źródłem wiążącym.

Podmiot decyzyjny, tworzący operatywną definicję pojęcia prawnego z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe, powinien brać pod uwagę interpretacje przepisów prawa podatkowego, objaśnienia podatkowe Ministra Finansów i tzw. utrwaloną praktykę interpretacyjną organów podatkowych oraz opinie zabezpieczające. Jednak stopień związania tych pism jest uzależniony od ich rodzaju. W przypadku ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanych na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 o.p. lub objaśnień podatkowych wydanych przez Ministra Finansów na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 o.p. nie mają mocy wiążącej dla podmiotu formułującego definicję operatywną. Podmiot ten może wyłącznie pomocniczo uwzględniać ten rodzaj interpretacji czy objaśnień podatkowych. Inna sytuacja będzie, gdy adresat normy prawnopodatkowej zastosował się do interpretacji ogólnej (objaśnienia podatkowego) – wówczas to organ podatkowy w stosunku do tego podmiotu nie może ukształtować operatywnej definicji pojęcia niezgodnej z tą interpretacją (czy zawartą w objaśnieniach podatkowych); w rezultacie prowadziłyby to do zaszkodzenia podmiotowi, który zastosował się do tej interpretacji ogólnej czy objaśnień podatkowych⁶⁹³. Podobnie w przypadku indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego – wydanej na podstawie art. 14b o.p. przez DKIS – podmiot tworzący definicję operatywną może pomocniczo uwzględnić interpretację indywidualną, której był

⁶⁹² Zgodnie z art. 269 § 1 p.p.s.a. w sytuacji, gdy skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi.

⁶⁹³ Zob. art. 14k § 2 o.p. oraz art. 14k § 2 o.p. w zw. z art. 14n § 4 pkt 1 o.p.

wnioskodawcą. Natomiast w przypadku zastosowania się przez wnioskodawcę do indywidualnej interpretacji organ podatkowy rozstrzygający daną sprawę nie może konstruować operatywnej definicji danego pojęcia zawartego w ustawie podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy niezgodnej z indywidualną interpretacją, do której zastosował się wnioskodawca⁶⁹⁴.

Ostatnim uzupełnieniem wewnętrznej wykładni systemowej są opinie zabezpieczające – wydane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 119w o.p., oraz utrwalona praktyka interpretacyjna organów Krajowej Administracji Skarbowej rozumiana zgodnie z art. 14n § 5 o.p. W związku z tym podmiot wnioskujący o opinię albo stosujący się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej korzysta z określonej ochrony⁶⁹⁵. W przypadku zastosowania się do tych instytucji prawa podatkowego przez podatnika organ podatkowy, tworząc operatywną definicję pojęcia prawnego, nie może tak jej sformułować, aby prowadziła do naruszenia ochrony przed negatywnymi skutkami zastosowania się do opinii zabezpieczającej lub wskazanej utrwalonej praktyki interpretacyjnej⁶⁹⁶.

⁶⁹⁴ Zgodnie z art. 14k § 1 o.p.

⁶⁹⁵ W przypadku opinii zabezpieczającej, zastosowanie się do niej podmiotu wnioskującego korzysta z ochrony przed zastosowaniem przez organy podatkowe z klauzuli przeciwno unikaniu opodatkowania (art. 119b § 1 o.p.). Natomiast zastosowanie się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów korzysta z ochrony wskazanej w art. 14k § 2 o.p. (na podstawie art. 14n § 4 pkt 2 o.p.). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „podatnik jest objęty ochroną wynikającą z zasady nieszkodzenia, czyli jest chroniony przed skutkami związanymi ze zmianą lub uchYLENIEM interpretacji, bądź też przed skutkami nieuwzględnienia ich w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Ochrona wynikająca z faktu skorzystania przez podatnika z instytucji utrwalonej praktyki interpretacyjnej obejmuje także przypadki, gdy zastosowanie się do dominujących interpretacji, następnie zmienionych lub nieuwzględnionych w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku” – H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 156.

⁶⁹⁶ Celem § 5 art. 14n o.p. jest rozszerzenie ochrony prawnej podatnika – przepisy te „rozszerzają tę ochronę na przypadki zastosowania się do interpretacji indywidualnych stanowiących utrwaloną praktykę interpretacyjną – również w sytuacji, w której podatnik nie jest adresatem żadnej z nich” – T. Nowak, *Utrwalona praktyka interpretacyjna ministra właściwego do spraw finansów publicznych*, „Kazus Podatkowy” 2017, nr 1, s. 42–43.

Następnie uzyskany rezultat (rezultaty) w wykładni systemowej wewnętrznej powinien być skonfrontowany z zewnętrzną płaszczyzną wykładni systemowej. Przed analizą zewnętrznego płaszczyzny wykładni systemowej należy wskazać na zasadę pierwszeństwa stosowania prawa UE przed wszystkimi normami prawa krajowego oraz na harmonizację większości podatków obrotowych, co determinuje, że podmiot ustalający definicję operatywną powinien w pierwszej kolejności uwzględnić prawo UE.

Polska, wchodząc do UE, zobowiązała się do przyjęcia całego tzw. *acquis communautaire*, na które składają się prawo pierwotne, umowy międzynarodowe zawarte przez UE, prawo pochodne, orzecznictwo TSUE oraz ogólne i strukturalne zasady prawa⁶⁹⁷. W związku z tym podmiot ustalający operatywną definicję opartą już na rezultatach wykładni językowej powinien wybrać to rozumienie tego pojęcia, które jest zgodne z hierarchią źródeł prawa UE⁶⁹⁸. Gdy podmiot formułujący operatywną definicję w dalszym ciągu nie będzie w stanie stworzyć jednoznacznej definicji pojęcia z podatków obrotowych, powinien oprzeć swoje rezultaty na *stricte* polskim systemie prawa⁶⁹⁹, z zachowaniem prowszólnotowej wykładni. W konsekwencji podmiot decyzyjny powinien skonfrontować dotychczasowe rezultaty kształtowania definicji operatywnej z normami prawnymi należącymi do innych gałęzi, w szczególności z normami prawa administracyjnego i prawa cywilnego ze względu na związku tych norm z prawem podatkowym.

Ostatnim etapem ustalania operatywnej definicji pojęcia prawnego z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy jest wykładnia

⁶⁹⁷ Zob. A. Szachoń, *op. cit.*, s. 167–168.

⁶⁹⁸ Hierarchia ta ukształtowana jest w następujący sposób: 1) zasady prawa; 2) prawo pierwotne; 3) Karta Praw Podstawowych; 4) umowy międzynarodowe; 5) akty prawodawcze; 6) instrumenty prawne Przestrzeni Wolności, Bezpieczeństwa i Sprawiedliwości; 7) instrumentu Wspólnej Polityki zagranicznej i Bezpieczeństwa; 8) prawo niewiążące, czyli zalecenia i opinie; 9) orzeczenia TSUE – A. Szachoń, *op. cit.*, s. 169–170.

⁶⁹⁹ W związku z wejściem Polski do Unii Europejskiej prawo Unii Europejskiej stało się w pewnym sensie również częścią polskiego systemu prawa. W tym przypadku chodzi wyłącznie o rdzennie polski system prawa.

celowościowa. Etap ten należy oprzeć na celach dotyczących opodatkowania: po pierwsze, danej ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy, oraz po drugie, unijnego rozporządzenia oraz dyrektywy regulującej właściwy podatek obrotowy.

W pierwszym zakresie podmiot stosujący prawo podatkowe powinien odwołać się do celów opodatkowania związanego z polską ustawą podatkową regulującą podatek obrotowy. Celami tymi są przede wszystkim cele fiskalne, społeczne i gospodarcze⁷⁰⁰ danej regulacji mającej za przedmiot podatek obrotowy. Jednak ustalenie, jakie cele ma realizować dany podatek obrotowy, nie jest łatwe⁷⁰¹, w żadnej z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe nie ma bowiem *expressis verbis* wskazania na te cele; w tych ustawach brak jest preambuł, gdzie mogłyby być one określone. Dlatego weryfikowanie przez podmiot stosujący prawo podatkowe rezultatów operatywnego definiowania o cele opodatkowania polskiej ustawy podatkowej z zakresu podatków obrotowych jest trudne – podmiot ten może posiłkować się materiałami legislacyjnymi (uzasadnienie projektu danej ustawy podatkowej), w których są one wskazane⁷⁰².

W zakresie ustalania celów opodatkowania związanych z prawem UE należy wskazać wyłącznie na zgodność z celami zawartymi w preambule⁷⁰³ właściwego rozporządzenia oraz dyrektyw regulujących dany podatek obrotowy. W szczególności dotyczy to dyrektyw, ponieważ są one głównym narzędziem do harmonizacji tego podatku. Warto wskazać, że w sprawach dotyczących podatków obrotowych jest akceptowalne

⁷⁰⁰ Cele te związane są z procesem tworzenia prawa podatkowego – zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 5–17.

⁷⁰¹ Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki...*, s. 211.

⁷⁰² Zob. uzasadnienie do projektu ustawy o grach hazardowych wraz z projektami aktów wykonawczych, nr druku 2481, Warszawa 2009, s. 40.

⁷⁰³ Warto wskazać, że w doktrynie prawa podatkowego zwraca się uwagę na szczególną rolę preambuł w aktach normatywnych, które stanowią autorytatywną wypowiedź ustawodawcy o prawie oraz celach wydania danego aktu – zob. B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 54.

odwoływanie się przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w swoich orzeczeniach do wykładni celowościowej⁷⁰⁴. Gdy podmiot formułujący definicję operatywną uzyska jednoznaczną definicję w poprzednich etapach procesu ustalania, należy dokonać testu otrzymanych rezultatów z celami wskazanymi *expressis verbis* w preambule do odpowiedniej dyrektywy regulującej podatek obrotowy. Przykładem celów wyrażonych wprost w preambule dyrektywy podatkowej są m.in. eliminacja czynników, które mogą zakłócić warunki konkurencji zarówno na poziomie krajowym, jak i wspólnotowym⁷⁰⁵, zapewnienie swobodnego przemieszczania⁷⁰⁶, ustalenie wspólnych definicji dla wszystkich produktów zaliczanych do tej grupy⁷⁰⁷, zastosowanie minimalnych stawek podatku akcyzowego⁷⁰⁸, niezakłócanie warunków konkurencji i niehamowanie swobodnego przepływu określonych wyrobów na terenie UE⁷⁰⁹ oraz wyeliminowanie czynników, które mogą zakłócać warunki konkurencji lub utrudniać swobodny przepływ kapitału⁷¹⁰. Elementem wspólnym dla wskazanych celów jest realizacja za ich pomocą funkcjonowania wspólnego, wewnętrznego

⁷⁰⁴ A. Gomułowicz, *Konstytucja a prawspólnotowa wykładnia prawa krajowego*, [w:] *Ratio est anima legis. Księga jubileuszowa ku czci profesora Janusza Trzczińskiego*, Warszawa 2007, s. 72.

⁷⁰⁵ Punkt 4 preambuły dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.).

⁷⁰⁶ Punkt 5 preambuły dyrektywy Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, z późn. zm.).

⁷⁰⁷ Preambuła dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21, z późn. zm.).

⁷⁰⁸ Preambuła dyrektywy Rady 92/84/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia stawek podatku akcyzowego dla alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 29).

⁷⁰⁹ Punkt 3 preambuły dyrektywy Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24).

⁷¹⁰ Punkt 3 preambuły dyrektywy Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46/11 z 21.02.2008).

rynku UE. Podsumowując, podmiot decyzyjny, sięgając do wykładni celowościowej, powinien odwoływać się wyłącznie do tych celów, które zostały *expressis verbis* wskazane w tekście unijnego rozporządzenia lub dyrektywy podatkowej, regulujących właściwy podatek obrotowy – częstokroć w preambułach do tych aktów prawnych. Sięganie do innych „źródeł”⁷¹¹ przy formułowaniu operatywnej definicji byłoby nadmiernym obowiązkiem związanym z interpretacją przepisów prawa, w szczególności dla podatników, którzy zgodnie z zasadą samoobliczania wykonują swoje obowiązki i uprawnienia, opierając się wyłącznie na tekście właściwej ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, dlatego wyłącznie cele wskazane w akcie normatywnym stanowią granicę wykładni celowościowej w procesie definiowania pojęć prawnych⁷¹².

Gdy podmiot kształtujący operatywną definicję pojęcia prawnego z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, nie skonstruował jednej operatywnej definicji pojęcia prawnego z ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy⁷¹³, to zgodnie z art. 2a o.p. należy wybrać tę definicję operatywną, która będzie najkorzystniejsza dla podatnika⁷¹⁴. Innymi słowy, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* definicja ta musi przyczyniać się do korzystnych rezultatów podatkowych uzależnionych od danej sprawy podatkowej (np. otrzymanie zwrotu

⁷¹¹ W literaturze przedmiotu wskazuje się materiały, na podstawie których można ustalić cel normy – zob. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, 1972, s. 134–135.

⁷¹² „Szerokie stosowanie metody samoobliczania podatku przez podatnika oznacza w praktyce, że powinien on bezbłędnie odczytać normy prawne ze stosowanych, odnoszących się do sytuacji, w której się znalazł, przepisów prawa [...]. Tym samym wykładnia językowa przepisów w największym stopniu gwarantuje jednolitość ich rozumienia, ograniczając jednocześnie możliwość powstania rozbieżności interpretacyjnych” – B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 66.

⁷¹³ Brak jest jednoznacznego rozumienia tego pojęcia albo w wyniku wykładni systemowej uzupełnionej o wykładnię celowościową uzyskane rezultaty definiowania okazały się niezgodne z celami zawartymi w preambule właściwej dyrektywy regulującej dany podatek obrotowy.

⁷¹⁴ Por. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013/6/80.

nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług czy zastosowanie zwolnienia w podatku do czynności cywilnoprawnych), ale definicja ta musi być zgodna z wykładnią językową oraz wykładnią systemową.

4. Stosowanie *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

4.1. Podmioty tworzące *quasi*-stanowione definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

Głównymi podmiotami, które tworzą *quasi*-stanowione definicje pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe, są m.in. Naczelny Sąd Administracyjny, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Minister Finansów, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Wskazane podmioty łączy przede wszystkim ich wpływ na inne podmioty stosujące prawo podatkowe, który materializuje się w uchwałodawczej działalności NSA, w orzeczeniach TSUE, ogólnych interpretacjach przepisów prawa oraz objaśnieniach wydawanych przez Ministra Finansów, indywidualnych interpretacjach przepisów prawa podatkowego wydawanych przez DKIS oraz opiniach zabezpieczających wydawanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Skonstruowanie przez te podmioty operatywnych definicji pojęcia prawnego z danej ustawy podatkowej lub właściwej dyrektywy podatkowej (w przypadku TSUE) regulujących dany podatek obrotowy w określonym zakresie wiąże inne podmioty stosujące prawo podatkowe.

Podmioty te, formułując definicję, powinny postępować zgodnie z modelem ustalania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Moc obowiązywania takich

definicji należy rozróżnić na obowiązkowe oraz fakultatywne zastosowanie. W związku z tym podmiot stosujący prawo podatkowe w zależności od sytuacji będzie albo musiał zastosować stworzoną przez wskazane podmioty operatywną definicję pojęcia prawnego zawartego w ustawie podatkowej regulującej poszczególne podatki obrotowe, albo będzie mógł zastosować taką definicję.

W przypadku uchwałodawczej działalności Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowane przez niego *quasi*-stanowione definicje pojęć prawnych wiążą przede wszystkim składy sądów administracyjnych. W zależności od rodzaju uchwały – abstrakcyjnej lub konkretnej – stworzona przez NSA *quasi*-stanowiona definicja pojęcia prawnego będzie wiązała wszystkie składy sądów administracyjnych albo sądy rozstrzygające daną sprawę podatkową. I w jednym, i drugim przypadku definicje te muszą być zastosowane, podobnie jak stanowione definicje legalne. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na moc wiążącą uchwał – w określonym zakresie – wyłącznie składów sądów administracyjnych. Organy podatkowe, strony oraz uczestnicy postępowania sądowoadministracyjnego nieformalnie również są związani uchwałami NSA, podmioty te nie są bowiem „w stanie swoją interpretacją przełamać wykładni uzyskanej w uchwale NSA”⁷¹⁵. W przypadku sformułowanych definicji pojęć prawnych przez NSA w swoich uchwałach wiążą one formalnie składy sądów administracyjnych – w zależności od uchwały – oraz nieformalnie również organy podatkowe, strony oraz uczestników postępowania sądowoadministracyjnego.

Orzeczenia TSUE w doktrynie prawa międzynarodowego mają charakter źródeł prawa. Trybunał ten posiada legitymizację do tworzenia prawa, przez co zbliża się do roli prawodawcy. W literaturze przedmiotu

⁷¹⁵ A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 220.

wskazuje się, że TSUE ma legitymizację do stanowienia prawa, ponieważ normy stworzone przez TSUE mają charakter powszechny⁷¹⁶.

W szeroko rozumianej procedurze podatkowej orzeczenia TSUE odgrywają szczególną rolę⁷¹⁷. Przykładem jest obowiązek uwzględniania orzeczeń TSUE przez Ministra Finansów przy wydawaniu oraz zmianie ogólnych interpretacji podatkowych i objaśnień podatkowych⁷¹⁸; Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, który z urzędu może zmienić wydaną interpretację indywidualną ze względu na jej nieprawidłowość z orzecznictwem TSUE⁷¹⁹; Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, który może zmienić wydaną przez niego opinię zabezpieczającą w sytuacji sprzeczności jej z orzeczeniem TSUE⁷²⁰. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że sądy krajowe – w sprawach podatkowych z zakresu podatków obrotowych sądy administracyjne – są zobowiązane do konsultowania się z TSUE w kwestii wykładni prawa UE⁷²¹. Sądy krajowe za pomocą pytań prejudycjalnych oraz orzeczeń wstępnych dokonują „konsultacji” z TSUE co do wykładni danego przepisu prawa UE⁷²². Ponadto w doktrynie prawa międzynarodowego podkreśla się, że sąd krajowy, który zwrócił się do TSUE – co do wykładni prawa UE – jest nią związany w pełnym toku instancyjnym⁷²³. Formułowane przez TSUE operatywne definicje pojęć prawnych mają wartość definicji stanowionych ze względu na obowiązek ich przestrzegania w procesie stosowania podatków obrotowych przez podmioty stosujące prawo podatkowe. W związku z tym tworzone przez TSUE operatywne

⁷¹⁶ P. Marciszyn, *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2015, s. 336.

⁷¹⁷ W prawie podatkowym pozycja ta jest wskazana w art. 240 § 1 pkt 11 o.p., gdzie orzeczenie TSUE może być podstawą do wznowienia postępowania podatkowego.

⁷¹⁸ Artykuł 14a o.p., art. 14da o.p.

⁷¹⁹ Artykuł 14e § 1 pkt 1 o.p.

⁷²⁰ Artykuł 119zd § 1 o.p.

⁷²¹ E. Krzysztofik, *System ochrony prawnej w Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, red. A. Kuś, Lublin 2010, s. 287.

⁷²² Artykuł 267 TFUE.

⁷²³ E. Krzysztofik, *op. cit.*, s. 291.

definicje pojęć prawnych, ze względu na pozycję, jaką w systemie prawa zajmuje TSUE, stają się definicjami *quasi*-stanowionymi.

Tworzone przez Ministra Finansów, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej operatywne definicje pojęć prawnych mają w określonych przypadkach walor definicji stanowionych. W szczególności jest tak w przypadku definicji w ramach instytucji ogólnej i indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, opinii zabezpieczającej oraz objaśnień prawa podatkowego. Podatnik (płatnik), który zastosował się do sformułowanych definicji, korzysta z ochrony przed negatywnymi konsekwencjami⁷²⁴. Zastosowanie się do stworzonej definicji przez podatnika (płatnika) powoduje ponadto, że organy podatkowe, które wejdą w relację z tym podmiotem w ramach procedury podatkowej, muszą przestrzegać tych definicji.

4.2. Ustalenie pojęć wymagających zdefiniowania, formułowanie *quasi*-stanowionego znaczenia pojęcia i wybór definicji

Quasi-stanowione definicje pojęć prawnych są rodzajem operatywnych definicji. Dlatego proces ustalania pojęć wymagających zdefiniowania oraz formułowanie *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych jest tożsamy z modelem tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących właściwy podatek obrotowy. Jedynie w przypadku formułowania definicji pojęć prawnych przez TSUE model ulega zmianie, dlatego zagadnienie to zostanie poddane analizie.

Różnica w odmiennym sposobie definiowania pojęć prawnych przez TSUE wynika przede wszystkim z wielojęzyczności prawa UE, autonomii

⁷²⁴ „Określenie «nie może szkodzić» należy rozumieć szeroko, zarówno jako zapobieganie powstaniu szkody, jak i jej naprawienie, rozumiane jako wyrównanie wszelkich szkód. Realizacja tak rozumianej klauzuli nieszkodzenia może nastąpić na podstawie reguł określonych w Ordynacji podatkowej i przepisów prawa cywilnego” – A. Kabat, *Art. 14(k) Ochrona wnioskodawcy*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Warszawa 2017, s. 179.

pojęciowej prawa wspólnotowego oraz znaczącej roli wykładni celowościowej. W definiowaniu pojęć prawnych z unijnych regulacji TSUE opiera się na wykładni językowej, wykładni systemowej oraz wykładni celowościowej, chociaż w literaturze przedmiotu wskazuje się, że TSUE nie ma wypracowanej jednej, spójnej koncepcji wykładni prawa. Powodem tego jest zasiadanie w składach orzekających sędziów reprezentujących różne systemy prawa oraz odmienną kulturę prawną⁷²⁵.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, formułując *quasi*-stanowione definicje pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych dotyczących podatków obrotowych, rozpoczyna od wykładni językowej. Wykładnia ta, podobnie jak w przypadku wykładni dokonywanych przez krajowe podmioty stosujące prawo podatkowe, ma charakter wyjściowy – podstawowy⁷²⁶. Wielojęzyczność i wielokulturowość⁷²⁷ unijnego prawa powoduje, że TSUE w przypadku niejednoznacznego rozumienia danego pojęcia w jednym języku urzędowym UE powinien badać we wszystkich językach urzędowych rozumienie definiowanego pojęcia⁷²⁸. Możliwość szukania znaczenia danego pojęcia z podatków obrotowych w różnych językach etnicznych wynika z założenia, że różne wersje językowe są jednakowo autentyczne, tym samym ustalanie operatywnych definicji pojęć prawnych wymaga porównania kilku wersji językowych⁷²⁹. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że w orzecznictwie TSUE

⁷²⁵ A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 61.

⁷²⁶ J. Niesiołowski, A. Mikołajczyk, *Z zagadnień wykładni prawa europejskiego*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 211.

⁷²⁷ Zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia językowa prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 2, s. 14 i n.

⁷²⁸ R. Wainwright, *Techniques of drafting European Community legislations: Problems of interpretation*, „Statute Law Review”, vol. 17, nr 1, Oxford 1996, s. 14.

⁷²⁹ O zasadzie autentyczności wszystkich wersji językowych zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 79–85; A. Doczekalska, *Drafting and interpretation of EU law – paradoxes of the legal multilingualism*, [w:] *Formal linguistics and law*, red. G. Grewendorf, M. Rathert, Berlin 2009, s. 339.

istnieje koncepcja autonomii pojęciowej prawa UE, zgodnie z którą po pierwsze, wykładnia językowa musi być oderwana w określonym stopniu od poszczególnych języków powszechnych i prawnych. Po drugie, TSUE nie może korzystać z definicji legalnych z wewnętrznych porządków państw członkowskich UE⁷³⁰. Jednak w przypadku ustalania znaczenia terminów, czyli określania operatywnych definicji pojęć, TSUE korzysta z wykładni komparatystycznej, która polega na porównaniu rozumienia danego pojęcia w językach urzędowych UE⁷³¹. Formułowanie definicji operatywnej pojęcia prawnego z danej dyrektywy (lub rozporządzenia) regulującej podatek obrotowy na podstawie wykładni językowej i zasady autentyczności wszystkich wersji językowych powoduje duże prawdopodobieństwo pojawienia się rozbieżności między rozumieniem danego pojęcia w różnych językach urzędowych UE.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na trzy sposoby wykładni w sytuacji rozbieżności między wersjami językowymi: klasyczne pogodzenie wszystkich wersji językowych; pogodzenie połączone z badaniem celu przepisu oraz radykalną metodę celowościową⁷³². W piśmiennictwie zwraca się uwagę na aspekt uwzględnienia przez TSUE w procesie wykładni językowej kontekstów gospodarczych – celów i sensu ekonomicznych rozwiązań⁷³³. W modelowym ujęciu formułowania *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych TSUE na podstawie wykładni językowej powinien uwzględniać również ekonomiczny sens w skonstruowanych przez siebie definicjach.

⁷³⁰ A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 62.

⁷³¹ M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005, s. 99.

⁷³² I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 86–88 za: M. Derlén, *In defence of (limited) multilingualism: problems and possibilities of the multilingual interpretation of European Union law in national courts*, [w:] *Linguistic diversity and European democracy*, A.L. Kjaer, S. Adamo, London 2009, s. 143 i n.

⁷³³ A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 63.

Formułując operatywne definicje pojęć prawnych z dyrektyw (rozporządzeń) regulujących dane podatki obrotowe, otrzymane rezultaty z wykładni językowej zostają uzupełnione o wykładnię celowościową oraz wykładnię systemową. Ten etap formułowania definicji *quasi*-stanowionych musi uwzględniać cały system prawa UE⁷³⁴, systematykę wewnętrzną danej dyrektywy (rozporządzenia) regulującej właściwy podatek obrotowy, zasad⁷³⁵ prawa oraz celów⁷³⁶. TSUE, formułując *quasi*-stanowione definicje pojęć prawnych z podatków obrotowych, dokonuje tego jednocześnie na podstawie wykładni językowej i pozajęzykowych. Oprócz tekstu prawnego TSUE korzysta zatem z unijnych zasad prawa oraz celów danej regulacji, które częstokroć sam stworzył⁷³⁷. Taki sposób

⁷³⁴ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że brak jest w prawie Unii Europejskiej wykładni systemowej w rozumieniu prawa krajowego, ponieważ unijne prawo nie tworzy hierarchicznie uporządkowanego systemu prawa. W związku z tym, mówiąc o wykładni systemowej prawa Unii Europejskiej, należy mieć na uwadze odnośnienie się do zasad prawa – zob. A. Bartosiewicz, *op. cit.*, s. 64.

⁷³⁵ „Zasady te można podzielić na:

- 1) zasady mające swój wyraz bezpośrednio w Traktatach, czyli np.:
 - zasada proporcjonalności,
 - zasada subsydiarności,
 - zasada lojalności współpracy,
 - zasada równości,
 - zasada demokracji reprezentatywnej oraz poszanowania praw człowieka,
 - zasada prawa materialnego Unii Europejskiej;
- 2) zasady nieuregulowane bezpośrednio w Traktatach, wśród których są:
 - reguła rozsądku (ang. *rule of reason*),
 - zasada pewności prawa,
 - zasada uprawnionych oczekiwań,
 - zasada niedziałania prawa wstecz,
 - zasada spójności” – I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 136–137.

⁷³⁶ Przykłady celów: „1) ustanowienie wspólnego systemu VAT; 2) wspieranie swobodnego przepływu kapitału, który uważa się za podstawowy warunek stworzenia unii gospodarczej; 3) ograniczenie w jak największym stopniu skutków podatku kapitałowego dla swobody przepływu kapitału; 4) zwalczanie oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć w VAT” – I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 143–144.

⁷³⁷ W piśmiennictwie wskazuje się, że orzecznictwo TSUE stanowi fundamentalną rolę w formułowaniu szczególnych cech unijnego prawa – zob. D. Antonów, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 129 i n.

formułowania definicji świadczy o wychodzeniu poza językowe rozumienie danych pojęć i uwzględnienie zasad prawa oraz celów konkretnej regulacji.

5. Podsumowanie

I. W procesie definiowania pojęć prawnych w procesie stosowania prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych można wyróżnić trzy modele stosowania definicji tych pojęć: 1) stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych; 2) stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych oraz 3) stosowania *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych.

II. W przypadku modelu stosowania stanowionych oraz operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych można stwierdzić, że istnieje między nimi zależność. Model stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe jest modelem następczym (wtórnym) do modelu stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych. Podmiot formułujący definicję pojęcia prawnego zawartego w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych powinien w pierwszej kolejności tak ustalić rozumienie tego pojęcia, aby było ono zgodne z jego legalną definicją. Uwzględnienie to przebiega zgodnie ze wskazanymi warunkami, w szczególności z zachowaniem prowsólnotowej wykładni prawa. Wzmocnieniem dla takiego ustalania definicji pojęcia prawnego z ustaw podatkowych regulujących właściwe podatki obrotowe jest prokonstytucyjna wykładnia, która jest oparta na art. 217 Konstytucji RP. W przypadku istnienia kilku definicji stanowionych, czyli definicji legalnych właściwego pojęcia z podatków obrotowych, należy to kwalifikować jako niejednoznaczne rozumienie tego pojęcia. Zgodnie zatem z wyrażoną w art. 2a o.p. zasadą *in dubio pro tributario* właściwa będzie stanowiona definicja, która jest najkorzystniejsza dla podatnika (niezależnie, kto

jest podmiotem decyzyjnym: organ podatkowy, podatnik czy sąd). W przypadku braku stanowionej definicji danego pojęcia albo braku możliwości skorzystania z niej, ze względu na negatywne rezultaty prowsólnotowej wykładni takich definicji lub niezgodności z celem opodatkowania danym podatkiem obrotowym, podmiot decyzyjny powinien przejść do modelu ustalania operatywnych definicji pojęć prawnych.

III. Model stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych oparty jest na podstawowych rodzajach wykładni – językowej, systemowej oraz celowościowej. W modelu tym podmiot decyzyjny rozpoczyna swoje ustalenie od wykładni językowej. W wykładni tej formułowana jest definicja w pierwszym kroku o domniemanie potocznego rozumienia danego pojęcia. Wydaje się, że możliwe są do zaakceptowania dwa sposoby takiego rozumienia. Pierwszy, to oparcie się na słownikach językowych, jednak z zastrzeżeniem poszukiwania potocznego rozumienia też w innych słownikach, a nawet różnych wydaniach jednego słownika. Drugi sposób związany jest ze skorzystaniem z opinii biegłego językoznawcy, jednak z tego sposobu można skorzystać wyłącznie w postępowaniu podatkowym, a nie w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Natomiast niedopuszczalnym sposobem formułowania definicji na podstawie potocznego rozumienia pojęcia jest tzw. intuicja językowa. W przypadku niejednoznacznych rezultatów wykładni podmiot formułujący definicję powinien skorzystać z rozumienia pojęcia w języku prawniczym, jednak ten sposób może być nieefektywny, ponieważ utrudnione może być tworzenie definicji na podstawie języka prawniczego, czyli *de facto* na sposobie rozumienia danego pojęcia przez doktrynę prawa. Ustalenie jednego rozumienia opartego na doktrynie prawa może być zadaniem trudnym dla podmiotu stosującego prawo podatkowe ze względu na mnogość stanowisk w doktrynie i brak stabilności w tym zakresie; doktryna może ulegać zmianie wraz z upływem czasu, w związku z czym utrudnione może być formułowanie jednoznacznego rozumienia pojęcia prawnego na podstawie języka prawniczego. Uzyskane rezultaty – jednoznaczne lub niejednoznaczne – podmiot

decyzyjny musi zderzyć z wykładnią systemową (w ujęciu wewnętrznym oraz zewnętrznym). Model stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych kończy wykładnia celowościowa, czyli otrzymane dotychczasowe rezultaty zderza się z celami opodatkowania związanymi z polską ustawą podatkową regulującą dany podatek obrotowy oraz z celami związanymi z właściwą dyrektywą (właściwym rozporządzeniem), które są wyrażone *expressis verbis* w tekście aktu normatywnego; cele te są wskazane przede wszystkim w preambułach unijnych aktów normatywnych regulujących podatki obrotowe. W polskich ustawach podatkowych regulujących ten rodzaj podatku brak jest wskazanych wprost celów danej regulacji prawnej, dlatego należy ich poszukiwać w materiałach legislacyjnych. Ze względu na brak związania tymi materiałami określenie celów opodatkowania danym podatkiem obrotowym jest trudne. Uzasadnieniem dla takiego przeprowadzenia wykładni celowościowej jest zasada samoobliczania, która jest charakterystyczna dla podatków obrotowych, w związku z tym podatnik, chcąc właściwie zrealizować swoje obowiązki, musi znać tekst ustawy. Nie można zatem wymagać, aby w procesie ustalania definicji pojęcia prawnego z podatków obrotowych podatnik (płatnik) szukał tej definicji na podstawie celów danej ustawy podatkowej, które nie są wyrażone wprost w akcie normatywnym. Ta zasada musi jednak dotyczyć również pozostałych podmiotów stosujących prawo podatkowe, aby nie doszło do rozbieżności w tym modelu stosowania definicji pojęć prawnych. Podobnie jak w przypadku modelu stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych, również i tu w przypadku finalnego uzyskania niejednoznacznych rezultatów należy zastosować art. 2a o.p., czyli wybrać definicję, która spełnia wszystkie niezbędne warunki do jej zastosowania oraz zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* jest najkorzystniejsza dla podatnika.

IV. Model stosowania *quasi*-stanowionych definicji jest modelem powiązaniem ze stosowaniem operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, jest on bowiem

realizowany przez podmioty stosujące prawo podatkowe *ad hoc*. Jednak podmioty te, tworząc ten rodzaj definicji, z jednej strony ustalają operatywne definicje pojęcia, z drugiej – ze względu na ich pozycję systemową – ustalone przez nie definicje mają charakter stanowionych definicji. Modelem tym mogą się zatem posługiwać nieliczne podmioty. Definicje stworzone przez te podmioty (NSA, TSUE, Minister Finansów, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej) – ze względu na swoje kompetencje w określonych instytucjach prawnych – muszą być przestrzegane przez pozostałe podmioty stosujące prawo podatkowe. W związku z tym definicje te *de facto* mają charakter *quasi*-stanowiony, chociaż nie zostały ustalone przez prawodawcę.

Sposób formułowania definicji oparty na tym modelu jest tożsamy z modelem ustalania operatywnych definicji pojęć prawnych. Jedyne należy wskazać na TSUE, który ze względu na specyfikę prawa UE (przede wszystkim wielojęzykowość oraz wielokulturowość) proces ustalania definicji opiera na właściwych dla niego metodach.

V. Wskazane w tym rozdziale założenia modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych stanowią wyłącznie teoretyczny wyraz sposobu definiowania pojęć prawnych tych ustawach. Ze względu na nierównorzędność stron stosunku prawnopodatkowego istotne jest ustalenie sposobu stosowania definicji pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo podatkowe. Podmioty te, ustalając sposób rozumienia pojęć, rozstrzygają daną sprawę podatkową, a tym samym wpływają na sytuację podatnika, realizując przez to ingerencyjny charakter prawa podatkowego. W związku z tym, uzasadnione jest przenieście w kolejnych rozdziałach niniejszej pracy praktycznego stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.

Rozdział IV

Stanowione definicje pojęć prawnych w orzecznictwie sądów i praktyce organów podatkowych z zakresu ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych

1. Uwagi ogólne

W poprzednim rozdziale przedstawiono główne założenia teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Jeden z tych modeli dotyczył posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych na potrzeby ustalenia sposobu rozumienia pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących poszczególne podatki obrotowe. Zgodnie z tym modelem podmiot, dokonując interpretacji tekstu ustawy podatkowej lub dyrektywy (unijne rozporządzenia) regulującej dany podatek obrotowy, w pierwszej kolejności powinien tak rozumieć to pojęcie, aby było ono zgodne z jego stanowioną definicją. Tak ukształtowany model stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe powoduje, że podmioty stosujące prawo podatkowe powinny ustalać sposób rozumienia określeń prawnych zgodnie ze stanowionymi (legalnymi) definicjami tych pojęć.

W orzecznictwie zarówno sądów krajowych, jak i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, oraz w praktyce organów podatkowych

można wskazać sprawy, które dotyczą czy to bezpośrednio, czy to pośrednio definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe⁷³⁸. Ustalanie sposobu rozumienia pojęć

⁷³⁸ M.in.: wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, sprawa 320/88, ECLI:EU:C:1990:61; wyrok TSUE z dnia 26 czerwca 2003 r. *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, sprawa C-305/01, ECLI: ECLI:EU:C:2003:377; wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r., orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniami z dnia 28 lipca 2003 r. w sprawach: C-354/03 i C-355/03 oraz z dnia 27 października 2003 r., sprawa C484/03, ECLI:EU:C:2006:16, ECLI: ECLI:EU:C:2013:840; wyrok TSUE z dnia 27 kwietnia 2006 r., *H. A. Solleveld*, sprawa C-443/04, *i J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, sprawa C-444/04, ECLI: ECLI:EU:C:2006:257; wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2012 r., *Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i upravljenje na izpyhlenieto”, Warna, pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za приходите za sprahodite*, sprawa C-285/11, ECLI: ECLI:EU:C:2012:774; wyrok TSUE z dnia 22 kwietnia 2015 r. *Drukarnia Multipress sp. z o.o./Minister Finansów*, sprawa C-357/13, ECLI:EU:C:2015:253; wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r., *Radu Florin Salomie i Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, sprawa C-183/14, ECLI: ECLI:EU:C:2015:454; wyrok TSUE z dnia 9 lutego 2017 r., *Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira*, sprawa C-21/16, ECLI: ECLI:EU:C:2017:106; wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2017 r., *Sjelle Autogenbrug I/S przeciwko Skatteministeriet*, sprawa C-471/15, ECLI: ECLI:EU:C:2017:20; wyrok TSUE z dnia 12 października 2017 r., *X BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, sprawa C-661/15, ECLI: ECLI:EU:C:2017:753; wyrok TSUE z dnia 1 czerwca 2017 r., *Wallenborn Transports SA przeciwko Hauptzollamt Gießen*, sprawa C-571/15, ECLI: ECLI:EU:C:2017:417; opinia rzecznika generalnego Cruz Villalón przedstawiona w dniu 12 grudnia 2013 r., *ATP Pension Service A/S przeciwko Skatteministeriet*, sprawa C-464/12; wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., I FSK 1006/12 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2013 r., I FSK 1721/12 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 14 maja 2015 r., I FSK 382/14 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 2038/14 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., I FSK 246/15 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 3 października 2017 r., I GSK 1518/15 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., I GSK 1598/15 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., I GSK 473/17 (CBOSA); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 kwietnia 2013 r., I SA/Sz 275/12 (CBOSA); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 czerwca 2013 r., I SA/Ol 237/13 (CBOSA); wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 września 2015 r., I SA/Bk 310/15 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 października 2015 r., III SA/Gl 986/15 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 743/15 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 października 2015 r., III SA/Gl 1273/15 (CBOSA); wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 grudnia 2015 r., I SA/Lu 627/15 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2016 r., VIII SA/Wa 717/15 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2016 r., III SA/Wa 959/15 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 maja 2016 r., III SA/Wa 1349/15 (CBOSA); wyrok WSA w Olsztynie z dnia

prawnych zawartych w ustawach podatkowych (dyrektywach lub unijnych rozporządzeniach) regulujących podatki obrotowe, co do zasady, nie nasuwa problemów interpretacyjnych w przypadku uregulowania w treści jednego aktu normatywnego zarówno stanowionych definicji, jak i analizowanych pojęć. Natomiast problematyczne dla interpretowania niezdefiniowanych terminów jest posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych spoza danej ustawy regulującej konkretny podatek obrotowy, z której pochodzi analizowane określenie⁷³⁹.

W orzecznictwie polskich sądów oraz rozstrzygnięciach organów podatkowych są rozbieżne stanowiska co do możliwości posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych na potrzeby analizowanego pojęcia z ustawy podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy w sytuacji, gdy ta definicja pochodzi z innej ustawy podatkowej lub

21 kwietnia 2016 r., I SA/OI 106/16 (CBOSA); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 31 maja 2016 r., I SA/Bd 157/16 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2016 r., III SA/Wa 1414/15 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 września 2016 r., III SA/Wa 2198/15 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 listopada 2016 r., III SA/Wa 2496/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 grudnia 2016 r., I SA/Gd 1310/16 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3014/15 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2017 r., III SA/Gl 1270/16 (CBOSA); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2017 r., I SA/Po 317/16 (CBOSA); wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2017 r., I SA/Kr 91/17 (CBOSA); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 maja 2017 r., III SA/Po 957/16 (CBOSA); wyrok WSA w Opolu z dnia 28 czerwca 2017 r., I SA/Op 152/17 (CBOSA); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2017 r., I SA/Po 84/17 (CBOSA); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 lipca 2017 r., III SA/Po 1181/16 (CBOSA); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 października 2017 r., I SA/Bd 826/17 (CBOSA); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., I SA/Po 486/17 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2017 r., I SA/Wr 916/17 (CBOSA); wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 grudnia 2017 r., I SA/Łd 860/17 (CBOSA); wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 lutego 2018, I SA/Łd 1066/17 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 lutego 2018 r., I SA/Gl 1366/17 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gl 1295/17 (CBOSA); interpretacja indywidualna DKIS 19 marca 2018 r., IPPB2/436-96/14/17-14/S/AK1 (SIP); interpretacja indywidualna DKIS z dnia 4 kwietnia 2018 r., ITPP3/443A-64/14-6/18-6/KT (SIP); interpretacja indywidualna DKIS z dnia 11 kwietnia 2018 r., 0115-KDIT1-2.4012.139.2018.1.PS (SIP)..

⁷³⁹ W dalszej części opracowania definicje te będą określane „obcymi” definicjami pojęć prawnych – podobnie określa te definicje m.in. B. Brzeziński, *Szkice z wykładni...*, s. 43 i n.

ustawy spoza systemu prawa podatkowego. Dlatego w tym rozdziale zostało przyjęte założenie, iż brak jest jednolitych „zasad” wypracowanych przez składy orzekające lub organy podatkowe co do możliwości posługiwania się tymi stanowionymi definicjami pojęć prawnych. Tak postawione założenie determinuje główny cel tego rozdziału, czyli przeanalizowanie sposobu posługiwania⁷⁴⁰ się przez wskazane podmioty stosujące prawo podatkowe stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartych w innych aktach normatywnych niż ustawa podatkowa regulująca konkretny podatek obrotowy skąd pochodzi dane określenie. Zagadnieniem wyjściowym jest ustalenie płaszczyzn związania stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe w orzecznictwie (sądów administracyjnych i TSUE) i rozstrzygnięciach organów podatkowych. Następnie zostanie dokonany i przeanalizowany podział stosowania tymi definicjami przez judykaturę i organy podatkowe na dynamiczne i statyczne. Podział ten oparto na przesłance istnienia zarówno pojęcia, jak i jego definicji, w jednej ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy.

Ostatecznie w rozdziale tym zostaną podjęte rozważania dotyczące zachowania spójności systemu prawa w stosowaniu stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Zagadnienie relacji spójności systemu prawa i stosowania tych definicji należy rozpatrywać w dwóch sferach. Po pierwsze, w ujęciu wewnętrznej spójności systemu prawa podatkowego, czyli możliwości stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w innych ustawach podatkowych niż analizowane określenie. Po drugie, w ujęciu zewnętrznej spójności całego systemu prawa, czyli możliwości stosowania tych definicji zawartych w ustawach spoza systemu prawa podatkowego. Na podstawie przeanalizowanych orzeczeń sądów (sądów administracyjnych i TSUE) oraz rozstrzygnięć organów podatkowych zbadany będzie sposób

⁷⁴⁰ Określenie posługiwania się stanowionymi definicjami jest tożsame z określeniem stosowania tych definicji.

posługiwania się przez te podmioty stanowionymi definicjami pojęć prawnych i zostanie wykazane, czy podmioty te stosują wskazane definicje w sposób jednolity.

Jednolite, a więc konsekwentne stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych na potrzeby określeń zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe jest szczególnie istotne dla urzeczywistnienia w procesie stosowania prawa podatkowego zasady pewności prawa⁷⁴¹. W związku z tym jednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w procesie stosowania prawa podatkowego urzeczywistnia ten postulat. Dlatego brak konsekwentnego stosowania definicji pojęć prawnych wyrażonych w treści aktu normatywnego regulującego podatki obrotowe przez podmioty stosujące prawo podatkowe, a więc podmioty rozstrzygające konkretne sprawy podatkowe, powoduje złamanie postulatu urzeczywistnienia pewności tego prawa. Adresat normy prawnopodatkowej powinien przewidzieć konsekwencje jego działań w sferze prawa podatkowego. Celem niniejszego rozdziału jest zatem ustalenie, w jaki sposób i czy jednolicie judykatura oraz organy podatkowe posługują się stanowionymi definicjami pojęć prawnych.

2. Płaszczyzny związania stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych w procesie ich stosowania

Zarówno składy orzekające (sądów administracyjnych lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), jak i organy podatkowe w swoich rozstrzygnięciach stosują stanowione definicje pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. Stosowanie tych definicji należy rozpatrywać w dwóch niezależnych od

⁷⁴¹ W literaturze przedmiotu wskazuje się, że stosowanie prawa podatkowego powinno urzeczywistniać postulat pewności prawa – H. Filipezyk, *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013, s. 63.

siebie płaszczyznach dotyczących związania definicjami stanowionymi w procesie stosowania prawa podatkowego. Są to płaszczyzny: formalnoprawna oraz materialnoprawna.

Pierwsza płaszczyzna związania stanowionymi definicjami w procesie stosowania prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych – formalnoprawna – dotyczy regulacji ustrojowych oraz proceduralnych. Pod pojęciem regulacji ustrojowych powinno się rozumieć zarówno Konstytucję RP, Traktaty UE, jak i akty normatywne określające ustroj sądów administracyjnych⁷⁴². Natomiast regulacje proceduralne odnoszą się do norm prawnych regulujących obowiązki i kompetencje TSUE, sądów administracyjnych oraz organów podatkowych.

Według hierarchii źródeł prawa dla płaszczyzny formalnoprawnej stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych podstawowym aktem normatywnym jest Konstytucja RP i Traktaty UE, a dopiero następnie akty normatywne regulujące kompetencje i obowiązki podmiotów stosujących prawo podatkowe.

Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Jak trafnie zauważył Trybunał Konstytucyjny, pod pojęciem „władzy publicznej” należy rozumieć władze w sensie konstytucyjnym, czyli organy władzy wykonawczej, ustawodawczej oraz sędziowskiej⁷⁴³. Z regulacji art. 7 Konstytucji RP można wnioskować o obowiązku uwzględniania definicji wyrażonych w treści aktu normatywnego na potrzeby stosowania jakiegokolwiek regulacji prawnej. Teza ta jest zgodna ze stanowiskiem NSA, który w uchwale z dnia 22 kwietnia 2002 r. wskazał, że z art. 7 Konstytucji RP wynika prymat wykładni językowej, a w związku z tym wykładnia prawa „nie może prowadzić do nadawania im znaczenia wykraczającego poza wnioski płynące z zastosowania niebudzących wątpliwości i metodologicznie

⁷⁴² Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2107), dalej: p.u.s.a.

⁷⁴³ Wyrok TK z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, OTK 2001 nr 8, poz. 256.

poprawnych dyrektyw interpretacyjnych. Tym bardziej nie powinna się ona łączyć z dokonywaniem uogólnień czy uproszczeń ignorujących językowy i logiczny aspekt danego unormowania⁷⁴⁴.

W związku z tym krajowe sądy oraz organy podatkowe związane są stanowionymi definicjami pojęć prawnych, kontrola legalności bowiem przewidziana w art. 7 Konstytucji RP jest dokonywana przez pryzmat zgodności działania kontrolowanych podmiotów z powszechnie obowiązującym prawem⁷⁴⁵, a więc zgodności sposobu ustalenia rozumienia analizowanego pojęcia prawnego z zawartą w tekście właściwego aktu normatywnego stanowionej definicji tego pojęcia.

Regulacja konstytucyjna nie jest jedyną podstawą obowiązku posługiwania się w orzecznictwie i rozstrzygnięciach organów podatkowych stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Szczegółowe regulacje dotyczą konkretnych procedur – czy to sądownoadministracyjnych, czy też postępowania przed organami podatkowymi. Główną funkcją sądów administracyjnych jest przede wszystkim kontrola działalności organów administracji publicznej⁷⁴⁶, oparta wyłącznie na zgodności z prawem⁷⁴⁷. W przypadku działalności organów podatkowych podmioty te muszą funkcjonować wyłącznie na podstawie przepisów prawa⁷⁴⁸. Oparcie tych dwóch procedur – sądownoadministracyjnej oraz podatkowej – na „prawie” powoduje, że ewentualne nieuwzględnienie stanowionych definicji pojęć prawnych w orzeczeniach sądów administracyjnych lub rozstrzygnięciach organów podatkowych może być uznane za działanie *contra legem*.

⁷⁴⁴ Uchwała NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 5/02, LEX nr 520147533.

⁷⁴⁵ Por. J.P. Tarno, *Rozdział V. Zasady ogólne postępowania sądownoadministracyjnego*, [w:] *Sądowa kontrola administracji publicznej. Tom 10, System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2016, s. 212.

⁷⁴⁶ Artykuł 1 p.u.s.a. oraz art. 1 p.p.s.a.

⁷⁴⁷ Artykuł 1 § 2 p.u.s.a.

⁷⁴⁸ Artykuł 120 o.p.

Odrębnie należy wskazać na regulacje właściwe dla Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Po pierwsze, unijne prawo – w tym też regulacje z zakresu prawa podatkowego – kształtuje się w wyniku działalności TSUE opartej przede wszystkim na orzekaniu w trybie pre-judycjalnym o wykładni traktatów oraz ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii (art. 267 TFUE)⁷⁴⁹ oraz opartej na orzekaniu w przedmiocie skarg na niewywiązywanie się państw członkowskich ze zobowiązań, jakie nakłada na nie prawo UE (art. 258 i 259 TFUE)⁷⁵⁰. Istotne jest, że w stosowaniu unijnego prawa przez TSUE podstawą jest pierwszeństwo prawa unijnego przed regulacjami państw członkowskich oraz zasada bezpośredniego obowiązywania i stosowania tego prawa. W związku z tym TSUE w swoich orzeczeniach musi opierać się w pierwszej kolejności na prawie stanowionym. W innym przypadku trudno byłoby wskazywać na jakąkolwiek integrację europejską. Nie ma więc możliwości, aby TSUE pominął stanowione definicje przy swoim orzekaniu.

O obowiązku uwzględniania przez TSUE stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych przesądza również zasada pewności prawa unijnego. Celem tej zasady jest takie kształtowanie regulacji prawnych, aby adresaci norm prawnych, mogły ustalić swoje prawa oraz obowiązki, a tym samym mogły podjąć odpowiednie działania⁷⁵¹. Według TSUE zasada pewności prawa musi być uwzględniana w szczególności do aktów normatywnych, które

⁷⁴⁹ Szerzej o pytaniach pre-judycjalnych TSUE zob. J. Barcik, *Pytania pre-judycjalne polskich sądów*, „Justitia” 2013, nr 3, s. 146 i n.

⁷⁵⁰ Szerzej o zakresie jurysdykcji TSUE zob. I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego...*, s. 43–46.

⁷⁵¹ O zasadzie pewności prawa wielokrotnie wskazywał w swoich orzeczeniach TSUE: wyrok TSUE z dnia 1 października 1998 r., sprawa C-209/96, LEX nr 520206132; wyrok TSUE z dnia 20 maja 2003 r., sprawa C-108/01, LEX nr 520249512; wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., sprawa C-255/02, LEX nr 520269565; wyrok TSUE z dnia 13 lutego 1996 r., sprawa C-143/93, LEX nr 520208108; wyrok TSUE z dnia 26 października 2006 r., sprawa C-248/04, LEX nr 520317703.

przewidują skutki finansowe⁷⁵², a takimi regulacjami są normy unijnego prawa podatkowego. Z zasady pewności unijnego prawa wynika więc wyrażony przez TSUE obowiązek stanowienia jasnego i precyzyjnego prawa UE⁷⁵³. Tym samym z samej zasady pewności prawa wspólnotowego wynika, że TSUE nie może pomijać stanowionych definicji pojęć prawnych, skoro zależy mu, aby przepisy prawa UE były precyzyjnie sformułowane.

Kolejna płaszczyzna związania stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych – materialnoprawna – odnosi się do ustaw podatkowych regulujących poszczególne akty normatywne oraz szerzej do innych ustaw, nawet spoza systemu prawa podatkowego. Jednak możliwość korzystania z definicji zawartych w innych ustawach, w szczególności tych spoza systemu prawa podatkowego, dopuszczalna jest wyłącznie z zachowaniem warunków wskazanych w założeniach modelu stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych⁷⁵⁴. Materialnoprawna podstawa uzasadniająca powinność stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe wynika z samej treści danego aktu normatywnego albo – zgodnie z wykładnią systemową zewnętrzną – ze związku systemowego.

Opisane płaszczyzny jednoznacznie wskazują, że podmioty stosujące prawo podatkowe muszą uwzględniać stanowione definicje pojęć prawnych. Praktyka posługiwania się przez judykaturę i organy podatkowe stanowionymi definicjami pojęć prawnych, mimo tych płaszczyzn, nie jest jednolita, co jest konsekwencją pojawienia się wątpliwości w posługiwaniu się tymi definicjami w procesie stosowania prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych.

⁷⁵² Wyrok TSUE z dnia 16 marca 2006 r., sprawa C-94/05, LEX nr 520320121.

⁷⁵³ Zob. szerzej B. Kurcz, A. Wróbel, *Artykuł 288*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom III*, red. D. Kornobis-Romanowska, A. Wróbel, J. Łacny, Warszawa 2012, s. 615 i n.

⁷⁵⁴ Zob. rozdział III.

3. Statyczne i dynamiczne stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

W praktyce swojej działalności TSUE, sądy administracyjne i organy podatkowe dostrzegają istotę mocy wiążącej stanowionych definicji pojęć zawartych w ustawach regulujących podatki obrotowe, co jest zgodne ze wskazanymi płaszczyznami posługiwania się tymi definicjami.

Sytuacje, w których pojęcia prawne uregulowane w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe są zdefiniowane w treści tych ustaw, nie wywołują – co do zasady – wątpliwości interpretacyjnych. Zgodnie z założeniami modelu stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych składy orzekające lub organy podatkowe, dokonując rozstrzygnięcia spraw podatkowych, nie mogą pominąć stanowionej definicji w analizowanej ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, innymi słowy, podmioty te muszą w pierwszej kolejności uwzględnić te definicje, a dopiero w obliczu braku ich zastosować metody wykładni⁷⁵⁵. Dla działalności sądów administracyjnych oraz organów podatkowych kluczowy jest brak stanowionej definicji danego pojęcia w ustawie podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy, przy jednoczesnym braku regulacji odsyłających do definicji stanowionych tego pojęcia w innym akcie normatywnym. W tej sytuacji powstaje dylemat, czy w przypadku niezdefiniowania (lub odesłania do takiej definicji w innym akcie normatywnym) przez ustawodawcę danego pojęcia w ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy podmiot stosujący tę regulację powinien przystąpić do metod wykładni prawa – językowej, systemowej i funkcjonalnej (celowościowej), by ustalić znaczenie analizowanego

⁷⁵⁵ W wyroku NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r. I FSK 1104/15 (LEX nr 522365130) sąd wskazał, że możliwość skorzystania z wykładni językowej przy ustalaniu znaczenia danego pojęcia jest możliwe w sytuacji braku definicji legalnej takiego pojęcia.

pojęcia prawnego⁷⁵⁶. Zanim podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych przystąpią do jakiegokolwiek analizy niezdefiniowanych pojęć w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe, powinny ustalić, czy dana regulacja jest zharmonizowana czy nie – w sytuacji zharmonizowanej regulacji bowiem przy braku stanowionej definicji danego pojęcia w ustawie podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy podmioty te muszą uwzględnić prawo UE⁷⁵⁷.

Wymóg posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych stanowi fundament zarówno dla praktyki orzeczniczej, jak i praktyki organów podatkowych. Trudno jest natomiast wskazać orzeczenia (TSUE lub sądów administracyjnych) albo rozstrzygnięcia organów podatkowych, negujące zastosowanie stanowionej definicji analizowanego pojęcia, które są razem w jednej ustawie podatkowej (dyrektywie lub rozporządzeniu) regulującej dany podatek obrotowy⁷⁵⁸. Dlatego podmioty stosujące prawo podatkowe, posługując się stanowioną definicją (albo za pośrednictwem

⁷⁵⁶ W wyroku NSA z dnia 10 stycznia 2017 r., II FSK 3729/14 (LEX nr 522276346) sąd stwierdził jednoznacznie, że „w procesie wykładni językowej, którą należy posłużyć się w pierwszej kolejności, następuje odwołanie do reguł znaczeniowych języka powszechnego [...], jeżeli [...] analizowane pojęcie nie zostało zdefiniowane w ustawie podatkowej, brak też w niej regulacji odsyłających do definicji zawartych w innych aktach prawnych (np. w Kodeksie cywilnym)”.

⁷⁵⁷ „Ponadto spoczywający na sędziu krajowym obowiązek odniesienia się do treści dyrektywy przy dokonywaniu wykładni i stosowaniu odpowiednich przepisów prawa krajowego jest ograniczony przez ogólne zasady prawa, w szczególności zasadę pewności prawa i zasadę niedziałania prawa wstecz, i nie może służyć jako podstawa do dokonywania wykładni prawa krajowego *contra legem*” – wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2008 r., *Impact*, sprawa C-268/06, EU:C:2008:223, pkt 100; zob. też interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 marca 2018 r., 0112-KDIL1-3.4012.689.2017.2.KB, LEX nr 184992533.

⁷⁵⁸ TSUE w wyroku z dnia 22 listopada 2001 r., sprawa C-301/97, *Królestwo Niderlandów przeciwko Radzie Unii Europejskiej* (EU:C:2001:621, pkt 43) wskazał na potrzebę, by prawo unijne było precyzyjne. Należy podkreślić, że definicje pojęć prawnych wyrażone w tekście aktu normatywnego stanowią przede wszystkim narzędzie precyzujące daną regulację prawną, w związku z tym można stwierdzić, że dla TSUE definicje są jednym z najistotniejszych narzędzi legislacyjnych, które nie mogą być pomijane.

odwołania definicją zawartą w innym akcie normatywnym)⁷⁵⁹, czynią to w sposób statyczny – podmioty te w treści ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy mają wprost wskazane, jaką definicję stanowiącą zastosować. Przeciwnością statycznego stosowania stanowiących definicji jest zjawisko dynamicznego stosowania stanowiących definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych.

Dynamiczne stosowanie stanowiących definicji pojęć prawnych istnieje w przypadku, gdy stanowiąca definicja analizowanego pojęcia z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy jest uregulowana: 1) w ustawie podatkowej regulującej inny niż analizowany podatek obrotowy; 2) w ustawie podatkowej regulującej inny rodzaj podatku niż podatek obrotowy; 3) w ustawie spoza systemu prawa podatkowego. W orzecznictwie i rozstrzygnięciach organów podatkowych brak jest jednolitego stanowiska w sprawie prawidłowego stosowania stanowiących definicji spoza danej ustawy podatkowej regulującej konkretny podatek

⁷⁵⁹ Przykładem dla bezpośredniego odwołania się ustawodawcy do definicji pojęcia prawnego zawartego w ustawie podatkowej regulującej inny niż podatek obrotowy rodzaj podatków to pojęcia: „gospodarstwa rolnego” w ustawie podatkowej regulującej podatek od towarów i usług oraz ustawie podatkowej regulującej podatek od czynności cywilnoprawnych, czy „przychodu” w ustawie podatkowej regulującej podatek akcyzowy oraz ustawy o grach hazardowych. W art. 2 pkt 16 u.p.t.u. oraz art. 9 pkt 2 u.p.c.c. ustawodawca wskazuje bezpośrednio na stanowiącą definicję pojęcia „gospodarstwa rolnego” w ustawie podatkowej regulującej podatek rolny, natomiast w art. 87 ust. 2 u.p.a. wskazuje bezpośrednio na definicję „przychodu” z ustawy podatkowej regulującej podatek dochodowy od osób fizycznych, podobnie art. 73 ust. 1 pkt 2 u.g.h., gdzie ustawodawca odwołuje się do stanowiącej definicji tego pojęcia w ustawie podatkowej regulującej podatek dochodowy od osób prawnych. Przykładem dla takiego posługiwania się zarówno przez skład orzekający, jak i organ administracji podatkowej tą stanowiącą definicją są: wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2017 r., II FSK 1402/15 (LEX nr 522445366); wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 grudnia 2015 r., I SA/Kr 1415/15 (LEX nr 1958136); wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 czerwca 2017 r., I SA/Ke 134/17 (LEX nr 2313975); interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z dnia 4 grudnia 2017 r., 0111-KDIB4.4014.343.2017.1.MD (LEX nr 184970218) i z dnia 8 stycznia 2018 r., 011-KDIB4.4014.406.2017.1.MD (LEX nr 184973623).

obrotowy. Ta niejednorodność wpisuje się w rozbieżność między teorią lokalnych i uniwersalnych stanowionych definicji pojęć prawnych⁷⁶⁰.

Pierwszy z rodzajów dynamicznego stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych dotyczy korzystania ze stanowionej definicji pojęcia z ustawy podatkowej regulującej inny niż analizowany podatek obrotowy. W orzecznictwie i rozstrzygnięciach organów podatkowych nie budzi wątpliwości sięganie po stanowione definicje pojęć prawnych z jednej ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy na potrzeby pojęć prawnych zawartych w drugiej ustawie regulującej ten rodzaj podatku⁷⁶¹.

Kolejnym przykładem dynamicznego stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych na potrzeby ustalenia rozumienia pojęć zawartych w danej ustawie podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy jest korzystanie z definicji pojęć z ustaw podatkowych regulujących inny rodzaj podatków (np. podatków dochodowych). Składy orzekające czy organy podatkowe korzystają z takich definicji, ograniczają się jednak do sytuacji, w których w treści samej ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy ustawodawca wskazuje bezpośrednio na konkretną definicję – co należy zaliczyć do statycznego posługiwania się stanowionymi definicjami – albo pośrednio na tę definicję⁷⁶².

⁷⁶⁰ O lokalnych i uniwersalnych definicjach pojęć prawnych zob. M. Rak-Rozmysłowska, *op. cit.*, s. 149–151.

⁷⁶¹ „Z powyższych przepisów, zdaniem Sądu, wynikało, że ustawodawca posługując się w art. 103 ust. 5a u.p.t.u. pojęciem paliwa silnikowe miał na myśli paliwa silnikowe w rozumieniu art. 86 ust. 2 u.p.a.” – wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 maja 2017 r., I SA/Sz 262/17, LEX nr 522391326; zob. też wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 lipca 2017 r., I SA/Gd 262/17 (CBOSA) czy zastosowanie definicji pojęcia „zaliczki” uregulowanej w art. 19a ust. 8 u.p.t.u. na potrzeby podatku akcyzowego – interpretacja indywidualna DKIS z dnia 13 grudnia 2017 r., 0111-KDIB3-3.4013.237.2017.1.PK, LEX nr 184970497.

⁷⁶² Przykładem pośredniego odwołania się ustawodawcy do definicji pojęcia prawnego zawartego w ustawie podatkowej regulującej inny niż podatek obrotowy rodzaj podatków, to pojęcie „środka trwałego” w ustawie podatkowej regulującej podatek od towarów i usług. W art. 91 ust. 2 u.p.t.u. ustawodawca wskazuje na towary i usługi, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych. W związku z tym ustawodawca nie wskazuje bezpośrednio na definicję środków trwałych zawartych art. w art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p., jednak pośrednio odsyła do sposobu rozumienia tego pojęcia

Ostatnim przykładem dynamicznego posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych jest korzystanie z definicji zawartej w ustawie spoza systemu prawa podatkowego. W ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe są pojęcia, których stanowione definicje pojęć prawnych najczęściej pochodzą z szeroko rozumianego prawa cywilnego⁷⁶³. Można mieć uzasadnione przekonanie, że judykatura oraz organy podatkowe korzystają z takich definicji w przypadku ich przeświadczenia co do tzw. swoistości tych pojęć w danej gałęzi prawa, np. pojęcia „przedsiębiorstwa” lub „nieruchomości” dla prawa cywilnego.

W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w rozstrzygnięciach organów podatkowych można wskazać na negatywne stanowiska w sprawie możliwości dynamicznego stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Niektóre z tych podmiotów wskazują, że stanowiona definicja danego pojęcia wiąże dany akt normatywny, a w związku z tym taka definicja tego samego pojęcia w innych ustawach, np. ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe, nie ma zastosowania⁷⁶⁴. Natomiast inne podmioty podkreślają obstrżenia związane z relacjami krajowego i unijnego prawa podatkowego przy dynamicznym stosowaniu stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w prawie cywilnym⁷⁶⁵. W przypadku

w jednej z ustaw podatkowych regulujących podatek dochodowy. Przykładem takiego posługiwania się definicjami zarówno przez skład orzekający, jak i organ podatkowy jest wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 stycznia 2018 r., III SA/GI 955/17 (CBOSA).

⁷⁶³ Zob. wyroki WSA: w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Rz 611/17 oraz w Warszawie z dnia 29 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 348/17 (CBOSA).

⁷⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 7 października 2011 r., I GSK 597/10 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2011 r., III SA/GI 714/11 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 lutego 2013 r., I SA/Wr 1057/12 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 kwietnia 2013 r., I SA/Wr 257/13 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2014 r., I SA/Wr 2071/13 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2014 r., I SA/Wr 1768/13 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lutego 2014 r., V SA/Wa 1817/13 (CBOSA).

⁷⁶⁵ Np. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 lipca 2017 r., I SA/Wr 382/17 (CBOSA).

podatków obrotowych, które podlegają harmonizacji, oraz wobec tych, które są częściowo zharmonizowane przy korzystaniu ze stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w prawie cywilnym, niezbędna jest weryfikacja, czy ta definicja jest zgodna z szeroko rozumianym prawem UE, czyli również obejmującym orzecznictwo TSUE. Doskonałym przykładem jest pojęcie „odpłatności” w ustawie podatkowej regulującej podatek od towarów i usług. W jednym z wyroków sądu administracyjnego słusznie wskazano na odmienne definiowanie tego pojęcia w Kodeksie cywilnym i w orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, tym samym zastosowanie stanowionej definicji z prawa cywilnego byłoby niezgodne z prawem UE⁷⁶⁶. Dlatego NSA wskazuje, że przy interpretowaniu pojęć użytych w ustawie podatkowej regulującej podatek od towarów i usług – jednak wydaje się, że ta zasada może dotyczyć również podatku akcyzowego, który jest w równym stopniu zharmonizowany co podatek od towarów i usług – decydujące znaczenie ma walor i skutki ekonomiczne konkretnej czynności opodatkowanej, a nie jego stanowiona definicja w prawie cywilnym⁷⁶⁷.

W przypadku stanowionych definicji pojęć prawnych uregulowanych poza systemem prawa podatkowego (innym niż system prawa prywatnego) można wskazać na orzeczenia sądów administracyjnych, które kategorycznie odrzucają możliwość skorzystania z takich definicji na

⁷⁶⁶ „Zarówno jednak ustawa o VAT, jak i Dyrektywa 2006/112/WE nie definiują wprost terminu odpłatności. Definicji takich można poszukiwać w przepisach Kodeksu cywilnego, jak i w orzecznictwie TSUE. W rozumieniu prawa cywilnego odpłatność zawiera element wynagrodzenia pieniężnego, tym samym w takim ujęciu występuje wzajemna ekwiwalentność świadczeń. Jednak zgodnie z linią orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE (np. w sprawach: C-16/93, C-213/99, C-404/99), odpłatność w rozumieniu podatku VAT definiowana jest znacznie szerzej, a elementem wyróżniającym jest wynagrodzenie z tytułu dokonanej transakcji, zasadniczo z pominięciem formy tegoż wynagrodzenia. Tym samym orzecznictwo podkreśla konieczny bezpośredni związek pomiędzy dokonaniem świadczeniem a otrzymaniem wynagrodzenia” – wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 lipca 2017 r., I SA/Wr 382/17 (CBOSA).

⁷⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2018 r., I FSK 1452/17 (CBOSA) oraz wyrok NSA z dnia 7 listopada 2013 r., I FSK 1436/13 (CBOSA).

potrzeby rozumienia pojęcia z ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy⁷⁶⁸. Należy stwierdzić, że w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od gier składy orzekające oraz organy podatkowe swobodnie korzystają ze stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach spoza systemu prawa podatkowego, bez refleksji dotyczącej ewentualnej zgodności lub braku danej stanowionej definicji z prawem UE (w tym orzecznictwem TSUE)⁷⁶⁹. Jest to zrozumiałe, ponieważ stopień zharmonizowania tych podatków jest albo częściowy (podatek od czynności cywilnoprawnych), albo żaden (podatek od gier).

Istotne jest, że podmioty stosujące prawo podatkowe, odrzucając możliwość posłużenia się stanowioną definicją spoza systemu prawa podatkowego, nie analizują tego ze względu na cele opodatkowania lub ewentualną możliwość naruszenia prawa publicznego. W przypadku podatków obrotowych podmioty te w zdecydowanej mierze koncentrują się na kwestii zgodności z prawem UE.

Reasumując, po pierwsze, w orzecznictwie lub rozstrzygnięciach organów podatkowych jednolicie aprobuje się statyczne posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących ustawy podatkowe. Po drugie, w przypadku dynamicznego posługiwania się przez te podmioty stanowionymi definicjami pojęć prawnych brak jest jednolitości co do tego postępowania, czego konsekwencją jest dostrzegalna rozbieżność w praktyce orzeczniczej lub rozstrzygnięciach organów podatkowych. Brak jednolitości w dynamicznym stosowaniu stanowionych definicji zobrazowuje, że podmioty stosujące prawo podatkowe nie są zgodne co do możliwości korzystania z „obcych” stanowionych definicji na potrzeby niezdefiniowanych określeń

⁷⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I GSK 677/12 (CBOSA).

⁷⁶⁹ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., I SA/Po 424/17 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2017 r., I SA/Wr 916/17 (CBOSA) oraz interpretację indywidualną DKIS z dnia 22 lutego 2018 r., 0112-KDIL1-1.4012.20.2018.1.MW, LEX nr 184992121.

zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. Ten wniosek wskazuje, że problem *de facto* może dotyczyć sposobu rozumienia przez te podmioty postulatu spójności terminologicznej systemu prawa.

4. Stosowanie przez sądy i organy podatkowe stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych a postulat spójności terminologicznej

4.1. Stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych a postulat wewnętrznej spójności terminologicznej

W orzeczeniach sądów administracyjnych oraz w rozstrzygnięciach organów podatkowych można wskazać posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych innych niż ustawa podatkowa regulująca dany podatek obrotowy, z której pochodzi analizowane określenie, w przypadku gdy nie ma bezpośrednio odwołania w tekście ustawy podatkowej do takiej definicji. Brak jest jednak jednolitego stanowiska co do dopuszczalności korzystania ze stanowionych definicji pojęć, które pochodzą z innych ustaw podatkowych na potrzeby analizy pojęcia uregulowanego w ustawie podatkowej danego podatku obrotowego.

Zgodnie z określonym sposobem ustalania stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe w określonych przypadkach dopuszczalne jest korzystanie z definicji pojęć prawnych z innych ustaw podatkowych. W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w rozstrzygnięciach organów podatkowych można wskazać na posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartymi w innych ustawach podatkowych na

potrzeby rozumienia danego określenia z ustawy podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy, bez ustawowego odesłania do tych definicji⁷⁷⁰.

W orzecznictwie dostrzegalne jest również posługiwanie się stanowionymi definicjami zawartymi w Ordynacji podatkowej na potrzeby ustalenia sposobu rozumienia pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących właściwy podatek obrotowy⁷⁷¹. Dla podatków obrotowych niezharmonizowanych korzystanie ze stanowionych definicji pojęć zawartych w Ordynacji podatkowej należy uznać za prawidłowe⁷⁷². Natomiast ostrożnie powinno się sięgać do tych definicji w przypadku zharmonizowanych podatków obrotowych, niezbędne bowiem jest dokonanie każdorazowo testu zgodności tej definicji z prawem UE (w tym również orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej)⁷⁷³.

Istotny jest historyczny już, sprzed akcesji Polski do UE, wyrok NSA z dnia 18 marca 1994 r., w którym sąd w zbiegu dwóch stanowionych definicji jednego pojęcia odmówił zastosowania tej definicji, ponieważ pochodziła ona z ustawy podatkowej na rzecz stanowionej definicji zawartej w przepisach prawa cywilnego⁷⁷⁴. Mimo że orzeczenie to nie dotyczy sposobu rozumienia pojęcia prawnego z ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy, jednak obrazuje odmienny sposób podejścia składu orzekającego do kwestii dopuszczalności stosowania stanowionej definicji pojęcia prawnego z jednej ustawy podatkowej na potrzeby drugiej ustawy podatkowej. W innych orzeczeniach składy orzekające – odnosząc się już do podatków obrotowych – odmawiając możliwości posługiwania się definicjami, wskazują, że stanowiona

⁷⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 23 maja 2013 r., I FSK 953/12 (CBOSA).

⁷⁷¹ Wyrok NSA z dnia 23 marca 2017 r., I GSK 493/15 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015 r., II FSK 719/13 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 grudnia 2016 r. V SA/Wa 46/16, LEX nr 2249389.

⁷⁷² Por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego...*, s. 143.

⁷⁷³ Por. wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2008 r., *Impact*, sprawa C-268/06, EU:C:2008:223.

⁷⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 18 marca 1994 r., III SA 1325/93, LEX nr 1687449.

definicja danego pojęcia wiąże daną ustawę podatkową i akty wykonawcze do ustawy, a w związku z tym definicja tego samego pojęcia w innych ustawach podatkowych nie ma zastosowania⁷⁷⁵. Składy orzekające, odmawiając możliwości stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych z innych ustaw podatkowych na potrzeby rozumienia pojęcia z danej ustawy regulującej podatek obrotowy, nie wskazują ani na kwestię zgodności z przepisami UE, w niektórych sytuacjach bowiem zastosowanie danej stanowionej definicji mogłoby się przyczynić do naruszenia prawa unijnego⁷⁷⁶, ani na zgodność z celami opodatkowania dwóch aktów normatywnych.

Ponadto w analizowanych orzeczeniach brak jest refleksji składów orzekających nad wewnętrzną spójnością terminologiczną systemu prawa podatkowego⁷⁷⁷. Jednoznacznie niezastosowanie stanowionej definicji danego pojęcia z innej ustawy podatkowej na potrzeby rozumienia pojęcia z ustawy podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy budzi wątpliwości, czy zostaje naruszona wewnętrzna spójność terminologiczna systemu prawa podatkowego. Należy ponadto rozważyć, czy bezrefleksyjne odmawianie posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartymi w innych ustawach podatkowych niż ustawy podatkowe regulujące podatki obrotowe, z których pochodzi analizowane pojęcie, nie jest działaniem niejako *contra legem* – ze względu na płaszczyzny związania posługiwaniem się stanowionymi definicjami pojęć prawnych.

⁷⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I GSK 677/12 (CBOSA).

⁷⁷⁶ Kwestia badania zgodności danej stanowionej definicji odbywa się wyłącznie w zharmonizowanych całościowo albo częściowo podatkach obrotowych.

⁷⁷⁷ O stosowaniu definicji i postulatu spójności terminologicznej zob. rozdział I.

4.2. Stosowanie stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych a postulat zewnętrznej spójności terminologicznej

4.2.1. Związek prawa cywilnego z prawem podatkowym a posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

Teza o następcej roli prawa podatkowego względem prawa cywilnego ma swoje odniesienie również w posługiwaniu się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Składy orzekające oraz organy podatkowe statycznie i dynamicznie posługują się stanowionymi definicjami pojęć prawnych, które są zawarte w szeroko rozumianych przepisach prawa cywilnego⁷⁷⁸, na potrzeby analizowanych pojęć zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. Posługiwanie to odbywa się w dwóch sytuacjach. Pierwsza z nich to bezpośrednie wskazanie w tekście danej ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy na przepisy prawa cywilnego, które kształtują rozumienie analizowanego pojęcia – co świadczy o statycznym posługiwaniu się tymi definicjami⁷⁷⁹.

Druga z przedstawionych sytuacji posługiwania się cywilistycznymi definicjami zachodzi, gdy ustawodawca nie wskazuje wprost na rozumienie danego pojęcia zgodnie z jego definicją zawartą w przepisach

⁷⁷⁸ „Związki prawa podatkowego z prawem prywatnym dotyczą nie tylko prawa cywilnego, ale także innych jego dziedzin, takich np. jak prawo spółek (nazywany niekiedy tradycyjnie, choć niezbyt trafnie prawem handlowym) czy prawo spółdzielcze” – B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki...*, s. 373.

⁷⁷⁹ Przykładami dla bezpośredniego odwołania się ustawodawcy do definicji pojęcia prawnego zawartego w prawie cywilnym są pojęcia: „czynności egzekucyjne” – art. 18 u.p.t.u. oraz art. 103 ust. 1 u.p.a., „sprzedaż” – art. 9a ust. 2 pkt 1 u.p.a., „zamiana” – art. 9a ust. 2 pkt 2 u.p.a., „darowizna” – art. 9a ust. 2 pkt 5 u.p.a. Przykładem posługiwania się definicjami przez organ administracji podatkowej takimi stanowionymi definicjami jest interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 16 lutego 2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.699.2017.2.SM, LEX nr 184991029.

prawa cywilnego (dynamiczne posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych). Innymi słowy, ustawodawca przy ustalaniu rozumienia danego pojęcia nie posługuje się nim przez odesłanie do stanowionych definicji w ustawach podatkowych z zakresu prawa cywilnego. W rozdziale II niniejszego opracowania stwierdzono, że ustawodawca w ustawach podatkowych posługuje się m.in. cywilistyczną siatką terminologiczną. W niektórych przypadkach ustawodawca przez odesłania wskazuje wprost na cywilistyczne rozumienie danego pojęcia. Jednak nie w każdym przypadku jest takie odesłanie. Dlatego składy orzekające oraz organy podatkowe powinny rozważyć, czy posłużyć się stanowioną definicją zawartą w przepisach prawa cywilnego, czy stworzyć operatywną definicję analizowanego pojęcia, które jest swoiste dla prawa cywilnego (zdefiniowane w ustawie z zakresu prawa cywilnego), ale ustawodawca w danej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy nie stworzył odesłania do odpowiednich przepisów prawa cywilnego.

W praktyce składów orzekających oraz organów podatkowych dostrzegalny jest pewnego rodzaju automatyzm, czyli sięganie po stanowione definicje zawarte w przepisach prawa cywilnego, bez refleksji co do prawidłowości takiego postępowania⁷⁸⁰. W celu potwierdzenia należy przytoczyć wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., w którym sąd jednoznacznie wskazał, że „w sytuacji jeżeli pojawi się jakiś byt prawny niezdefiniowany w prawie podatkowym, właściwym zatem będzie ustalenie jego znaczenia w innej gałęzi prawa. Polskie prawo stanowi zamknięty zwarty system, jeżeli zatem chcemy nadać jakiemuś pojęciu inne znaczenie,

⁷⁸⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2015 r., I FSK 832/14 (CBOSA); wyroki WSA: w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Rz 611/17 oraz w Warszawie z dnia 29 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 348/17 (CBOSA); interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 czerwca 2010 r., IPPB2/436-89/10-2/AF, LEX nr 184585095 oraz interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 stycznia 2018 r., 0111.KDIB4.4014.360.2017.3.ASZ i interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 11 kwietnia 2018 r., 0111-KDIB2-2.4014.13.2018.1.MZ (SIP).

niż wypracowane w danej gałęzi prawa, to musimy znaleźć jego wyrażoną definicję⁷⁸¹. To stanowisko NSA po pierwsze, nie dotyczy podatków obrotowych, a po drugie, należy uznać je za historyczne, zostało bowiem wyrażone przed akcesją Polski do UE. Wskazuje ono jednak na pewien sposób postrzegania stosowania definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym, a w związku z tym, że nie wszystkie podatki obrotowe są podatkami zharmonizowanymi – pogląd ten warty jest przytoczenia.

Podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych opierają się na domniemaniu, które nie ma jakichkolwiek podstaw w treści przepisów prawa. W przypadku podatków obrotowych zharmonizowanych domniemanie to może być obalone w obliczu niezgodności definicji z przepisów prawa cywilnego z prawem UE lub niezgodności z wykładnią celowościową przepisów unijnych⁷⁸². W orzecznictwie można przytoczyć stanowisko, zgodnie z którym posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartymi w przepisach prawa cywilnego jest o tyle niebezpieczne, że skoro harmonizacja ma powodować ujednolicenie również siatki terminologicznej, to posługiwanie się definicjami z innych regulacji krajowych jest błędne, ponieważ w każdym państwie członkowskim cywilistyczna definicja danego pojęcia użytego w ustawach podatkowych regulujących zharmonizowane podatki obrotowe może być inna⁷⁸³. Ponadto judykatura przestrzega przed pochopnym korzystaniem ze stanowionych definicji pojęć prawnych na potrzeby zharmonizowanych podatków obrotowych, gdyż zakres tych definicji

⁷⁸¹ Wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., I SA/Lu 1702/98 (CBOSA).

⁷⁸² Przykładem takiej niezgodności jest orzeczenie TSUE z dnia 22 kwietnia 2015 r. *Drukarnia Multipress sp. z o.o./Minister Finansów* (sprawa C-357/13), ECLI:EU:C:2015:253. W konsekwencji tego wyroku stanowiona definicja pojęcia spółki komandytowo-akcyjnej zawartej przepisach krajowego prawa handlowego na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych jest niezgodna z dyrektywą Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11) – co potwierdza wyrok NSA z dnia 21 listopada 2017 r., II FSK 2979/15 (CBOSA).

⁷⁸³ Wyrok NSA z dnia 14 marca 2016 r., I FSK 1542/14 (CBOSA).

może być niezgodny z prawem unijnym⁷⁸⁴. To stanowisko krajowych sądów administracyjnych ma swoje potwierdzenie w orzecznictwie TSUE⁷⁸⁵. Należy również wskazać na jednoznaczne stanowisko TSUE, że „względny jednolitego stosowania prawa Unii, jak i zasada równości wskazują na to, że treści przepisu prawa Unii, który nie zawiera wyraźnego odesłania do prawa państw członkowskich dla określenia jego znaczenia i zakresu, należy zwykle nadać w całej Unii autonomiczną i jednolitą wykładnię, którą należy ustalić uwzględniając nie tylko jego brzmienie, ale także kontekst i cel uregulowania, do którego ów przepis należy”⁷⁸⁶.

Wyniki analizy orzecznictwa sądów oraz praktyki organów podatkowych wskazują na brak jednolitego stanowisko co do możliwości korzystania ze stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w przepisach prawa cywilnego (szerzej prawa prywatnego) na potrzeby ustalenia znaczenia pojęć prawnych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. W większości podmioty te nie uzasadniają swoich poglądów w sposób wystarczający. Powołują się na zgodność z prawem UE, jednak nie dostrzegając odmienności metod regulacji prawa cywilnego i prawa podatkowego oraz ewentualnej zgodności cywilnoprawnej definicji z celami opodatkowania danym podatkiem obrotowym. Dlatego trudno jest odczytać intencje tych podmiotów, które dopuszczają możliwość stosowania cywilistycznych definicji pojęć prawnych. Inną kwestią jest to, że podmioty, stosując stanowione, cywilistyczne definicje pojęć prawnych na potrzeby określeń związanych z podatkami obrotowymi, wskazują na kwestię unijnego prawa – harmonizację. Jest to znamienne dla podatków obrotowych.

A co w przypadku podatku od gier lub pewnych regulacji podatku od czynności cywilnoprawnych, gdzie proces harmonizacji albo nie

⁷⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 4 października 2017 r., I FSK 1911/15 (CBOSA).

⁷⁸⁵ Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, sprawa C-320/88, ECLI:EU:C:1990:61.

⁷⁸⁶ Komunikat prasowy nr 117/14 z dnia 4 września 2014 r. dotyczący wyroku w sprawie C-162/13, *Damijan Vnuk/Zavarovalnica Triglav d.d.*, <https://curia.europa.eu> [dostęp 3.04.2018].

obejmuje tych regulacji, albo czyni to w sposób fragmentaryczny? Analiza pozwala jedynie domniemywać, że niektóre składy orzekające oraz organy podatkowe dostrzegają swoistość pewnych pojęć w prawie cywilnym jako gałęzi prawa. Dlatego niektóre sądy czy organy podatkowe nie próbują odejść od stanowionej definicji uregulowanej w przepisach prawa cywilnego dotyczącej swoistego dla tej gałęzi prawa pojęcia, więc automatycznie posługują się tymi stanowionymi definicjami tych pojęć spoza konkretnej ustawy podatkowej. Pozostałe zaś podmioty nie dostrzegają tej swoistości i odrzucają taką „obcą” stanowioną definicję.

4.2.2. Związek pozostałych gałęzi prawa z prawem podatkowym a posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

Sądy oraz organy podatkowe niejednolicie posługują się stanowionymi definicjami zawartymi w ustawach spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby ustalenia rozumienia danych pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe. W związku z tym można wyróżnić dwa stanowiska w tym zakresie.

Pierwsze z nich to aprobatą sięgania po stanowione definicje pojęć prawnych, które są zawarte w ustawach z innych niż prawo podatkowe gałęzi prawa. Niektóre podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych twierdzą, że gdy nie ma stanowionej definicji jakiegoś pojęcia w danej ustawie podatkowej regulującej wybrany podatek obrotowy, należy brać pod uwagę inne ustawy należące do odmiennych niż prawo podatkowe gałęzi prawa⁷⁸⁷. W orzecznictwie sądów administracyjnych można dostrzec stanowisko, zgodnie z którym w przypadku

⁷⁸⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 lipca 2017 r., 0112-KDIL2-1.4012.232.2017.1.AP, LEX nr 184903020; podobnie, jednak nie wprost, wskazuje na to zarówno stanowisko organu administracji podatkowej, jak i składu orzekającego w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 5 marca 2014 r., I SA/Gd 5214 (CBOSA); wyroku NSA z dnia 22 maja 2000 r., I SA/Ka 2092/98, LEX nr 45374 oraz wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2012, I SA/Bd 288/12 (CBOSA).

braku stanowionej definicji pojęcia z ustawy regulującej konkretny podatek obrotowy należy sięgnąć do regulacji wykraczających poza ramy szeroko rozumianego prawa podatkowego⁷⁸⁸. W przypadku zharmonizowanych podatków obrotowych NSA dopuszcza możliwość takiego posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych, jednak zastrzega, że podmiot posługujący się tymi definicjami powinien zbadać, czy definicja spoza ustawy podatkowej regulującej dany podatek obrotowy, który jest podatkiem zharmonizowanym, spełnia cel implementowanej dyrektywy regulującej ten podatek obrotowy⁷⁸⁹. Gdy nie spełnia tego celu, taka stanowiona definicja powinna być odrzucona, bowiem jej hipotetyczne zastosowanie spowodowałoby naruszenie prawa UE⁷⁹⁰. Jednak to obostrzenie dotyczy wyłącznie zharmonizowanych podatków obrotowych (czy częściowo zharmonizowanych, jak podatek od czynności cywilnoprawnych), dla pozostałych podatków obrotowych badanie nie powinno być wymagane.

Drugim stanowiskiem w zakresie analizowanego posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych jest zanegowanie możliwości korzystania ze stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w innych gałęziach prawa na potrzeby podatków obrotowych⁷⁹¹. Niektóre składy orzekające sądów, które odmawiają możliwości posługiwania się tego rodzaju stanowionymi definicjami pojęć prawnych, powołują się wyłącznie na jednego przedstawiciela doktryny prawa podatkowego, przy jednoczesnym braku innego uzasadnienia dla takiego postępowania. Należy

⁷⁸⁸ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 sierpnia 2012 r., I SA/Rz 438/12, LEX nr 1215691.

⁷⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2017 r., I FSK 773/15 (CBOSA).

⁷⁹⁰ Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., I FSK 120/16 (CBOSA).

⁷⁹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lutego 2014 r., V SA/Wa 1817/13 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 lipca 2013 r., I SA/Wr 469/13 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2015 r., V SA/Wa 3364/14 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 października 2015 r., V SA/Wa 2955/15 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2015 r., V SA/Wa 3318/15 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 kwietnia 2012 r., I SA/Wr 1731/11 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 maja 2016 r., III SA/Po 70/16 (CBOSA).

to uznać za nieprzekonujące i niewystarczające w zakresie odmowy stosowania takich definicji na potrzeby konkretnego pojęcia z ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy. Takie działanie godzi w tezę o zwartym systemie prawa.

Orzecznictwo sądów, a także praktyka organów podatkowych w zakresie możliwości korzystania ze stanowionych definicji pojęć prawnych na potrzeby ustalenia znaczenia pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących właściwe podatki obrotowe wskazują na brak jednolitego stanowiska w tej materii. Podmioty te z jednej strony dopuszczają możliwość posługiwania się „obcymi” stanowionymi definicjami pojęć prawnych na potrzeby rozumienia pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe, a z drugiej – ją negują. Zarówno aprobata, jak i dezaprobata dla możliwości posługiwania się takimi definicjami wyrażone przez te podmioty nie są wystarczająco mocno uzasadnione. W związku tym można niejako wnioskować – analogicznie jak w przypadku posługiwania się definicjami z przepisów prawa cywilnego – że niektóre składy orzekające i organy podatkowe dostrzegają swoistość pewnych pojęć dla danych gałęzi prawa (czy danej ustawy), więc automatycznie dopuszczają możliwość posługiwania się stanowionymi definicjami tych pojęć spoza konkretnej ustawy podatkowej, natomiast pozostałe podmioty nie dostrzegają tej swoistości, a w związku z tym instynktownie odrzucają „obcą” stanowioną definicję.

5. Podsumowanie

I. W stosowaniu stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych przez sądy i organy podatkowe można wyznaczyć dwie płaszczyzny związania tymi definicjami – formalnoprawną i materialnoprawną. Należy wskazać, że płaszczyzny te zostały ukształtowane przez ustawodawcę, który przez powoływanie

się w nich do prawa stanowionego, będącego podstawą działalności zarówno judykatury, jak i organów podatkowych, wytycza – nie wprost – zasadę uwzględniania stanowionych definicji pojęć prawnych. Trudno jest stwierdzić bez jakichkolwiek zastrzeżeń, że składy orzekające oraz organy podatkowe w swoich orzeczeniach i rozstrzygnięciach muszą bezwzględnie przestrzegać stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w całym systemie prawa, by w sytuacji braku definicji ustalanego pojęcia w stosowanej ustawie podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy można było sięgnąć po definicję tego pojęcia z innej ustawy lub dyrektywy (rozporządzenia). Na pewno podmioty te stosujące prawo podatkowe powinny uwzględnić takie stanowione definicje i z pełną refleksją zdecydować, czy można w danym przypadku zastosować „obcą” stanowioną definicję dla danego pojęcia. Wątpliwe wydaje się, przy tak ukształtowanych płaszczyznach związania stanowionymi definicjami pojęć prawnych, odmawianie korzystania ze stanowionych definicji zawartych w innej ustawie niż analizowane pojęcie bez pogłębionego uzasadnienia, działanie to bowiem można by klasyfikować jako postępowanie *contra legem*. Dopiero wnikliwe uzasadnienie odmowy możliwości posługiwania się takimi definicjami wyłącza zarzut działania wskazanych podmiotów sprzecznie z prawem. Uzasadnienie to może być oparte na niezgodności stanowionej definicji z prawem UE, niezgodności z celem opodatkowania danym podatkiem obrotowym lub naruszeniem prawa publicznego.

II. Praktyka orzecznicza sądów oraz rozstrzygnięcia organów podatkowych podkreślają, że podmioty te dostrzegają istotę mocy wiążącej stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, co jest zgodne ze wskazanymi płaszczyznami związania stanowionymi definicjami pojęć prawnych na potrzeby pojęć z ustaw podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe. W przypadku, gdy dane pojęcie jest zdefiniowane w jednej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy, podmioty te nie mogą ustalać znaczenia danego pojęcia wbrew tej definicji. Innymi słowy, w sytuacji

uregulowania w jednej ustawie podatkowej danego pojęcia i jego definicji to podmiot stosujący prawo podatkowe nie może „złamać” tej definicji, chyba że ustawodawca wskaże, iż dana stanowiona definicja wiąże w określonym przez niego zakresie. W związku z tym w przypadku stanowionej definicji analizowanego pojęcia, która jest uregulowana w tej samej ustawie podatkowej określającej dany podatek obrotowy co analizowane pojęcie, albo ustawodawca wprost wskazuje przez odwołanie na stanowioną definicję zawartą w innej ustawie, uzewnętrznia się zjawisko statycznego stosowania stanowionej definicji pojęcia prawnego. Zarówno składy orzekające, jak i organy podatkowe bez dalszego poszukiwania stanowionej definicji posługują się taką definicją w ustaleniu znaczenia analizowanego pojęcia prawnego. Inaczej jest w przypadku braku stanowionej definicji danego pojęcia w tej samej ustawie, w której znajduje się analizowane pojęcie. Czy brak takiej definicji jest celowym zabiegiem legislacyjnym ustawodawcy, który chce, by dane pojęcie było interpretowane zgodnie z językiem powszechnym? Czy też ustawodawca zakłada, że skoro system prawa jest spójny, to podmiot stosujący prawo powinien poszukiwać odpowiedniej stanowionej definicji w innych regulacjach prawnych? Według założeń teoretycznego modelu stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych podmioty stosujące prawo powinny poszukiwać definicji w innych ustawach, czyli dynamicznie posłużyć się stanowionymi definicjami pojęć prawnych. Ten sposób posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych oznacza, że judykatura i organy podatkowe posługują się tymi definicjami uregulowanymi w ustawie podatkowej regulującej inny niż analizowany podatek obrotowy albo w ustawie podatkowej regulującej inny rodzaj podatku niż podatek obrotowy, albo w ustawie spoza systemu prawa podatkowego.

W przypadku statystycznego stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych nie można wskazać na jakiegokolwiek rozbieżności w praktyce orzeczniczej sądów czy organów podatkowych. Jednak należy stwierdzić, że w orzecznictwie i rozstrzygnięciach organów podatkowych brak

jest jednolitego stanowiska, czy prawidłowe jest stosowanie stanowionych definicji spoza danej ustawy podatkowej regulującej konkretny podatek obrotowy – dynamiczne stosowanie tych definicji. Ta niejednolitość nie jest zjawiskiem pozytywnym, ponieważ przyczynia się do naruszenia zasady zaufania obywateli do postępowania organów władzy, co w demokratycznym państwie prawa jest nie do zaakceptowania.

III. Wydaje się, że brak jednolitości w dynamicznym stosowaniu stanowionych definicji pojęć prawnych jest konsekwencją szerszego problemu, ponieważ wskazuje się, że polski system prawa jest zwartym i zamkniętym systemem przy jednoczesnym negowaniu bez jakiegokolwiek głębszego uzasadnienia możliwości korzystania ze stanowionych definicji pojęć prawnych uregulowanych w innej ustawie niż analizowane pojęcie.

IV. Posługiwanie się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych innych niż ustawa podatkowa, z której pochodzi analizowane pojęcie, w przypadku gdy nie ma bezpośrednio odwołania w tekście ustawy podatkowej do takiej definicji, jest dostrzegane w orzecznictwie sądów czy rozstrzygnięciach organów podatkowych. Niestety, podmioty te nie są zgodne co do tego, czy takie postępowanie jest dopuszczalne. W orzecznictwie można wskazać poglądy, zgodnie z którymi w sytuacji, gdy w danej ustawie podatkowej brak jest stanowionej definicji konkretnego analizowanego pojęcia, należy sięgnąć do innej ustawy podatkowej. Można również wskazać orzeczenia, jednoznacznie i kategorycznie odmawiające posługiwania się takimi definicjami, nawet na rzecz stanowionej definicji zawartej w przepisach prawa cywilnego. W konsekwencji powstaje wątpliwość, na ile podmioty stosujące prawo podatkowe uważają, że system prawa podatkowego jest jednym, spójnym systemem. Ponadto podmioty te bezrefleksyjnie odmawiają możliwości stosowania stanowionych definicji zawartych w innych ustawach podatkowych, nie biorąc pod uwagę wewnętrznej spójności terminologicznej systemu prawa podatkowego. Dlatego wątpliwe jest, czy odmawianie

stosowania stanowionych definicji bez jakiegokolwiek głębszego uzasadnienia jest działaniem zgodnym z prawem, ponieważ podmioty stosujące prawo podatkowe powinny działać na podstawie prawa, a więc zgodnie z zawartymi w tym prawie stanowionymi definicjami.

V. Analiza orzeczeń sądów i rozstrzygnięć organów podatkowych wskazuje na dwa główne obszary badań. Pierwszy z nich to relacja prawa cywilnego z prawem podatkowym w posługiwaniu się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe, natomiast drugi – to relacja pozostałych gałęzi prawa z prawem podatkowym w posługiwaniu się tymi definicjami. W orzecznictwie sądów i w praktyce organów podatkowych dostrzegalny jest automatyzm w posługiwaniu się stanowionymi definicjami pojęć prawnych z przepisów prawa cywilnego na potrzeby pojęć zawartych w danej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy. Podmioty te niejako posługują się domniemaniem, niemającym jakiegokolwiek oparcia w treści przepisów prawa, które odwołuje się – chociaż nie jest to wyrażone wprost w analizowanych orzeczeniach i rozstrzygnięciach – do założenia o swoistości pewnych pojęć dla prawa cywilnego⁷⁹². Przyjmując, że system prawa jest spójny, to takie postępowanie na pewno zasługuje na aprobatę. Jednak odrzucając tę tezę, takie automatyczne sięganie do stanowionych definicji pojęć prawnych z prawa cywilnego należy uznać za ryzykowne, ponieważ brak tu jakichkolwiek podstaw prawnych. Jak wykazała analiza orzeczeń sądów oraz rozstrzygnięć organów podatkowych brak jest jednolitego stanowiska tych podmiotów co do możliwości korzystania ze stanowionych definicji pojęć prawnych uregulowanych w przepisach prawa cywilnego na potrzeby ustalenia znaczenia pojęć zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe.

W przypadku posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych zawartych w pozostałych gałęziach prawa (poza prawem

⁷⁹² O swoistości pojęć zdefiniowanych w przepisach prawa cywilnego, ale również zawartych w innych gałęziach prawa opisuje B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 77 i n.

cywilnym) na potrzeby ustalenia rozumienia pojęć zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe, podobnie jak w przypadku korzystania ze stanowionych definicji cywilnoprawnych, brak jest jednolitego poglądu sądów oraz organów podatkowych co do prawidłowości tego postępowania.

VI. Dokonana analiza zarówno orzeczeń sądów, jak i rozstrzygnięć organów podatkowych wskazuje na brak jednolitego stanowiska tych podmiotów co do prawidłowości posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Ta niejednorodność związana jest z poglądami sądów oraz organów podatkowych dotyczących posługiwania się w procesie ustalania rozumienia pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe „obcymi” stanowionymi definicjami, czyli takimi, które nie znajdują się w tekście ustawy podatkowej, z której pochodzi analizowane pojęcie, przy jednoczesnym braku odwołania w tekście tej ustawy do takiej stanowionej definicji zawartej w innej ustawie.

VII. Ponadto wskazana niejednorodność w poglądach powoduje pogłębianie się wątpliwości co do możliwości korzystania z „obcych” stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. Poszczególne sądy i organy podatkowe nie dokonują głębokiej analizy – refleksji – nad tym, czy ich postępowanie jest prawidłowe. Niejednorodność ta skłania ku wnioskowi, iż brak jest jakiegokolwiek reguły w działaniu podmiotów stosujących prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych, przez co stosowanie tych definicji wiąże się z przypadkowością.

VIII. Przedstawione postępowanie składów sądów oraz organów podatkowych nie jest prawidłowe i może być niebezpieczne dla podatników, których sprawy są rozstrzygane przez te podmioty. Podatnik powinien mieć zaufanie do organów władzy publicznej. W sytuacji, gdy podmioty te nie są w stanie jednolicie traktować kwestii ustalania znaczeń danych pojęć, trudno jest o budowanie zaufania do działalności organów

podatkowych. Do tego należy dodać, że w podatkach obrotowych główną zasadą związaną z techniką podatkową jest zasada samoobliczania podatku, w związku z czym w przypadku, gdy podatnik będzie miał wątpliwości co do zastosowania „obcej” stanowionej definicji pojęcia, może nie być w stanie odnaleźć jednolitego poglądu w tej materii, wyrażonego w judykaturze lub praktyce organów podatkowych.

IX. Przeanalizowany sposób posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych wskazuje jednoznacznie, że istnieje potrzeba skonstruowania w doktrynie prawa podatkowego założeń teoretycznego modelu stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, ponieważ ani judykatura, ani organy podatkowe nie są w stanie doprowadzić do wypracowania jednolitego stanowiska dotyczącego dynamicznego posługiwania się stanowionymi definicjami tych pojęć prawnych.

Rozdział V

Operatywne definicje pojęć prawnych w orzecznictwie sądów i praktyce organów podatkowych z zakresu ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych

1. Uwagi ogólne

Kolejnym rodzajem definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, po stanowionych definicjach, którymi posługują się zarówno judykatura, jak i organy podatkowe, są operatywne definicje. Zgodnie z założeniami teoretycznego modelu stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe (jak i *quasi*-stanowionych definicji, które należą do grupy definicji operatywnych)⁷⁹³ są tworzone przez podmioty stosujące prawo podatkowe na potrzeby konkretnych spraw, czyli *ad hoc*. Istotny jest jednak sposób formułowania tych definicji, który według założeń teoretycznego modelu stosowania operatywnych definicji, wskazanych w rozdziale III niniejszej pracy, powinien opierać się na podstawowych metodach wykładni: językowej, systemowej oraz celowościowej (funkcjonalnej).

⁷⁹³ Zob. rozdział III niniejszego opracowania.

Podobnie jak w przypadku stanowionych definicji pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe, w orzecznictwie oraz praktyce organów podatkowych można wskazać rozstrzygnięcia, które dotyczą sposobu posługiwania się operatywnymi definicjami tych pojęć prawnych⁷⁹⁴. Jednak w przeciwieństwie do stosowania stanowionych definicji pojęć prawnych w przypadku operatywnych (oraz *quasi*-stanowionych) definicji tych pojęć prawnych judykatura oraz organy podatkowe ustalają, a następnie stosują w określonych sytuacjach pozaprawne definicje pojęć prawnych. Innymi słowy, podmioty te przechodzą z obszaru prawa do obszaru pozaprawnego ustalania znaczenia konkretnych pojęć prawnych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe.

Judykatura oraz organy podatkowe nie mają jednolitego stanowiska co do możliwości tworzenia oraz stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Dlatego w tym rozdziale, podobnie jak w poprzednim, przyjęto założenie, iż brak jest jednolitych „zasad” wypracowanych przez judykaturę oraz organy podatkowe co do możliwości posługiwania się operatywnymi definicjami pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe. Postawienie tego założenia determinuje główny cel tego rozdziału, którym jest analiza sposobu posługiwania się przez judykaturę oraz organy podatkowe operatywnymi (oraz *quasi*-stanowionymi) definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. W związku z tym zagadnieniem wyjściowym jest ustalenie przyczyn, dla których judykatura oraz organy podatkowe tworzą operatywne (w tym również *quasi*-stanowione) definicje tych pojęć prawnych.

Ustalenie powodów tworzenia i w konsekwencji stosowania operatywnych (w tym również *quasi*-stanowionych) definicji pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe wskazanych w orzecznictwie oraz w rozstrzygnięciach organów podatkowych pozwoli

⁷⁹⁴ W tym również *quasi*-stanowionymi definicjami tych pojęć.

odpowiedzieć na pytanie, w jakich sytuacjach judykatura oraz organy podatkowe stosują te definicje pojęć prawnych. Wskazanie na główne przyczyny konstruowania i stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych (w tym również *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych) w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych determinuje potrzebę przeanalizowania najczęstszych argumentów wysuwanych przez judykaturę oraz organy podatkowe przy posługiwaniu się tego rodzaju definicjami. Analiza orzecznictwa sądów oraz rozstrzygnięć podatkowych wskazuje, że wraz z potrzebą interpretowania pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe podmioty stosujące prawo podatkowe uzasadniają swoje procesy interpretacyjne autonomią prawa podatkowego⁷⁹⁵, swoistością pojęć prawnych w prawie podatkowym⁷⁹⁶ oraz wykazują, że ich postępowanie jest zgodne z wolą ustawodawcy (prawodawcy)⁷⁹⁷.

Ponadto w rozdziale tym przeanalizowano metody tworzenia przez judykaturę i organy podatkowe operatywnych oraz *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Należy wskazać, że w literaturze przedmiotu przeanalizowano sposoby interpretowania przepisów prawa podatkowego przez sądy administracyjne w sytuacji, gdy nie ma definicji konkretnego pojęcia w danej ustawie podatkowej⁷⁹⁸. Dotychczasowe badania interpretowania pojęć w sytuacji braku definicji tych pojęć zawartych w danej ustawie podatkowej wydają się jednak niewystarczające z dwóch podstawowych powodów. Po pierwsze, krąg podmiotów stosujących prawo podatkowe, a zwłaszcza prawo podatkowe z zakresu zharmonizowanych podatków obrotowych stanowi zdecydowanie szerszy krąg niż krajowe sądy administracyjne.

⁷⁹⁵ Uwagi o autonomii prawa podatkowego zob. rozdział II niniejszego opracowania.

⁷⁹⁶ Uwagi o swoistości pojęć prawnych w prawie podatkowym zob. rozdział II niniejszego opracowania.

⁷⁹⁷ O definiowaniu pojęć prawnych zgodnie z wolą ustawodawcy zob. rozdział I dotyczący zasad tworzenia definicji pojęć prawnych.

⁷⁹⁸ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 25–39.

W związku z tym w niniejszym rozdziale przeanalizowano sposoby definiowania (czyli konstruowania definicji, a następnie posłużenie się nimi) pojęć prawnych i posługiwania się tymi definicjami nie tylko przez sądy administracyjne, ale również przez TSUE i organy podatkowe. Po drugie, ze względu na zharmonizowanie dwóch podatków obrotowych przy analizie interpretowania pojęć prawnych należy uwzględnić regulacje prawa UE.

2. Determinanty stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w orzecznictwie sądów i rozstrzygnięciach organów podatkowych z zakresu ustawodawstwa dotyczącego podatków obrotowych

Determinanty tworzenia i posługiwania się operatywnymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych należy rozpatrywać oddzielnie dla konstruowania i stosowania tych definicji, ponieważ będą one odmienne dla podmiotów stosujących prawo podatkowe. Odmienność ta jest spowodowana rozróżnieniem podmiotów stosujących podatki obrotowe na podmioty krajowe (sądy administracyjne i organy podatkowe) oraz podmioty unijne (TSUE).

Konstruowanie operatywnych definicji pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe jest związane przede wszystkim z brakiem stanowionej definicji danego pojęcia w konkretnej ustawie podatkowej bądź dyrektywie (rozporządzeniu unijnym) regulującej dany podatek obrotowy⁷⁹⁹.

Proces tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe można rozważać w dwóch płaszczyznach. Pierwsza z nich to unijne regulacje dotyczące prawa podatkowego. W przypadku prawa UE, a precyzyjniej aktów

⁷⁹⁹ Zaznaczyć należy, że TSUE tworzy tego rodzaju definicje pojęć prawnych w przypadku podatków obrotowych, które są zharmonizowane.

normatywnych, w których uregulowane są unijne podatki obrotowe, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odgrywa kluczową rolę w tworzeniu operatywnych definicji pojęć prawnych. Zgodnie z art. 19 TUE, TSUE posiada główną kompetencję w dokonywaniu wykładni unijnego prawa, gdyż *expressis verbis* ma on zapewnić poszanowanie prawa w wykładni i stosowaniu traktatów. Ponadto zgodnie z art. 267 TFUE, TSUE jest jedyną instytucją UE, która orzeka w ramach pytań prejudycjalnych o wykładni traktatów oraz – co istotne – o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne UE. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że TSUE przez orzeczenia prejudycjalne „kształtuje wykładnię przepisów prawa unijnego, w tym unijnego prawa podatkowego”⁸⁰⁰. W związku z tym, skoro TSUE kształtuje wykładnię przepisów prawa podatkowego UE, czyli dokonuje również interpretacji niezdefiniowanych w treści aktów normatywnych pojęć prawnych, to *de facto* wyłącznie TSUE ma kompetencje do tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych na szczeblu prawa UE, czyniąc to głównie przy orzeczeniach dotyczących pytań prejudycjalnych.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w art. 267 stanowi, że jedynie sądy państw członkowskich mogą kierować pytania do TSUE, co do wykładni przepisów prawa unijnego. W związku z tym, gdy w danej dyrektywie (rozporządzeniu unijnym) regulującej konkretny podatek obrotowy brakuje stanowionej definicji analizowanego pojęcia, to wyłącznie sąd administracyjny może zadać pytanie do TSUE, by ten skonstruował definicję operatywną tego pojęcia. Tworzone w ten sposób definicje pojęć prawnych nabierają *quasi*-stanowionego charakteru, sądy administracyjne muszą bowiem uwzględniać orzecznictwo TSUE w rozstrzyganych przez siebie sprawach podatkowych⁸⁰¹. W przypadku

⁸⁰⁰ D. Antonów, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe*, [w:] *Studia finansowoprawne. Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 10.

⁸⁰¹ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2005 r., FSK 1633/04 (CBOSA).

operatywnego definiowania pojęcia prawnego zawartego we właściwej dyrektywie (rozporządzeniu unijnym) sądy administracyjne nie mogą tego nie uwzględnić. Natomiast organy podatkowe nie mają kompetencji do zwrócenia się do TSUE z pytaniami prejudycjalnymi. Dlatego w postępowaniu przed organem podatkowym nie ma możliwości zwrócenia się do TSUE, by ten skonstruował definicję operatywną danego pojęcia prawnego zawartego we właściwej dyrektywie (rozporządzeniu unijnym) regulującej jeden z podatków obrotowych. Mimo braku możliwości zwrócenia się organów podatkowych do TSUE o skonstruowanie operatywnej definicji pojęć prawnych zawartych w danej dyrektywie regulującej wybrany podatek obrotowy nie świadczy to jednak o braku związania rozstrzygnięciami TSUE w zakresie rozumienia pojęć prawnych zawartych w dyrektywie (unijnym rozporządzeniu) podatkowej. Zarówno przepisy Ordynacji podatkowej⁸⁰², jak też sam charakter orzeczeń TSUE, determinują, że organy podatkowe muszą uwzględniać i stosować operatywne definicje pojęć prawnych skonstruowane przez TSUE⁸⁰³, w związku z tym operatywne definicje pojęć prawnych zawarte w jego orzeczeniach również mają *quasi*-stanowiony charakter dla organów podatkowych.

Drugą płaszczyzną związaną z tworzeniem operatywnych definicji pojęć prawnych jest polski system prawa podatkowego w zakresie podatków obrotowych. Można wyróżnić *de facto* dwie sytuacje tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Po pierwsze, gdy brak jest stanowionej definicji pojęcia w systemie prawa⁸⁰⁴. Podmioty stosujące prawo podatkowe nie mogą inaczej postąpić, jak skonstruować operatywną definicję pojęcia

⁸⁰² M.in. art. 14a § 1 o.p., art. 14da o.p., art. 14e o.p., art. 119 zd o.p. i art. 240 o.p.

⁸⁰³ Por. D. Antonów, *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości...*, s. 11 i n.

⁸⁰⁴ W przypadku zharmonizowanych podatków obrotowych należy pamiętać o obowiązku uwzględniania przepisów odpowiedniej dyrektywy podatkowej – m.in. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2016 r., I SA/Wr 852/16 (CBOSA), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 r., IBPP4/4513-272/16-1/EK (LEX nr 184873619).

prawnego. Po drugie, gdy stanowiona definicja tego pojęcia znajduje się w innym akcie normatywnym. Przypadek ten należy określić mianem przełamania stanowionej definicji pojęć prawnych⁸⁰⁵. Przykładem tego jest definiowanie pojęcia „gospodarstwo domowe” na potrzeby podatku akcyzowego. W ustawie o dodatkach mieszkaniowych⁸⁰⁶ ustawodawca stworzył definicję pojęcia „gospodarstwo domowe”⁸⁰⁷; co istotne, w definicji tej ustawodawca nie zawęził jej wyłącznie do tej ustawy. Mimo to organy podatkowe na potrzeby podatku akcyzowego pominęły stanowioną definicję tego określenia i wobec „zdiagnozowania” braku stanowionej definicji tego pojęcia w ustawie regulującej podatek akcyzowy zdecydowały się na skonstruowanie operatywnej definicji tego pojęcia⁸⁰⁸, czyniąc to w sposób automatyczny – bezrefleksyjny.

W związku z dokonaną już analizą stosowanie operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych związane jest z posługiwaniem się tymi definicjami skonstruowanymi przez podmiot rozstrzygający daną sprawę podatkową. Jednak inną sytuacją związaną ze stosowaniem operatywnych definicji pojęć prawnych jest sięganie po skonstruowane operatywne definicje pojęć prawnych przez inne podmioty stosujące prawo podatkowe, ale nierozstrzygające w danej sprawie. W orzecznictwie TSUE, sądów administracyjnych oraz w praktyce organów podatkowych można wskazać na posługiwanie się

⁸⁰⁵ O przełamaniu stanowionej definicji pojęć prawnych zob. rozdział III niniejszej pracy.

⁸⁰⁶ Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o dodatkach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz.180); dalej: ustawa o dodatkach mieszkaniowych.

⁸⁰⁷ Artykuł 4 ustawy o dodatkach mieszkaniowych: „Przez gospodarstwo domowe rozumie się gospodarstwo prowadzone przez osobę ubiegającą się o dodatek mieszkaniowy, samodzielnie zajmującą lokal albo gospodarstwo prowadzone przez tę osobę wspólnie z małżonkiem i innymi osobami stale z nią zamieszkującymi i gospodarującymi, które swoje prawa do zamieszkiwania w lokalu wywodzą z prawa tej osoby”.

⁸⁰⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 lutego 2015 r., IBPP4/443-545/14/EK, LEX nr 184803453 oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi dnia 7 stycznia 2015 r., IPTPP3/443A-75/14-4/BJ, LEX nr 184802581.

tymi definicjami, które zastosowały inne składy orzekające TSUE, sądów administracyjnych czy organy podatkowe w innych sprawach.

Posługiwanie się wyrażonymi w orzecznictwie TSUE operatywnymi definicjami pojęć prawnych stworzonych przez TSUE oraz sądy administracyjne i organy podatkowe wynika przede wszystkim z rangi orzeczeń TSUE dla całego systemu prawa⁸⁰⁹ oraz z obowiązku uwzględniania orzecznictwa TSUE w rozstrzyganiu spraw podatkowych przez sądy administracyjne i organy podatkowe. Świadczy to o *quasi*-stanowionym charakterze operatywnych definicji pojęć prawnych skonstruowanych przez TSUE. Natomiast powoływanie się przez sądy administracyjne oraz organy podatkowe na operatywne definicje pojęć prawnych, które zostały skonstruowane przez inne składy orzekające albo inne organy podatkowe, ma niejednolity charakter. Z jednej strony operatywne definicje pojęć prawnych stworzone przez NSA albo skonstruowane przez inny sąd administracyjny przez pryzmat art. 153 p.p.s.a. mają *quasi*-stanowiony charakter ze względu na poziom ich związania orzekających składów. To samo dotyczy organów podatkowych wyższej instancji lub orzeczeń sądów administracyjnych zgodnie z art. 153 p.p.s.a.⁸¹⁰ Te *quasi*-stanowione definicje pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe powinny być uwzględniane w procesie stosowania prawa podatkowego.

Z drugiej strony, w innych sytuacjach niż wskazane powyżej, powoływanie się przez sądy administracyjne albo organy podatkowe na operatywne definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych wyrażonych w orzecznictwie lub rozstrzygnięciach organów podatkowych nie mają mocy wiążącej⁸¹¹. Przy takim posługiwaniu się

⁸⁰⁹ O randze orzeczeń TSUE zob. rozdział III.

⁸¹⁰ O związaniu definicjami operatywnymi na podstawie art. 153 p.p.s.a. zob. rozdział III.

⁸¹¹ Zob. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 r., IBPP4/4513-272/16-1/EK (LEX nr 184873619); wyroki WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2017 r., III SA/Łd 983-985/16 (CBOSA) oraz III SA/Łd 978/16 (CBOSA).

operatywnymi definicjami pojęć prawnych można stwierdzić, że podmioty stosujące prawo podatkowe, korzystając z tych definicji, robią to ze względu na chęć podbudowania swojej argumentacji przy rozstrzygnięciu danej sprawy podatkowej.

3. Przyczyny stosowania przez sądy i organy podatkowe operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

3.1. Postrzeganie autonomii prawa podatkowego w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

Autonomia prawa podatkowego stanowi zagadnienie będące przedmiotem analizy doktryny prawa podatkowego⁸¹². Natomiast podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych w różnych kontekstach przywołują to zagadnienie⁸¹³. Ze względu na ramy badawcze niniejszego opracowania zostało to przeanalizowane pod kątem interpretowania pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe.

Powoływanie się przez podmioty stosujące prawo podatkowe na zagadnienie autonomii prawa podatkowego w aspekcie interpretacji pojęć prawnych w tych podatkach co do zasady dotyczy dwóch obszarów.

⁸¹² Uwagi o autonomii prawa podatkowego zob. rozdział II niniejszego opracowania.

⁸¹³ Np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 maja 2017 r., III SA/Po 957/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., III SA/Gl 216/17 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2017 r., V SA/Wa 107017 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2017 r., III SA/Gl 706/17 (CBOSA); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 października 2017 r., I SA/Rz 544/17 (CBOSA); wyrok WSA w Lublinie z dnia 31 stycznia 2018 r., I SA/Lu 941/17 (CBOSA); wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 stycznia 2018 r., I SA/Lu 936/17 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 stycznia 2018 r., I SA/Lu 937/17 (CBOSA).

Pierwszy obejmuje twierdzenia, zgodnie z którymi autonomia prawa podatkowego przejawia się w tym, że ustawodawca ma swobodę w tworzeniu w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe stanowionych definicji pojęć prawnych, mimo że takie definicje istnieją już w systemie prawa (poza systemem prawa podatkowego)⁸¹⁴.

Jednak dla posługiwania operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe istotne są stanowiska podmiotów stosujących prawo podatkowe, zgodnie z którymi autonomia prawa podatkowego przejawia się tym, że w tych ustawach podatkowych ustawodawca posłużył się pojęciami prawnymi, których znaczenie należy ustalać w oderwaniu od innych gałęzi prawa⁸¹⁵. Innymi słowy, jeżeli definicja danego pojęcia jest uregulowana poza systemem prawa podatkowego, natomiast określenie to znajduje się w treści ustawy podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy, to dokonując interpretacji tego pojęcia, należy mu nadać „podatkowe” znaczenie – operatywną definicję. Tak postrzegana autonomia prawa podatkowego zezwala, aby zastosowana operatywna definicja mogła być oderwana od stanowionej definicji tego pojęcia, która jest uregulowana poza systemem prawa podatkowego.

⁸¹⁴ Uchwała NSA z dnia 6 marca 2017 r., I FPS 8/16 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2016 r., I GSK 1148/16 (CBOSA); wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 września 2014 r., I SA/Bd 785/14 (CBOSA); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 sierpnia 2015 r., I SA/Gd 984/15 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 listopada 2016 r., III SA/Gl 804/16 (CBOSA); wyroki WSA w Gliwicach z dnia 28 listopada 2016 r., III SA/Gl 802/16 (CBOSA), III SA/Gl 8006/16 (CBOSA), III SA/Gl 809/16 (CBOSA), III SA/Gl 812/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 grudnia 2016 r., III SA/Gl 808/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 grudnia 2016 r., III SA/Gl 805/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2016 r., I SA/Gd 928/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lutego 2017 r., III SA/Gl 801/16 (CBOSA); wyroki WSA w Gliwicach z dnia 23 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 556-558/17 (CBOSA); wyroki WSA w Gliwicach z dnia 29 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 562-564/17 (CBOSA); wyroki WSA w Gliwicach z dnia 30 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 559-561/17 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 października 2017 r., III SA/Gl 764/17 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2017 r., I SA/Gl 944/17 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2018 r., III SA/Gl 920/17 (CBOSA).

⁸¹⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 października 2016 r., I SA/Gd 975/16 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2017 r., I SA/Lu 934/16 (CBOSA).

Analiza poglądów podmiotów stosujących prawo podatkowe na autonomię prawa podatkowego dotyczącej pojęć prawnych użytych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe wskazuje na dychoomiczność tych stanowisk. Po pierwsze, podmioty te wskazują na autonomię prawa podatkowego w procesie tworzenia prawa podatkowego z zakresu podatków obrotowych. Po drugie, można wskazać stanowiska twierdzące o autonomii prawa podatkowego, ale wyłącznie w procesie stosowania prawa podatkowego. Drugie rozumienie autonomii prawa podatkowego może stanowić uzasadnienie dla podmiotów stosujących prawo podatkowe dla posługiwania się operatywnymi definicjami pojęć prawnych. Podmioty te ze względu na autonomię stosowania prawa podatkowego mogą odrzucać stanowione definicje pojęć prawnych spoza systemu prawa podatkowego.

Niejednolite rozumienie zagadnienia autonomii prawa podatkowego powoduje, że niektóre podmioty stosujące prawo podatkowe będą posługiwać się operatywnymi definicjami pojęć prawnych, a inne mogą tę możliwość odrzucać, twierdząc, że autonomia prawa podatkowego odnosi się wyłącznie do uprawnień ustawodawcy w zakresie definiowania pojęć w ustawach podatkowych. Zgodnie z tym podmioty te mogą uważać, że wolno im korzystać ze stanowionych definicji pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych spoza systemu prawa podatkowego na potrzebę pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe.

3.2. Swoistość pojęć prawnych w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w przypadku, gdy ustawodawca zdefiniował pojęcie prawne w ustawie podatkowej w sposób odmienny od definicji tych samych pojęć w innych ustawach spoza systemu prawa podatkowego, pojęcia te stają się pojęciami swoistymi dla

prawa podatkowego⁸¹⁶. Tym samym doktryna prawa podatkowego uznaje, że dane określenie w prawie podatkowym jest swoiste, gdy jest ono zdefiniowane w sposób odmienny niż definicja zawarta w akcie normatywnym spoza systemu prawa podatkowego. W literaturze przedmiotu ponadto stwierdza się, że w systemie prawa znajdują się również pojęcia swoiste dla danej gałęzi prawa, które mają swoje definicje w aktach normatywnych będących podstawowymi regulacjami dla gałęzi prawa⁸¹⁷. Dlatego teoretycznie zgodnie z poglądami doktryny trudno jest wskazać, że podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych mogą stosować operatywne definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, skoro bowiem dane pojęcie jest swoiste, to ma ono swoją definicję zawartą w akcie normatywnym.

W orzecznictwie sądów administracyjnych i praktyce organów podatkowych można wskazać, że podobnie jak doktryna prawa podatkowego, za pojęcia swoiste podmioty te uznają takie pojęcia, które zostały zdefiniowane w treści aktów normatywnych, czy to regulujących podatki obrotowe, czy też w innych aktach normatywnych⁸¹⁸. Istnieją również poglądy, zgodnie z którymi swoistość danych pojęć zawartych w ustawach podatkowych z zakresu podatków obrotowych oznacza, że należy nadawać tym pojęciom inne znaczenie niż brzmienie stanowionych definicji tych samych pojęć⁸¹⁹.

⁸¹⁶ Szerzej o swoistości pojęć zob. rozdział II oraz S. Rozmaryn, *op. cit.*, s. 138.

⁸¹⁷ O tych pojęciach i literaturze odwołującej się do tego zob. rozdział II.

⁸¹⁸ M.in.: wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., I GSK 473/17 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 148/16 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 849/16 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 1076/16 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 958/16 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., 1067/16 (CBOSA) oraz wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 1078/16 (CBOSA); interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 marca 2012 r., ITPB2/436-209/11/TJ (LEX nr 184680050).

⁸¹⁹ M.in.: wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., I FSK 120/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 lutego 2018 r., I SA/Gl 1366/17 (CBOSA); wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2017 r., I SA/Po 84/17 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia

Przyjęcie za poprawne takiego rozumienia swoistości pojęć prawnych użytych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe jest nieprawidłowe, prowadzi bowiem do powstania wątpliwości co do uznania danego pojęcia za „swoiste”. To z kolei może powodować przesunięcie osi sporu między adresatem normy prawa podatkowego a organem podatkowym z odkodowania normy prawnej na spór co do uznania, czy dane pojęcie jest swoiste, czy też nie dla danej ustawy podatkowej regulującej podatek obrotowy. W związku z tym należy wskazać, że pojęcie jest swoiste dla danej regulacji (gałęzi prawa) w sytuacji, gdy pojęcie to jest zdefiniowane w treści danego aktu normatywnego. Innymi słowy, pojęcie prawne w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych nieposiadające stanowionej definicji w ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy (czy też odpowiedniej dyrektywie podatkowej albo rozporządzeniu unijnym) nie jest pojęciem swoistym dla podatków obrotowych.

3.3. Postrzeganie woli ustawodawcy (prawodawcy) w stosowaniu definicji operatywnych pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że w przypadku braku wyrażonej w treści ustawy podatkowej definicji danego pojęcia prawnego wolą ustawodawcy było rozumienie tego pojęcia zgodnie z jego potocznym znaczeniem⁸²⁰. Innymi słowy, w przypadku braku stanowionej definicji danego pojęcia prawnego w ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy podmiot stosujący prawo podatkowe powinien przyjąć, że wolą ustawodawcy jest skonstruowanie operatywnej definicji tego pojęcia na podstawie języka potocznego. Dla doktryny prawa

19 czerwca 2017 r., I SA/GI 17517 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2018 r., I SA/Gd 326/18 (CBOSA).

⁸²⁰ Zob. rozdział III oraz B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu...*, s. 229; *idem*, *Podstawy wykładni prawa...*, s. 75.

podatkowego odwołanie się więc do „woli ustawodawcy” stanowi uzasadnienie dla stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym.

W orzecznictwie TSUE, dotyczącym spraw z zakresu podatków obrotowych, trudno jest wskazać na odwoływanie się przez ten podmiot *expressis verbis* do „woli ustawodawcy” (w przypadku prawa UE – „woli prawodawcy”) w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe. Trybunał stoi na stanowisku, że w przypadku braku definicji stanowionej konkretnego pojęcia wyrażonego w dyrektywie regulującej określony podatek obrotowy powinno się korzystać z potocznego rozumienia tego pojęcia⁸²¹. W związku z tym należy stwierdzić, że TSUE nie posługuje się argumentem „woli prawodawcy”, aby w przypadku niezdefiniowanego określenia korzystać z jego potocznego rozumienia. Przy konstruowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych TSUE odwołuje się do „utrwalonego orzecznictwa” Trybunału, gdzie takie postępowanie interpretacyjne jest określoną dyrektywą wykładni prawa UE. Zgodnie z tą wykładnią, aby móc zastosować operatywną definicję – skonstruowaną na podstawie języka naturalnego – danego pojęcia prawnego z dyrektywy (unijnego rozporządzenia) regulującej właściwy podatek obrotowy, musi ona być zgodna z kontekstem i celem danej regulacji⁸²².

⁸²¹ Zob. wyrok TSUE z dnia 26 października 2017 r., *The English Bridge Union Limited przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, sprawa C-90/16, ECLI:EU:C:2017:814; wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r., *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, sprawa C-678/13, ECLI:EU:C:2015:358.

⁸²² Zob. wyrok TSUE z dnia 12 października 2017 r., *X BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, sprawa C-661/15, ECLI:EU:C:2017:753; wyrok TSUE z dnia 5 października 2016 r., *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH przeciwko Finanzamt Kassel II – Hofgeismar*, sprawa C-412/15, ECLI:EU:C:2016:738; wyrok TSUE z dnia 26 maja 2016 r., *Envirotec Denmark ApS przeciwko Skatteministeriet*, sprawa C-550/14, ECLI:EU:2016:354 oraz wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2012 r., *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid*, sprawa C-395/11, ECLI:EU:C:2012:799.

W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w rozstrzygnięciach organów podatkowych wskazuje się natomiast na wolę ustawodawcy przy interpretowaniu pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących konkretne podatki obrotowe, jednak podmioty stosujące prawo podatkowe nie posługują się tym w sposób jednolity. Można przedstawić *de facto* dwa skrajne sposoby posługiwania się argumentem „woli ustawodawcy” przy interpretowaniu pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe.

Pierwszy z tych sposobów to „wola ustawodawcy” jako powód tworzenia i finalnie stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe. Innymi słowy, podmioty te wskazują, że skoro w danej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy konkretne pojęcie prawne nie jest zdefiniowane, to wolą ustawodawcy jest skonstruowanie i zastosowanie operatywnej definicji tego pojęcia⁸²³. Drugi ze sposobów to postrzeganie „woli ustawodawcy” jako uzasadnienia negowania stosowania operatywnych definicji na potrzeby określeń z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe. W takiej sytuacji podmioty te wskazują, że wolą ustawodawcy było posłużenie się stanowiącymi definicjami tych pojęć zawartych w innych niż analizowana ustawach – nawet ustawach spoza systemu prawa podatkowego⁸²⁴.

Dokonana analiza wskazuje, że argument „woli ustawodawcy” jest niejednolicie stosowany przez doktrynę prawa podatkowego oraz podmioty stosujące prawo podatkowe. Dla doktryny prawa podatkowego argument ten stanowi warunek tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych. Natomiast podmioty stosujące prawo podatkowe posługują

⁸²³ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., I GSK 1303/15 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2016 r., III SA/GI 20141/15 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 lutego 2016 r., III SA/GI 2042/15 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 lipca 2006 r., I SA/Sz 181/05 (LEX nr 520951817).

⁸²⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., I SA/Po 424/17 (CBOSA) oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 233/17 (CBOSA).

się tym argumentem po pierwsze, uzasadniając potrzebę zastosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, oraz po drugie, jako uzasadnieniem stosowania stanowionych definicji zawartych w innych ustawach podatkowych – również ustawach spoza systemu prawa podatkowego.

Należy zatem stwierdzić, że dla praktyki stosowania podatków obrotowych argument „woli ustawodawcy” przy definiowaniu pojęć prawnych jest niejednolicie rozumiany. Istnieje więc potrzeba zastanowienia się, czy „wola ustawodawcy” powinna być w ogóle uwzględniana przy interpretowaniu pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe, skoro podmioty stosujące prawo podatkowe nie są w stanie wypracować jednego sposobu pojmowania tej „woli”⁸²⁵. Jest to trudne z uwagi na kontekst wpływu prawa UE na terminologię użytą w polskich ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe⁸²⁶.

4. Sposoby tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych w orzecznictwie sądów i praktyce organów podatkowych

Podmioty tworzące operatywne definicje pojęć prawnych (w tym również *quasi*-stanowione definicje) dokonują tego w dominującym zakresie na podstawie potocznego rozumienia tego pojęcia, specjalistycznego rozumienia tego pojęcia oraz rozumienia tego pojęcia w języku

⁸²⁵ „Należy przy tym zauważyć, iż w procesie ustalania treści normy prawnej nie ma znaczenia wola, zamiar twórców regulacji prawnej. W momencie uchwalenia ustawy regulacja prawna «odrywa» się bowiem od swoich «ojców» i – jakkolwiek to by nie zabrzmiało – «żyje własnym życiem». Dla adresata przepisów nie jest zaś istotne to, co twórcy ustawy chcieli w niej wyrazić. Fundamentalne znaczenie ma natomiast to, co – być może nieopatrznie – ujęli oni w przepisach i co – dokonując ich wykładni – można wyprowadzić z uchwalonej regulacji prawnej” – wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2019 r., III SA/Gl 1145/16 (CBOSA).

⁸²⁶ O wpływie terminologii prawa Unii Europejskiej na prawo podatkowe zob. rozdział II.

prawniczym⁸²⁷. Aczkolwiek dominującym sposobem tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych (w tym również *quasi*-stanowionych) jest oparcie definicji na języku potocznym. Jednak ze względu na odmiennosc w tworzeniu operatywnych definicji przez TSUE i polskie sądy administracyjne oraz organy podatkowe należy dokonać rozróżnienia.

Analiza orzecznictwa TSUE z zakresu podatków obrotowych wskazuje, że w sytuacji, gdy w danym akcie normatywnym nie ma stanowionej definicji danego pojęcia, trybunał ten postępuje dość schematycznie, dążąc do skonstruowania i zastosowania definicji, która jest zgodna z potocznym rozumieniem analizowanego pojęcia. Jednak TSUE nie wskazuje, na jakich regułach należy się oprzeć, kształtując takie definicje pojęć prawnych. Precyzuje zaś, że przy konstruowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych na podstawie języka potocznego należy to czynić w zgodzie ze zwyczajowym lub zwykłym rozumieniem tego określenia. Trudno jest określić, czym jest owe „zwyczajowe” oraz „zwykłe” rozumienie danego pojęcia w języku potocznym. Na pewno wymóg zwyczajowości lub zwykłości można kwalifikować jako posługiwanie się przez TSUE pojęciami nieostrymi, bo jak rozróżnić, kiedy rozumienie danego pojęcia w języku potocznym jest zwyczajowe⁸²⁸ lub zwykłe⁸²⁹,

⁸²⁷ W literaturze przedmiotu zostało już zbadane, że w przypadku ustalania potocznego rozumienia danych pojęć przez orzecznictwo istnieją trzy źródła rozumienia tych pojęć oparte na: 1) opinii biegłych językoznawców; 2) intuicji językowej; 3) słowników językowych – A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 25.

⁸²⁸ Wyrok TSUE z dnia z dnia 26 maja 2016 r., *Envirotec Denmark ApS przeciwko Skatteministeriet*, sprawa C-550/14, ECLI:EU:C:2016:354; wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 2016 r., *Polihim-SS EOOD przeciwko Nachalnik na Mitnitsa Svishotov przy udziale Okrazhna prokuratura Pleven*, sprawa C-355/14, ECLI:EU:C:2016:403; wyrok TSUE z dnia 8 września 2005 r., *Abbey National plc oraz Inscape Investment Fund przeciwko Commissioners of Customs & Excise* (sprawa C-169/04), ECLI:EU:C:2005:523; wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2012 r., *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid*, sprawa C-395/11, ECLI:EU:C:2012:799.

⁸²⁹ Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r., *Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii*, sprawa C-360/11, ECLI:EU:C:2013:17; wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r., *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, sprawa C-678/13, ECLI:EU:C:2015:358.

a kiedy incydentalne albo niezwykle. Trudno jest wymagać, żeby adresat normy prawa podatkowego miał pewność, że konkretne rozumienie danego pojęcia w jego języku potocznym jest zwyczajowym rozumieniem tego pojęcia, a nie jego osobistym sposobem rozumienia tego pojęcia. Należy zatem wskazać, że TSUE, tworząc operatywne definicje pojęć prawnych w aktach normatywnych z zakresu podatków obrotowych, posługuje się przede wszystkim intuicją językową, czyli TSUE nie odwołuje się do konkretnej wiedzy o danym języku potocznym, ale odwołuje się do umiejętności rozumienia języka⁸³⁰, a ta u każdego interpretatora tekstu prawnego może być inna.

Wątpliwe jest, czy konstruowane przez TSUE operatywne definicje pojęć prawnych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe są adekwatne dla wszystkich języków urzędowych UE. Trudno wskazać inne rozwiązanie, bowiem opieranie się na słownikach językowych powodowałoby wymóg konstruowania definicji na podstawie słowników wszystkich języków urzędowych UE. Z praktycznego punktu widzenia sięganie przez TSUE do intuicji językowej⁸³¹ jest więc rozwiązaniem efektywniejszym.

W orzeczeniach TSUE dostrzega się automatyczne przejście od diagnozy, czyli wskazania braku stanowionej definicji danego pojęcia w dyrektywie regulującej dany podatek obrotowy, do wskazania na potrzebę sięgnięcia do języka potocznego, skończywszy na ukształtowaniu operatywnej definicji bez wyjaśnienia, na podstawie jakiej metody TSUE stworzył tę definicję. Jednak co jest właściwe dla działalności orzeczniczej TSUE przy konstruowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych opartych na języku potocznym? Trybunał podkreśla, że należy uwzględniać cel i kontekst danej regulacji⁸³². W związku z tym ukształtowana

⁸³⁰ O tak pojmowanej intuicji językowej zob. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny...*, s. 12.

⁸³¹ O intuicji językowej zob. rozdział III.

⁸³² Wyrok TSUE z dnia 26 maja 2016 r., *Envirotec Denmark ApS przeciwko Skatteministeriet*, sprawa C-550/14, ECLI:EU:C:2016:354; wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 2016 r., *Polichim-SS EOOD przeciwko Naczalnik na Mitnica – Swisztow*, sprawa C-355/14,

operatywna definicja danego pojęcia nie może być oderwana od aktu normatywnego, z którego pochodzi. W tym względzie stosowanie definicji operatywnych przez TSUE wydaje się dość jednolicie oparte na schemacie: 1) w przypadku braku stanowionej definicji danego pojęcia należy poszukiwać rozumienia tego pojęcia opartego na języku potocznym; 2) w tym celu należy posłużyć się intuicją językową; 3) wyniki tego procesu skorelować z celem i kontekstem danej regulacji; 4) zastosować operatywną definicję interpretowanego pojęcia prawnego. Wyniki takiego postępowania mogą być jednak niejednolite, oparcie się bowiem wyłącznie na intuicji językowej może prowadzić do braku jakiegokolwiek przewidywalności rozstrzygnięć. Jednak ze względu na to, że tworzone przez TSUE operatywne definicje pojęć pranych są *de facto quasi*-stanowionymi definicjami pojęć prawnych, trudno jest dostrzec odmienne sposoby rozumienia danego pojęcia, gdyż kolejne składy TSUE w innych sprawach zgodnie odwołują się do stworzonych w przeszłości operatywnych definicji.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięć organów podatkowych prowadzi do wniosku, że podmioty te korzystają z szerszego spektrum źródeł, na podstawie których tworzą one operatywne definicje pojęć prawnych, niż TSUE. Przez to dostrzegalna jest niejednorodność w posługiwaniu się tymi definicjami przez te podmioty. W literaturze przedmiotu wskazano na trzy główne sposoby ustalania przez sądy administracyjne potocznego znaczenia pojęć prawnych uregulowanych w ustawach podatkowych przez: 1) opinie biegłych językoznawców; 2) intuicję językową; 3) słowniki językowe⁸³³. Należy stwierdzić,

ECLI:EU:C:2016:403; wyrok TSUE z dnia 4 maja 2006 r., *Abbey National plc i Inscope Investment Fund przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, sprawa C-169/04, ECLI:EU:C:2006:289; wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2012 r., *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid*, sprawa C-395/11, ECLI:EU:C:2012:799; wyrok TSUE z dnia 4 maja 2006 r., *Massachusetts Institute of Technology*, sprawa C-431/04, ECLI:EU:C:2006:291.

⁸³³ A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 25.

że teza ta jest prawidłowa, jednak wymaga pogłębienia. Po pierwsze, nie tylko sądy administracyjne odwołują się do wskazanych źródeł, ale również organy podatkowe. Po drugie, w każdym z tych źródeł można wskazać na dość duże rozbieżności. Po trzecie, samo wskazanie sposobów interpretowania pojęć jest niewystarczające do poszukiwania zasad budowania operatywnych (*quasi-stanowionych*) definicji pojęć prawnych wyrażonych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. Po czwarte, w przypadku zharmonizowanych podatków obrotowych podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu tych podatków odwołują się do odpowiedniej dyrektywy regulującej właściwy podatek obrotowy.

W orzecznictwie sądów administracyjnych można wskazać na metodę poszukiwania sensu tekstu prawnego przy dokonywaniu wykładni językowej, według której „należy najpierw ustalić, czy dany wyraz (zwrot) budzący wątpliwości interpretatora nie ma definicji legalnej w akcie prawnym, w którym się znajduje, chyba że w tekście danej ustawy jest wyraźne odesłanie do innej ustawy; w razie braku definicji legalnej należy podjąć działania mające na celu ustalenie, czy budzący wątpliwości zwrot ma swoje znaczenie powszechnie ustalone w języku prawniczym (języku literatury prawniczej i języku orzecznictwa sądowego) danej gałęzi prawa; w następnej kolejności należy odwołać się do języka potocznego, czyli skorzystać z kilku słowników języka polskiego”⁸³⁴. Należy wskazać na fundamentalną niekonsekwencję w tym schemacie postępowania, gdyż dopiero ostatnim etapem jest odwołanie do potocznego rozumienia danego pojęcia. Mimo że w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje

⁸³⁴ Uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99 (CBOSA); wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 września 2017 r., I SA/Kr 606/17 (CBOSA); wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 stycznia 2018 r., I SA/Kr 1176/17 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 r., III SA/Gl 1589/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 marca 2017 r., III SA/Gl 1458/16 (CBOSA); wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 listopada 2016 r., I SA/Kr 1098/16 (CBOSA); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 listopada 2016 r., I SA/Ol 536/16 (CBOSA); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lipca 2016 r., I SA/Ol 232/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Gd 1099/15 (CBOSA).

się, że przy interpretowaniu tekstu prawnego podstawą jest domniemanie języka potocznego, które oznacza, że pojęciom prawnym nadaje się znaczenie w języku potocznym w sytuacji braku stanowionej definicji⁸³⁵. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięć organów podatkowych zobrazowuje, że mimo dość jasno sformułowanych wytycznych, to podmioty te nie zawsze je realizują. Po pierwsze, trzeba podkreślić kwestię poszukiwania stanowionych definicji. We wskazanej metodzie poszukiwania tekstu prawnego pierwszym krokiem jest ustalenie, czy interpretowane pojęcie ma definicję zawartą w danej ustawie podatkowej i w sytuacji braku tej definicji oraz nieistnienia wyraźnego odesłania do stanowionej definicji zawartej w innym akcie normatywnym należy ustalić znaczenie danego zwrotu opartego na języku potocznym. Innymi słowy, przy braku stanowionej definicji zawartej w danej ustawie podatkowej podmiot stosujący prawo podatkowe powinien dopiero przejść do konstruowania operatywnej definicji pojęcia prawnego⁸³⁶. Jednak można wskazać na orzeczenia sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięcia organów podatkowych, które mimo braku stanowionej definicji w interpretowanej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy i przy braku odesłania do definicji zawartej w innym akcie normatywnym sięgają po stanowione definicje zawarte w innych aktach normatywnych, a tym samym nie konstruują operatywnych definicji pojęć prawnych⁸³⁷. Wskazuje to na brak jednolitości tego etapu interpretowania pojęć prawnych. Niestety, ale jest to dostrzegalne również w przypadku próby

⁸³⁵ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 25 listopada 2016 r., II FSK 3316/14 (CBOSA) lub uchwałę NSA z dnia 11 grudnia 2017 r., I FPS 2/17 (CBOSA).

⁸³⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 lutego 2015 r., IBPP4/443-545/14/EK, LEX nr 184803453 oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi dnia 7 stycznia 2015 r., IPTPP3/443A-75/14-4/BJ, LEX nr 184802581.

⁸³⁷ Zob. wyroki WSA: w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Rz 611/17, w Warszawie z dnia 29 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 348/17 (CBOSA) oraz w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 1767/10 (LEX nr 521261583).

definiowania tego samego pojęcia przez różne składy orzekające sądów administracyjnych⁸³⁸.

Kolejnym etapem interpretowania pojęć prawnych, zaproponowanym przez sądy administracyjne, jest poszukiwanie znaczenia w języku prawniczym (literatura prawnicza i orzecznictwo sądowe). W pierwszej kolejności należy wskazać, że nie wiadomo, czy podmiot stosujący dany podatek obrotowy ma poszukiwać znaczenia danego pojęcia w literaturze prawniczej z zakresu podatków obrotowych, czy też z zakresu całego systemu prawa podatkowego. Dlatego podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych korzystają z literatury prawniczej z różnego zakresu⁸³⁹. Po drugie, te same wątpliwości pojawiają się w przypadku orzecznictwa sądowego, tj. czy dopuszczalne jest w procesie posługiwanie się definicjami pojęć prawnych z innych orzeczeń sądów lub rozstrzygnięć organów podatkowych⁸⁴⁰. Trudno jednak znaleźć argumenty

⁸³⁸ Przykładem braku jednolitości w interpretowaniu zwrotu jest „usługa turystyczna” na potrzeby podatku od towarów i usług. W wyroku WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2011 r., I SA/Bk 126/11 (CBOSA), sąd wskazał, że należy zbudować słownikową definicję tego zwrotu. Natomiast w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 28 marca 2011 r., III SA/Gl 2746/10 (CBOSA), sąd posłużył się stanowioną definicją tego zwrotu zawartą w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1553). Natomiast w wyroku NSA z dnia 4 lutego 2016 r., I FSK 1768/14 (CBOSA), sąd ten wskazał stanowią definicję zwrotu „usługa turystyczna” oraz rozszerzył ją o aspekt definicji słownikowej. Inną kwestią jest zwrócenie uwagi przez NSA w wyroku z dnia 26 października 2016 r., I FSK 544/15 (CBOSA), na uwzględnienie prounijnej interpretacji tego zwrotu przy posługiwaniu się stanowioną definicją tego pojęcia – podobnie wskazał WSA w Krakowie w wyroku z dnia 8 lutego 2012 r., I SA/Kr 1535/11 (CBOSA).

⁸³⁹ Posługiwanie się literaturą prawniczą z zakresu podatków obrotowych – wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2018 r., I GSK 48/16 (CBOSA), czy też posługiwanie się literaturą prawniczą z innej gałęzi prawa – wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., I FSK 1223/11 (CBOSA).

⁸⁴⁰ W wyroku NSA z dnia 26 października 2016 r., I FSK 544/15 (CBOSA), zostały wskazane orzeczenia sądów administracyjnych, a także wyroków TSUE. W interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 r., IBPP4/4513-272/16-1/EK (LEX nr 184873619), znajdują się zarówno odwołania do wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych, interpretacji organów podatkowych oraz odwołanie do wyroku sądu apelacyjnego.

do zanegowania możliwości korzystania z różnych orzeczeń sądów lub interpretacji indywidualnych⁸⁴¹.

Ostatnim etapem schematu interpretowania pojęć prawnych zawartych w orzecznictwie sądów administracyjnych jest odwołanie się do języka potocznego. W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięciach organów w dominujący sposób podmioty stosujące prawo podatkowe, w zakresie podatków obrotowych, odwołują się do słownikowego rozumienia danego pojęcia. Na tym polu badawczym są zarówno orzeczenia, jak i rozstrzygnięcia organów podatkowych, w których posługiwano się jednym słownikiem językowym bądź kilkoma słownikami⁸⁴². Mimo że NSA wskazało, za przedstawicielami doktryny prawa podatkowego, potrzebę sięgania do kilku słowników języka polskiego, co może świadczyć o próbie wprowadzenia jasnej reguły korzystania ze słowników, to analiza orzecznictwa sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięć organów podatkowych powoduje powstanie wrażenia pomi-jania przez niektóre składy orzekające tej wytycznej. W związku z tym dopuszcza się stosowanie jednego słownika bądź kilku słowników naraz⁸⁴³.

⁸⁴¹ Jako rozstrzygnięć organów podatkowych.

⁸⁴² Co jest zgodne z dokonaną analizą przez A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego...*, s. 28 i n. Jednak analizę tę oparto wyłącznie na orzeczeniach krajowych sądów administracyjnych.

⁸⁴³ Posługiwanie się jednym słownikiem językowym – wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2005 r., FSK 1652/04 (CBOSA); wyrok NSA z dnia 4 listopada 2005 r., FSK 2423/04 (CBOSA); uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99 (CBOSA); wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 lipca 2017 r., III SA/Wa 2254/16 (CBOSA); interpretacja indywidualna DKIS z dnia 23 kwietnia 2018 r., 0114-KDIP1-3.4012.146.2018.1.JG, interpretacja indywidualna DKIS z dnia 18 kwietnia 2018 r., 0111-KDIB3-2.4012.112.2018.1.MN, sip.mf.gov.pl [dostęp 5.05.2018], interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2013 r., ITPP2/443-154/13/RS, sip.mf.gov.pl [dostęp 6.06.2018], interpretacja indywidualna DKIS z dnia 15 czerwca 2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.188.2018.2.IG, sip.mf.gov.pl [dostęp 21.06.2018], interpretacja indywidualna DKIS z dnia 20 października 2017 r., 0112-KDIL2-2.4012.235.2017.JK (LEX nr 184963911); posługiwanie się kilkoma słownikami językowymi – wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 lutego 2018 r., III SA/Łd 1179/17 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 r., III SA/Gl 1589/16 (CBOSA); wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 marca 2017 r., II SA/Rz 1527/16 (CBOSA); wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 lutego 2017 r., III SA/Łd 890/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach

Posługiwanie się słownikami językowymi w przypadku kształtowania definicji pojęć prawnych zawartych w ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy może być skomplikowane w przypadku podatków zharmonizowanych, gdy podmiot stosujący odnosi się do brzmienia odpowiedniej dyrektywy (rozporządzenia unijnego) regulującej ten podatek obrotowy. Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że „dokonywanie [...] wykładni przepisów wspólnotowych bowiem wymaga porównania tekstów w różnych wersjach językowych, a przede wszystkim ustalenia celu danej regulacji” i dalej, że nie można ograniczać się tylko do polskiego brzmienia danego przepisu dyrektywy⁸⁴⁴. Wszystko to sprawia, że należy zadać pytanie, jak konstruować definicję pojęcia prawnego zawartego w unijnym akcie normatywnym regulującym konkretny podatek obrotowy. W przypadku braku stanowionej definicji w dyrektywie (unijnym rozporządzeniu) regulującej konkretny podatek obrotowy w orzecznictwie sądów administracyjnych dostrzegalne jest zachowanie ostrożności przy konstruowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych. Można wskazać na orzeczenia oraz rozstrzygnięcia organów podatkowych, w których podmioty stosujące prawo podatkowe powołują się na orzecznictwo TSUE⁸⁴⁵, nie tworząc samemu operatywnej definicji, albo są takie orzeczenia, w których skład orzekający zwraca się z wnioskiem o pytanie prejudycjalne do TSUE, by ten skonstruował taką definicję⁸⁴⁶.

Odwoływanie się do orzeczeń TSUE lub bezpośrednio zwracanie się z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym kwestii definiowania pojęć jest konsekwencją zasady, iż jedynie TSUE ma kompetencje do dokonywania

z dnia 4 października 2016 r., III SA/GI 537/16 (CBOSA); interpretacja indywidualna DKIS z dnia 18 czerwca 2018 r., 0111-KDIB3-2.4012.180.2018.1.MN, sip.mf.gov.pl [dostęp 21.06.2018].

⁸⁴⁴ Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11 (CBOSA).

⁸⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2015 r., I FSK 335/14 (CBOSA); interpretacja indywidualna DKIS z dnia 28 lutego 2017 r., 0114-KDIP4.4012.14.2017.1.MK, LEX nr 184898101.

⁸⁴⁶ Zob. postanowienie NSA z dnia 23 listopada 2017 r., I FSK 63/16 (CBOSA); postanowienie NSA z dnia 23 lutego 2016 r., I FSK 1573/14, LEX nr 2032378.

wykładni prawa wspólnotowego – w przypadku gdy polski sąd poweźmie istotne wątpliwości co do sposobu rozumienia pojęcia prawnego zawartego w dyrektywie (rozporządzeniu unijnym) regulującej właściwy podatek obrotowy, powinien zwrócić się z pytaniem prawnym do TSUE w trybie art. 267 TFUE⁸⁴⁷. Inną kwestią jest zasada bezpośredniego stosowania przepisów rozporządzeń unijnych oraz przepisów dyrektywy. Jednak w przypadku dyrektyw dotyczy ona przepisów, które są możliwe do zastosowania wprost i gdy przepis prawa krajowego jest niezgodny z przepisem dyrektywy⁸⁴⁸. Sytuacja, gdy w konkretnym przepisie zawarte jest niezdefiniowane pojęcie, nawet przy niezgodności tego przepisu z przepisem krajowym, powoduje wątpliwość co do jego zastosowania wprost przez podatnika czy organ podatkowy – gdy sprawę rozstrzyga sąd, to jest on zmuszony zadać pytanie prejudycjalne TSUE. Dlatego należy stwierdzić, że dobrym rozwiązaniem jest zwracanie się przez krajowe sądy administracyjne z pytaniem prejudycjalnym o znaczenie pojęć prawnych zawartych w danej dyrektywie (unijnym rozporządzeniu) podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy. Gdyby to polskie sądy administracyjne ostatecznie budowały operatywne definicje pojęć prawnych zawartych w dyrektywach (unijnych rozporządzeniach) podatkowych regulujących podatki obrotowe, to obserwując dominującą rolę słowników językowych, mogłoby to być zadanie praktycznie niemożliwe do wykonania – konsekwentnie za wskazówkami NSA należałoby uwzględniać wszystkie wersje językowe dyrektyw (unijnych rozporządzeń), a więc pojawiłyby się pytania, z jakich słowników językowych należy korzystać – z wszystkich języków urzędowych UE – oraz czy takie słownikowe konstruowanie operatywnych definicji pojęć prawnych

⁸⁴⁷ Zob. wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/11 (CBOSA).

⁸⁴⁸ W przypadku błędnej implementacji przepisów dyrektywy prawo do bezpośredniego powoływania się na przepisy dyrektywy przysługuje wyłącznie podatnikom – por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2010 r., III SA/Wa 731/10, LEX nr 794898.

jest zgodne z tworzeniem takich definicji przez TSUE, który opiera się wyłącznie na intuicji językowej.

W modelu posługiwania się definicjami operatywnymi opracowanym w rozdziale III niniejszego opracowania wskazuje się na literaturę specjalistyczną i wszelkiego rodzaju encyklopedie przy konstruowaniu tego rodzaju definicji przez podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych. Mimo że we wskazanym powyżej schemacie interpretowania pojęć prawnych brak jest zalecenia poszukiwania znaczenia pojęć w literaturze specjalistycznej lub encyklopediach, to istnieją orzeczenia sądów administracyjnych i rozstrzygnięcia organów podatkowych poszukujących w tych źródłach znaczeń interpretowanych pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe⁸⁴⁹.

Pod pojęciem literatury specjalistycznej można zakwalifikować literaturę z zakresu badań naukowych spoza prawa, np. z zakresu nauk technicznych. W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w rozstrzygnięciach organów podatkowych wskazuje się na posługiwanie się zarówno literaturą specjalistyczną, jak i encyklopediami przy kształtowaniu i stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. Jednak i ten sposób nie jest jednolity w orzecznictwie sądów administracyjnych i rozstrzygnięciach organów podatkowych. Ponadto w przypadku jednego pojęcia można dostrzec orzeczenia sądów administracyjnych i rozstrzygnięcia organów podatkowych, w których raz operatywna definicja jest skonstruowana na podstawie słownika językowego, a raz w innym orzeczeniu sądu administracyjnego (rozstrzygnięciu organu podatkowego) definicja tego pojęcia jest oparta na słowniku, literaturze specjalistycznej oraz encyklopedii. Przykładem jest operatywna definicja pojęcia „proces metalurgiczny” na

⁸⁴⁹ Zob. m.in.: wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 listopada 2016 r., I SA/Go 329/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 stycznia 2017 r., III SA/Gl 745/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lutego 2017 r., III SA/Gl 1466/16 (CBOSA) oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 października 2014 r., IBPP4/443-345/14/BP (LEX nr 184795528).

potrzeby podatku akcyzowego, gdzie można wskazać orzeczenia sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięcia organów podatkowych, w których definicje tego pojęcia są konstruowane kompleksowo na podstawie słowników językowych, literaturze z zakresu nauk technicznych oraz encyklopedii⁸⁵⁰. Niestety, istnieją również takie definicje operatywne tego pojęcia, które zostały skonstruowane wyłącznie na podstawie słowników językowych i encyklopedii⁸⁵¹. Analiza tych orzeczeń sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięć organów podatkowych pokazuje, jak odmienne są tak ukształtowane operatywne definicje tego samego pojęcia. Co istotne, definicje skonstruowane wyłącznie na słownikach językowych i encyklopediach mają zdecydowanie szerszy zakres niż te utworzone na podstawie słowników, literatury specjalistycznej i encyklopedii⁸⁵².

⁸⁵⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 listopada 2016 r., I SA/Go 329/16 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2016 r., I SA/Wr 852/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 grudnia 2016 r., III SA/GI 672/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 grudnia 2016 r., III SA/GI 1672/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 stycznia 2017 r., III SA/GI 745/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lutego 2017 r., III SA/GI 1466/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 r., III SA/GI 1589/16 (CBOSA); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 października 2017 r., I SA/Sz 750/17 (CBOSA); interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 października 2014 r., IBPP4/443-345/14/BP (LEX nr 184795528), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 lutego 2016 r., IBPP4/4513-229/15/PK (LEX nr 184853981) oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 r., IBPP4/4513-272/16-1/EK (LEX nr 184873619).

⁸⁵¹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 lipca 2016 r., I SA/Kr 573/16 (CBOSA).

⁸⁵² „Wymienione powyżej definicje wskazują, że jako proces metalurgiczny należy uznać szeroko rozumiany całościowy kształt czynności niezbędnych i koniecznych do produkcji metali i wyrobów kolorowych. Ponadto z definicji metalurgii wynika, że zalicza się do niej: wstępną obróbkę rudy, rozdrabnianie i wzbogacanie (m.in. grawitacyjne, ogniowe, magnetyczne lub przez flotację) oraz spiekanie mialkich rud (aglomeracja), a więc czynności występujące zgodnie z wnioskiem w Dziale Przeróbki Mechanicznej” – wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 lipca 2016 r., I SA/Kr 573/16 (CBOSA). „W świetle powyższych definicji można przyjąć, że «procesem metalurgicznym» można nazwać całościowy kształt czynności (działań) w zakresie przetwarzania, oczyszczania i obróbki rud metalu (nadto surówki lub złomu), w wyniku których wytwarzany jest metal; to także wytwarzanie stopów i nadstopów metali poprzez dodanie pierwiastków chemicznych do czystych metali” – wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2017 r., III SA/GL 745/16 (CBOSA).

5. Podsumowanie

I. Podstawowym powodem tworzenia przez podmioty stosujące prawo podatkowe operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe (oraz dla pojęć prawnych zawartych w dyrektywach regulujących podatki obrotowe) jest brak stanowionych definicji we właściwych aktach normatywnych regulujących te podatki. Przyczyna ta jest dostrzegalna zarówno w orzeczeniach TSUE, jak i polskich sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięciach organów podatkowych.

II. W procesie tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych przez sądy oraz organy podatkowe można wskazać dwie płaszczyzny rozważań – prawo podatkowe UE i polski system prawa podatkowego. Obie te płaszczyzny należy rozpatrywać oddzielnie, *de facto* bowiem w każdej z nich są zagadnienia istotne dla tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe.

III. W zakresie tworzenia operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w odpowiednich dyrektywach (rozporządzeniach unijnych) regulujących podatki obrotowe dominującą rolę pełni TSUE, który zgodnie z art. 19 TUE posiada główne kompetencje w dokonywaniu wykładni unijnego prawa. Natomiast zgodnie z art. 267 TFUE polskie sądy administracyjne w sytuacji wątpliwości co do rozumienia konkretnych pojęć zawartych w dyrektywach (unijnych rozporządzeniach) podatkowych regulujących podatki obrotowe mogą się zwrócić z pytaniem prejudycjalnym do TSUE o stworzenie operatywnych definicji takich pojęć. Problem w tym, że organy podatkowe nie mają takich uprawnień, zatem na poziomie rozstrzygnięć spraw podatkowych przez organy podatkowe nie ma możliwości zwrócenia się do TSUE z pytaniem prejudycjalnym, a tym samym organy podatkowe same będą musiały stworzyć takie definicje operatywne. Przez to może pojawić się niejednorodność w sposobie

formułowania operatywnych definicji pojęć prawnych przez organy podatkowe i sądy administracyjne.

IV. W drugiej płaszczyźnie związanej z polskim systemem prawa podatkowego najbardziej problematyczne jest stosowanie operatywnych definicji pojęć prawnych, gdy stanowiona definicja tego pojęcia jest uregulowana w innej ustawie. Jest to zjawisko przełamania stanowionej definicji pojęcia prawnego, które w swojej konsekwencji powoduje istnienie zarówno stanowionej, jak i operatywnej definicji tego samego pojęcia.

V. Kluczowym aspektem jest poziom związania operatywnymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych innych podmiotów stosujących prawo podatkowe. Pojawia się pytanie, czy podmioty stosujące prawo podatkowe mają obowiązek uwzględniać skonstruowane takie definicje przez inne sądy albo organy podatkowe. Badania wskazały, że istnieje – po pierwsze – obowiązek uwzględniania przez podmioty stosujące prawo podatkowe skonstruowanych przez inne podmioty (niektóre) operatywnych definicji pojęć prawnych oraz po drugie – dobrowolne, niewiążące uwzględnianie tych definicji. Rozróżnienie to pozwala potwierdzić istnienie *quasi*-stanowionych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, które są rodzajem operatywnych definicji takich pojęć.

VI. W procesie stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe można wskazać na zjawisko posługiwania się operatywnymi definicjami pojęć prawnych, które zostały skonstruowane przez TSUE, sądy administracyjne lub organy podatkowe. Zagadnienie to w określonym zakresie świadczy o *quasi*-stanowionym charakterze niektórych tak skonstruowanych operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Jednak w niektórych sytuacjach posługiwanie się skonstruowanymi przez inne podmioty operatywnymi

definicjami pojęć prawnych należy rozpatrywać wyłącznie w zakresie aksjologii i potrzeb wzmocnienia własnej argumentacji.

VII. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych i rozstrzygnięć organów podatkowych wskazuje, że podmioty te niejednolicie rozumieją autonomię prawa podatkowego, zagadnienie swoistości pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych oraz koncepcję „woli ustawodawcy”.

VIII. Niejednolite rozumienie zagadnienia autonomii prawa podatkowego powoduje, iż niektóre podmioty stosujące prawo podatkowe z zakresu podatków obrotowych będą stosować operatywne definicje pojęć prawnych, a inne mogą odrzucać tę możliwość, twierdząc, że autonomia prawa podatkowego odnosi się wyłącznie do uprawnień ustawodawcy w zakresie definiowania pojęć w ustawach podatkowych. Zgodnie z tym podmioty te mogą uważać, że możliwe jest korzystanie ze stanowiących definicji pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych spoza systemu prawa podatkowego na potrzebę pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. To samo dotyczy kwalifikowania, że dane pojęcie jest pojęciem swoistym dla ustaw podatkowych z zakresu podatków obrotowych.

IX. Niejednolitość w pojmowaniu woli ustawodawcy w sytuacji braku zdefiniowania konkretnego pojęcia prawnego zawartego we właściwej ustawie podatkowej regulującej dany podatek obrotowy może okazać się fundamentalna dla jednolitości stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Przeprowadzone badania wskazują, że powoduje to różne sposoby ustalania znaczeń danych określeń zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe.

X. Dokonana analiza orzecznictwa TSUE, orzecznictwa sądów administracyjnych i rozstrzygnięć organów podatkowych wskazuje, że każdy z tych podmiotów różnie konstruuje operatywne definicje pojęć prawnych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe.

Jedynie TSUE postępuje według wypracowanego schematu. Natomiast zarówno sądy administracyjne, jak i organy podatkowe niejednolicie stosują te definicje. Negatywnie należy ocenić rozbieżne ustalanie przez te podmioty sposobu rozumienia tych samych pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe. Przez co *de facto* definicje te stały się wobec siebie konkurencyjne.

XI. Należy stwierdzić, że dokonana analiza sposobu stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe, orzecznictwie sądów i praktyce organów podatkowych wskazuje na brak jednolitych zasad w tym zakresie.

Zakończenie i wnioski

W pracy przedstawiono i zbadano problematykę stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Przeprowadzone w poszczególnych rozdziałach rozważania pozwalają jednoznacznie stwierdzić, że w procesie stosowania definicji pojęć prawnych brak jest jednolitych zasad co do ustalania sposobu rozumienia określeń zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. W szczególności dotyczy to sądów oraz organów podatkowych, które będąc podmiotami stosującymi prawo podatkowe niejednolicie posługują się definicjami pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe. Stanowi to potwierdzenie postawionej we wstępie hipotezy badawczej.

Po pierwsze, podmioty stosujące prawo podatkowe niejednolicie posługują się stanowionymi definicjami tych pojęć. Jak wynika z przeprowadzonych badań, największe trudności mają one przy ustalaniu znaczeń pojęć, które nie posiadają swojej definicji w danym akcie normatywnym regulującym podatki obrotowe. Przede wszystkim podmioty te niejednolicie korzystają z definicji zawartych w innych aktach normatywnych na potrzeby rozumienia konkretnych pojęć z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe.

Po drugie, podmioty stosujące prawo podatkowe niejednolicie korzystają z operatywnych definicji pojęć prawnych z aktów normatywnych regulujących podatki obrotowe. Podmioty te albo stosują operatywne definicje w opozycji do stanowionych definicji (zawartych w innych

ustawach) tych samych pojęć, albo konstruuja te definicje na podstawie różnych źródeł pozaprawnych (m.in. słowniki językowe, literatura specjalistyczna lub intuicja językowa). Istotne jest, że przekłada się to również na posługiwanie się *quasi*-stanowionymi definicjami pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, które są konstruowane przez podmioty stosujące prawo podatkowe pełniące istotną rolę w systemie prawa podatkowego (np. NSA, TSUE lub Minister Finansów).

Wyniki analizy orzecznictwa sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięć organów podatkowych wskazują, że w zależności od rodzaju definicji (stanowionej lub operatywnej) pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących podatki obrotowe pojawiają się odmienne problemy interpretacyjne. W przypadku posługiwania się stanowionymi definicjami pojęć prawnych podmioty stosujące prawo podatkowe nie są zgodne, czy na potrzeby ustalenia znaczeń pojęć zawartych w konkretnych ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe możliwe jest korzystanie z definicji tych określeń zawartych w innych ustawach (podatkowych oraz niepodatkowych). Tym samym, podmioty te starają się odpowiedzieć na pytanie, czy wolą ustawodawcy było potoczne rozumienie pojęć niezdefiniowanych w danej ustawie podatkowej regulującej właściwy podatek obrotowy, czy też jego wolą było uwzględnienie całego systemu prawa, a więc skorzystania z definicji zawartych w innych ustawach – co byłoby zgodne z postulatem spójności terminologicznej. Analiza orzeczeń sądów administracyjnych i rozstrzygnięć organów podatkowych wskazuje, że podmioty te bezrefleksyjnie albo posługują się „obcymi” definicjami, albo negują takie postępowanie. W związku z tym stosowanie przez te podmioty stanowionych definicji pojęć prawnych wiąże się z przypadkowością.

W przypadku operatywnych definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących poszczególne podatki obrotowe podmioty stosujące prawo podatkowe mają zatem problem ze sposobem ustalenia znaczenia opartego na metodzie wykładni prawa. W konsekwencji podmioty te różnie rozumieją nawet te same pojęcia występujące

w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. W szczególności podmioty te rozbieżnie pojmują „potoczne rozumienie pojęć prawnych”, przez to korzystają one z różnych metod ustalania rozumienia terminów zawartych w aktach prawnych regulujących podatki obrotowe opartych na słownikach językowych, literaturze specjalistycznej lub intuicji językowej.

Ponadto, w przeprowadzonych badaniach można wskazać trzy podstawowe przyczyny braku jednolitości w korzystaniu przez podmioty stosujące prawo podatkowe zarówno ze stanowionych, jak i operatywnych definicji pojęć prawnych z aktów normatywnych regulujących podatki obrotowe. Pierwsza przyczyna związana jest z brakiem normatywnych regulacji dotyczących zasad stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. Definiowanie pojęć prawnych odbywa się w dwójaki sposób – przez ustawodawcę (prawodawcę) oraz podmioty stosujące prawo podatkowe. Ustawodawca (prawodawca) dokonuje tego na podstawie określonych zasad (wytycznych) – dla ustawodawcy jest to rozporządzenie w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, a dla prawodawcy UE – dokument *Wspólny przewodnik praktyczny Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji przeznaczony dla osób redagujących akty prawne Unii Europejskiej*. Natomiast w przypadku definiowania pojęć przez podmioty stosujące prawo podatkowe brak jest aktu normatywnego (lub dokumentu niemającego charakteru normatywnego) wskazującego podstawowe zasady stosowania takich definicji. W związku z tym podmioty stosujące prawo podatkowe muszą opierać się wyłącznie na regułach wykładni. Dokonana analiza orzecznictwa sądów administracyjnych oraz rozstrzygnięć organów podatkowych wskazuje, że podmioty te „po omacku” stosują definicje pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. W konsekwencji pojawiają się rozbieżne sposoby rozumienia tych samych określeń przez różne podmioty stosujące prawo podatkowe.

Dodatkowo, przy regulowaniu elementów konstrukcji podatku ustawodawca posługuje się najczęściej pojęciami zdefiniowanymi poza systemem prawa podatkowego albo niezdefiniowanymi w systemie prawa. Generalnie w ustawach podatkowych zawarte są pojęcia zdefiniowane w tej samej albo różnej ustawie podatkowej, zdefiniowane w ustawie spoza systemu prawa podatkowego oraz te niezdefiniowane w systemie prawa. Taki sposób kształtowania siatki terminologicznej poszczególnych ustaw podatkowych powoduje liczne problemy interpretacyjne. Problem dotyczy zwłaszcza pojęć, które nie są zdefiniowane w ustawie podatkowej, ale ich definicje znajdują się w innej ustawie. Jeżeli ustawodawca nie skonstruował odesłania do innego aktu normatywnego, w którym znajduje się odpowiednia definicja, to podmioty stosujące prawo podatkowe mogą mieć wątpliwości interpretacyjne – czy zamiarem ustawodawcy było, aby niezdefiniowane pojęcia w danej ustawie podatkowej rozumieć zgodnie z językiem potocznym, czy też wolą ustawodawcy było zachowanie zupełności systemu, a tym samym nietworzenie kolejnych definicji zdefiniowanych pojęć w innych aktach normatywnych. Ponadto dla podmiotów stosujących prawo podatkowe może być zbyt trudne poszukiwanie definicji danych pojęć prawnych z ustaw podatkowych w całym systemie prawa.

Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych jest również związane z ustawowym brakiem uprawnień organów podatkowych do zwrócenia się do TSUE z pytaniem o sposób rozumienia pojęć prawnych wyrażonych w treści danej dyrektywy (unijnego rozporządzenia) regulującej właściwy podatek obrotowy. Może się zatem pojawić niejednołitość w sposobie formułowania operatywnych definicji pojęć prawnych przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Te ostatnie mogą zwrócić się z pytaniem prejudycjalnym do TSUE o stworzenie operatywnej definicji danego pojęcia.

Druga przyczyna niejednolitego stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych związana jest z brakiem jednolitego stanowiska co do możliwości korzystania ze stanowionych

definicji pojęć prawnych w obrębie różnych aktów normatywnych. W niniejszej pracy wskazano cztery stanowiska co do możliwości korzystania ze stanowionych definicji w obrębie różnych aktów normatywnych o tożsamej oraz odmiennej metodzie regulacji prawnej. Jednak rozbieżność tych stanowisk powoduje, że brak jest jednoznacznej odpowiedzi, czy można korzystać z definicji legalnych spoza systemu prawa podatkowego na potrzeby określić z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe.

Ponadto, w nauce prawa podatkowego nie opracowano teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych. W związku z tym brak jest kompleksowego opracowania stosowania definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe.

Trzecia grupa przyczyn niejednolitego stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych powiązana jest z podmiotami stosującymi prawo podatkowe. Mimo że sądy administracyjne w niektórych swoich orzeczeniach określiły sposoby co do ustalania znaczeń danych pojęć prawnych w ustawach podatkowych⁸⁵³, to nie są one – co do zasady – stosowane ani przez pozostałe sądy administracyjne, ani przez organy podatkowe. Ponadto podmioty stosujące prawo podatkowe przy stosowaniu definicji pojęć prawnych w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe odwołują się do autonomii prawa podatkowego, woli ustawodawcy lub do swoistości pojęć, jednak czynią to również niejednolicie. W konsekwencji powoduje to ogromne zamieszanie i *de facto* prowadzi do sytuacji bez wyjścia, każdy bowiem argument

⁸⁵³ Uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99 (CBOSA); wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Gd 1099/15 (CBOSA); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lipca 2016 r., I SA/Ol 232/16 (CBOSA); wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 listopada 2016 r., I SA/Ol 536/16 (CBOSA); wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 listopada 2016 r., I SA/Kr 1098/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 marca 2017 r., III SA/Gl 1458/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 r., III SA/Gl 1589/16 (CBOSA); wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 września 2017 r., I SA/Kr 606/17 (CBOSA); wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 stycznia 2018 r., I SA/Kr 1176/17 (CBOSA).

opierający się na autonomii prawa podatkowego, woli ustawodawcy czy swoistości pojęć może być zanegowany – co w pracy wskazano.

Brak jednolitości w rozumieniu pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo podatkowe – które rozstrzygają sprawy podatkowe – powoduje, że stosowanie prawa podatkowego pozostaje w opozycji do postulatu pewności tego prawa⁸⁵⁴. W efekcie podatnik może nie przewidzieć konsekwencji swoich działań w sferze prawa podatkowego, a przede wszystkim może mieć wątpliwości, czy prawidłowo rozumie pojęcia zawarte w ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe oraz czy podmiot rozstrzygający jego sprawę będzie tak samo rozumiał te pojęcia⁸⁵⁵.

W niniejszej pracy ustalono założenia teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych, które oparto na teorii prawa, przy uwzględnieniu specyfiki podatków, a w szczególności podatków obrotowych. Ze względu na uniwersalność opracowanych założeń teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych⁸⁵⁶, zdaje się możliwe – z pewnymi istotnymi zastrzeżeniami – transponowanie ich na stosowanie definicji pojęć prawnych zawartych w aktach normatywnych regulujących inne rodzaje podatków.

Ukształtowanie zaproponowanych założeń teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych wskazuje na pierwszeństwo stosowania stanowionych

⁸⁵⁴ Stosowanie prawa podatkowego powinno urzeczywistniać postulat pewności tego prawa – H. Filipczyk, *Postulat pewności...*, s. 63.

⁸⁵⁵ Zob. A. Halasz, *Stosowanie definicji stanowionych pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018, s. 113 i n.

⁸⁵⁶ Ze względu na to, że podatki obrotowe w polskim systemie podatkowym składają się zarówno z podatków zharmonizowanych (podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy), częściowo zharmonizowanych (podatek od czynności cywilnoprawnych), jak i niezharmonizowanych (podatek od gier), zaproponowane założenia teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych są, z pewnymi ograniczeniami, uniwersalne dla całego systemu podatkowego.

definicji pojęć prawnych przed konstruowaniem i stosowaniem operatywnych definicji (lub *quasi*-stanowionych). Istotne jest, że realizuje to postulat zupełności systemu prawa – stosowanie bowiem operatywnych definicji pojęć prawnych w sytuacji istnienia stanowionej definicji danego pojęcia jest niebezpieczne dla systemu prawa. W związku z tym wydaje się, że stosowanie operatywnych definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych powinno być ostatecznością, a nie początkiem w ustalaniu znaczenia terminów prawnych. W przeciwnym razie korzystanie z operatywnych definicji pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo podatkowe mogłoby być zakwalifikowane jako działalność *contra legem*.

Wydaje się, że opracowane założenia teoretycznych modeli stosowania definicji pojęć prawnych ze względu na ich nienormatywny charakter mogłyby się stać przyczynkiem do ujednoczenia orzecznictwa i rozstrzygnięć organów podatkowych w tym zakresie. Inaczej niż w przypadku tworzenia definicji przez ustawodawcę trudne byłoby zawarcie w formie aktu normatywnego regulacji dotyczącej stosowania definicji pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo podatkowe.

Warte podkreślenia jest to, że ustawodawca za mało korzysta z odesłań do innych ustaw zawierających definicje pojęć, które nie są zdefiniowane w poszczególnych ustawach podatkowych regulujących podatki obrotowe. W związku z tym należałoby się zastanowić, czy ustawodawca przez narzędzie techniki prawodawczej, jakim jest odesłanie, może zaprowadzić nad chaosem w ustalaniu znaczeń poszczególnych, niezdefiniowanych pojęć prawnych z ustaw podatkowych regulujących podatki obrotowe. Mogłoby to spowodować, że podmioty stosujące prawo podatkowe posługiwałyby się operatywnymi definicjami pojęć prawnych tylko w stosunku do pojęć niezdefiniowanych w danej ustawie podatkowej regulującej podatek obrotowy i co do których nie skonstruowano odesłań do definicji tych pojęć w innych ustawach.

Wykaz literatury

- Ajdukiewicz K., *Język i poznanie. T. I*, Warszawa 1985.
- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia językowa prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 2.
- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2013.
- Antonów D., *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe*, [w:] *Studia finansowoprawne. Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011.
- Antonów D., *Wykładania prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej*, Warszawa 2009.
- Babiarz S., *Właściwość Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Postępowanie sądownoadministracyjne w praktyce*, red. S. Babiarz, Warszawa 2015.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Banaszak B., *Prawo konstytucyjne*, Warszawa 2012.
- Barcik J., *Pytania prejudycjalne polskich sądów*, „Iustitia” 2013, nr 3.
- Bartosiewicz A., *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, Warszawa 2009.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Granice autonomii prawa podatkowego*, „Glosa. Przegląd Prawa Gospodarczego” 2004, nr 1.
- Bator A., *Język naturalny*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010.

- Bator A., *Norma prawna*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010.
- Bielska-Brodziak A., *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Bielska-Brodziak A., *Kłopoty z definicjami legalnymi*, [w:] *System prawny a porządek prawny*, red. O. Bogucki, S. Czepita, Szczecin 2008.
- Bielska-Brodziak A., *Wykładnia systemowa prawa podatkowego według orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 1.
- Biernat S., *Wpływ członkostwa w Unii Europejskiej na polskie sądy*, „Przełęcz Sądowy” 2001, nr 11–12.
- Biernat S., *Wykładnia prawa krajowego zgodnie z prawem europejskim*, [w:] *Implementacja prawa integracji europejskiej w krajowych porządkach prawnych*, red. C. Mik, Toruń 1998.
- Błaś A., *Zasada zaufania obywatela do państwa*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Borszowski P., *Art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych [Podatnicy podatku od nieruchomości]*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, red. P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, Warszawa 2016.
- Borszowski P., *Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2017, nr 8.
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004.
- Borszowski P., *Korzystanie z określeń nieostrych przy tworzeniu definicji legalnych w prawie podatkowym*, [w:] *Cywilizacja administracji publicznej. Księga jubileuszowa z okazji 80-lecia urodzin prof. nadzw. UW dr hab. Jana Jeżewskiego*, red. J. Korczak, Wrocław 2018.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.

- Borszowski P., *Wprowadzanie definicji legalnych w prawie podatkowym – zagadnienia wyjściowe*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2016, nr 7.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1995.
- Brzeziński B., Rec.: *Cezary Kosikowski: Ustawa podatkowa. Warszawa 2006 r.*, s. 351, „Państwo i Prawo” 2007, nr 5.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2003.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii, w Irlandii Północnej oraz w Republice Irlandii*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 1.
- Brzeziński B., *Zagadnienie domniemania pierwszeństwa języka prawniczego wobec języka powszechnego przy wykładni prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy” 2018, nr 1.
- Brzeziński B., *Zasady wykładni prawa podatkowego w krajach anglosaskich*, Warszawa 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Prawo podatkowe Wspólnoty Europejskiej*, Gdańsk 2005.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Zasady ogólne prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Brzeziński B., Zirk-Sadowski M., *Specyfika wykładni prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.

- Bultmann P.F., *Öffentliches Recht für Wirtschaftswissenschaftler. Verfassungs- und Verwaltungsrechtsökonomik*, Heidelberg 2002.
- Chodorowski J., *Definicje w systemach ekonomicznych*, Wrocław 1974.
- Cieśliński A., *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Warszawa 2003.
- Cieśliński A., *Wspólnotowe prawo gospodarcze. T. I: Swobody rynku wewnętrznego*, Warszawa 2008.
- Czeżowski T., *Główne zasady nauk filozoficznych*, Wrocław 1959.
- Derlén M., *In defence of (limited) multilingualism: problems and possibilities of the multilingual interpretation of European Union law in national courts*, [w:] *Linguistic diversity and European democracy*, (ed.) A.L. Kjaer, S. Adamo, London 2009.
- Doczekalska A., *Drafting and interpretation of EU law – paradoxes of the legal multilingualism*, [w:] *Formal linguistics and law*, (ed.) G. Grewendorf, M. Rathert, Berlin 2009.
- Doroszewski W., *Słownik języka polskiego*, <http://sjp.pwn.pl/doroszewski/pojecie;5475850.html> [dostęp 20.07.2016].
- Drachal J., Wiktorowska A., Wajda P., *Art. 264 [Skład siedmiu sędziów]*, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2017.
- Dunaj B., *Słownik współczesnego języka polskiego*, Warszawa 1996.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Easson A.J., *Taxation in the European Community*, London 1994.
- Etel M., *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012.
- Filipczyk H., *Glosa do wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10*, „Glosa. Prawo gospodarcze w orzeczeniach i komentarzach” 2012, nr 4.
- Filipczyk H., *Postulat pewności prawa w wykładni operatywnej prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.

- Gilowski P., *Zasady stosowania prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, red. A. Kuś, Lublin 2010.
- Gizbert-Studnicki T., *Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Nauk Politycznych” 1986, nr 36.
- Gizbert-Studnicki T., *Wieloznaczność leksykalna w interpretacji prawniczej*, „Rozprawy Habilitacyjne” 1978, nr 17.
- Gizbert-Studnicki T., *Wykładnia celowościowa*, „Studia Prawnicze” 1985, nr 3–4.
- Goettel M., Goettel A., *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, [w:] *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011.
- Gomułowicz A., *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] *Konstytucja ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Konstytucja a prowspólnotowa wykładnia prawa krajowego*, [w:] *Ratio est anima legis. Księga jubileuszowa ku czci profesora Janusza Trzczińskiego*, red. J. Góral, Warszawa 2007.
- Gomułowicz A., *Pojęcie podatku*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, D. Mączyński, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A. *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1996, nr 11.
- Goronowski W., *Język prawny i język prawniczy w polskim prawie podatkowym*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, Toruń 1998.
- Gregorowicz J., *Definicje w prawie i w nauce prawa*, Łódź 1962.
- Gromski W., *Akt stosowania prawa*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010.

- Gromski W., *Stanowione prawo*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010.
- Grzybowski S., *Stosunek cywilnoprawny*, [w:] *System prawa cywilnego, t. I: Część ogólna*, red. W. Czachórski, Wrocław 1983.
- Halasz A., *Stosowanie definicji stanowionych pojęć prawnych a zasada pewności w prawie podatkowym*, [w:] *Zasada pewności w prawie podatkowym*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2018.
- Halasz A., *Zakres pojęciowy definicji papierów wartościowych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych jako przykład błędnej definicji legalnej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 2.
- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Hart H., *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998.
- Huchla A., *Podstawa opodatkowania jako element konstrukcji podatku*, [w:] *Księga jubileuszowa profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Kabat A., *Art. 14(k) Ochrona wnioskodawcy*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, Warszawa 2017.
- Kaczmarek P., *Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego*, „Przeгляд Prawa i Administracji”, red. M. Jabłoński, t. LXXIX, Wrocław 2009.
- Kahneman D., *Pułapki myślenia. O myśleniu szybkim i wolnym*, Poznań 2012.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999.
- Kalinowski M., *Przedmiot podatku*, Toruń 2013.
- Kalinowski M., *Wykładnia prawa podatkowego we Francji*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4.
- Kopyściańska K., Kopyściański M., *Wykładnia prowspólnotowa w orzecznictwie ETS*, [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym: Zjazd Katedr i Zakładów Prawa Finansowego i Podatkowego, Warszawa, 10–11 czerwca 2010 r.*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2010.

- Koronkiewicz J., *Terminologia podatkowa a prawidłowość implementacji dyrektyw unijnych w Polsce*, Warszawa 2015.
- Kosikowski C., *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny. Tworzenie. Kontrola. Wykładnia. Wykonywanie*, Warszawa 2006.
- Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, red. M. Weralski, Warszawa 1985.
- Koszowski M., *Autonomia prawa podatkowego – argumenty za i przeciw*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 11.
- Krawczyk-Sawicka A., *Zasada wyłączności ustawy wyrażona w art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 roku*, Poznań 2017.
- Kryczko P., *Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Krzysztofik E., *System ochrony prawnej w Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, red. A. Kuś, Lublin 2010.
- Kurcz B., *Dyrektywy Wspólnot Europejskich i ich implementacja do prawa krajowego*, Kraków 2004.
- Kurcz B., Wróbel A., *Artykuł 288*, [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. T. III*, D. Kornobis-Romanowska, red. A. Wróbel, J. Łacny, Warszawa 2012.
- Kurkowski A., *Autonomia prawa podatkowego w ujęciu wspólnotowym*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Wpływ prawa wspólnotowego na polskie prawo podatkowe*, red. M. Duda, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2011.
- Kurkowski A., *Autonomia prawa podatkowego w ujęciu wspólnotowym na tle podatku od towarów i usług*, [w:] *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Pomorska, A. Dębiński, P. Smoleń, Lublin 2010.
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976.
- Kuś A., *Podstawowe założenia rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo materialne Unii Europejskiej w zarysie*, red. A. Kuś, Lublin 2011.

- Lande J., *Nauka o normie prawnej*, Lublin 1956.
- Lang J., *Allgemeines Steuerschuldrecht*, [w:] *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, Köln 1996.
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979.
- Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S., *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986.
- Leszczyńska A., *Wykładnia krajowego prawa podatkowego w świetle wymagań prawa Wspólnot Europejskich*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 4.
- Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2004.
- Lipniewicz R., *Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzspółnotowych*, Warszawa 2009.
- Litwińczuk H., *Ogólne zagadnienia podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. I, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2007.
- Łazowski A., *Źródła prawa Unii Europejskiej i ich tworzenie*, [w:] *Unia Europejska: prawo instytucjonalne i gospodarcze*, red. B. Wawrzyńczak-Jędryka, Warszawa 2007.
- Łętowska E., „*Multicentryczność*” systemu prawa i wykładnia jej przyjazna, [w:] *Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa Profesora Maksymiliana Pazdana*, red. L. Ogieńko, W. Popiołek, M. Szpunar, Kraków 2005.
- Makarewicz J., *Prawo karne i prawo obywatela*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1936, nr 2.
- Malec A., *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000.
- Malinowski A., *Jednoznaczność i precyzja słów w tekście prawnym*, [w:] *Zarys metodyki pracy legislatora*, red. A. Malinowski, Warszawa 2009.
- Malinowski A., *Polski język prawny. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2006.
- Malinowski A., *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne*, Warszawa 2012.
- Malinowski A., *Polski tekst prawny. Opracowanie treściowe i redakcyjne. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, Warszawa 2011, LEX nr 369256990.

- Malinowski A., *Redagowanie tekstu prawnego. Wybrane wskazania logiczno-językowe*, Warszawa 2006.
- Marciszyn P., *Koncepcja tworzenia prawa przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2015.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Marzec A., *Wykładnia językowa w prawie podatkowym – prymat czy wyłączność?*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2012, nr 1.
- Mastalski R., *Art. 3, [w:] Ordynacja Podatkowa. Komentarz 2016*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2016.
- Mastalski R., *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe a gospodarka*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
- Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
- Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, Warszawa 2009.
- Mączyński D., Sowiński R., *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3.
- Miemiec W., *Glosa do wyroku NSA z dnia 6 listopada 1996 r. (sygn. akt SA/Ka 1913/95)*, „Finanse Komunalne” 1997, nr 5.
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014.
- Morawski W., *Ulgi i zwolnienia podatkowe, [w:] Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Mormor A., *Varieties of Vagueness in the Law*, „USC Legal Studies Research Paper” 2012, nr 12–8.

- Niesiołowski J., Mikołajczyk A., *Z zagadnień wykładni prawa europejskiego*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005.
- Nowacki J., *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992.
- Nowak T., *Utrwalona praktyka interpretacyjna ministra właściwego do spraw finansów publicznych*, „Kazus Podatkowy” 2017, nr 1.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] *Konstytucja. Ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Nykiel W., *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2015.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, t. III, red. L. Etel, Warszawa 2010.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
- Opalek K., Wróblewski J., *Zagadnienia teorii prawa*, Warszawa 1969.
- Patryas W., *Definiowanie pojęć prawnych*, Poznań 1997.
- Pol Ł., Zieliński M., *W sprawie rzetelności wiedzy o wykładni*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 1.
- Popławski M., *Art. 2a. [Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika]*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Pulka Z., *Podstawy prawa. Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, WNF, Poznań 2012.
- Pulka Z., *Wykładnia systemowa*, [w:] *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, red. A. Bator, W. Gromski, A. Kozak, S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, Warszawa 2010.
- Pulka Z., *Założenia spójności semantycznej systemu prawa w klasyfikacyjnej teorii wykładni*, [w:] *Postanalityczna filozofia prawa*, red. M. Paździora, „Przegląd Prawa i Administracji” 2015, nr 1.
- Radzikowski K., *Glosa do wyroku WSA z dnia 4 września 2008 r., I SA/Ol 165/08*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 12.
- Rak-Rozmysłowska M., *Rola definicji legalnych w procesie wykładni prawa*, Wrocław 2015.

- Rozmarn S., *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.
- Safjan M., *Rozdział II. Pojęcie i systematyka prawa prywatnego*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Tom 1. Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012.
- Seidler G.L., *Teoria państwa i prawa (część analityczna)*, Kraków 1951.
- Selera P., *Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw*, Warszawa 2010.
- Skoczylas A., *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004.
- Stelmach J., *Kodeks argumentacyjny dla prawników*, Kraków 2003.
- Stelmachowski A., *Wstęp do teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1984.
- Stelmachowski A., *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998.
- Szachoń A., *Źródła prawa Unii Europejskiej*, [w:] *Prawo Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, red. A. Kuś, Lublin 2010.
- Tarno J.P., *Rozdział V. Zasady ogólne postępowania sądownoadministracyjnego*, [w:] *Sądowa kontrola administracji publicznej. Tom 10, System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2016.
- Terra B.J.M., Wattel P.J., *European Tax Law*, Haga 2008.
- Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.
- Tokarczyk R., *Kultura prawa europejskiego*, [w:] *Europeizacja prawa krajowego. Wpływ integracji europejskiej na klasyczne dziedziny prawa krajowego*, red. C. Mik, Toruń 2000.
- Trocki M., *Ocena projektów – koncepcje i metody*, Warszawa 2013.
- Wainwright R., *Techniques of drafting European Community legislations: Problems of interpretation*, „Statute Law Review” 1996, vol. 17, nr 1.
- Waśkowski E., *Teoria wykładni prawa cywilnego, metodologia dogmatyki cywilistycznej w zarysie*, Warszawa 1936.
- Wąsik Z., Witkowski Z., *O potrzebie konstytucjonalizacji zasady lex retro non agit*, „Państwo i Prawo” 1984, nr 11.
- Wierczyński G., *Komentarz do rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”*, [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, G. Wierczyński, Warszawa 2016.

- Wierczyński G., *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Warszawa 2016.
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Warszawa 2016.
- Wójtowicz W., *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2015.
- Wójtowicz W., *Pojęcie i charakter podatku jako dochodu publicznego*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa. Część I*, Poznań 2002.
- Wronkowska S., *Postulat jasności prawa i niektórych metod jego realizacji*, „Państwo i Prawo” 1976, nr 10.
- Wronkowska S., Zieliński M., *Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych*, Warszawa 1993.
- Wróblewski B., *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948.
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988.
- Wróblewski J., *Wartości a decyzja sądowa*, Wrocław 1973.
- Wróblewski J., *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.
- Wróblewski J., *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989.
- Zalasiński T., *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008.
- Zalasiński-Sulecki A., *Komentarz do wyroku TS z dnia 9 września 2004 r. w sprawie C-292/02 Meiland Azewijn BV v. Hauptzollamt Duisburg*, [w:] *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych. Komentarz*, red. W. Nykiel, A. Zalasiński, Warszawa 2013.
- Zawadzka P., *Uproszczone formy opodatkowania*, [w:] *Prawo podatkowe z kuzusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.
- Zieliński M., *Interpretacja jako proces dekodowania tekstu prawnego*, Poznań 1972.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017.

- Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1998, nr 3–4.
- Zieliński M., Radwański Z., *Wykładnia prawa cywilnego*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 1.
- Zieliński R., *Tworzenie prawa podatkowego w Polsce w świetle zasady demokratycznego państwa prawnego*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. J. Lewkiewicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.
- Ziemiński Z., *Logika praktyczna*, Warszawa 1995.
- Ziemiński Z., *O zwrotach definicyjnych w ustawodawstwie PRL*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zeszyt specjalny”, Poznań 1956.
- Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980.
- Ziemiński Z., *Szkice z metodologii szczegółowych nauk prawnych*, Warszawa–Poznań, 1983.
- Ziemiński Z., *Teoria prawa*, Warszawa–Poznań 1977.
- Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik prawa podatkowego” 2001, nr 2.
- Zirk-Sadowski M., *Wykładnia i rozumienie prawa w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, [w:] *Polska kultura prawna a proces integracji europejskiej*, red. S. Wronkowska, Kraków 2005.

Wykaz aktów prawnych

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 483, poz. 78 ze zm.).
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47).
- Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13).
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracji oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268/1 12.10.2010).
- Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 77/1 z 23.11.2011).
- Rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz. Urz. UE L 121/1 z 8.05.2012).
- Dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21 z późn. zm.).
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003, s. 49 z późn. zm.).
- Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów

i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34).

Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51 z późn. zm.).

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.).

Dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11).

Dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12 z późn. zm.).

Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, s. 1).

Dyrektywa Rady 2011/64/UE z dnia 21 czerwca 2011 r. w sprawie struktury oraz stawek akcyzy stosowanych do wyrobów tytoniowych (Dz. Urz. UE L 176 z 5.07.2011, s. 24).

Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2096 ze zm.).

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1145).

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1314 ze zm.).

Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1916 ze zm.).

- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizna (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 644 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 1892 ze zm.).
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 506 ze zm.).
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 351 ze zm.).
- Ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1186 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 43).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1600 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1990 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2187 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. z 2019 r., poz. 900 ze zm.).
- Ustawa z dnia 25 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 505 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 grudnia 2000 r. o spółdzielniach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 845 ze zm.).
- Ustawa z dnia 21 czerwca 2001 r. o dodatkach mieszkaniowych (t.j. Dz. U. z 2017 r., poz. 180).

- Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2107).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1302).
- Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 888 ze zm.).
- Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 710 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1405 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o indywidualnych kontaktach emerytalnych oraz indywidualnych kontaktach zabezpieczenia emerytalnego (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 1776).
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1614 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1355 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 864 ze zm.).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 869).
- Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 847 ze zm.).
- Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 228 ze zm.).
- Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2188 ze zm.).
- Ustawa z dnia 13 grudnia 2013 r. o rodzinnych ogrodach działkowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2176 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2389 ze zm.).

Ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. Prawo konsularne (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 2141).

Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1410).

Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (Dz. U. z 2018 r., poz. 1325).

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646 ze zm.).

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 r. (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 283).

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Wyrok TSUE z dnia 8 lutego 1990 r. sprawa C-320/88, *Staatssecretaris van Financiën przeciwko Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ECLI:EU:C:1990:61.

Wyrok TSUE z dnia 13 lutego 1996 r., sprawa C-143/93, *Gebroeders van Es Douane Agenten BV v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, LEX nr 520208108.

Wyrok TSUE z dnia 1 października 1998 r., sprawa C-209/96, *Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej przeciwko Komisja Wspólnot Europejskich*, LEX nr 520206132.

Wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2001 r., sprawa C-301/97, *Królestwo Niderlandów przeciwko Radzie Unii Europejskiej*, EU:C:2001:621, pkt 43.

Wyrok TSUE z dnia 20 maja 2003 r., sprawa C-108/01, *Consortio del Prosciutto di Parma i Salumificio S. Rita SpA przeciwko Asda Stores Ltd i Hygrade Foods Ltd*. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym: House of Lords – Zjednoczone Królestwo, LEX nr 520249512.

Wyrok TSUE z dnia 26 czerwca 2003 r., sprawa C-305/01, *MKGKraftfahrzeugFactororing*, ECLI: ECLI:EU:C:2003:377.

Wyrok TSUE z dnia 9 września 2004 r., sprawa C-292/02, *Meiland Azewijn BV przeciwko Hauptzollamt Duisburg*, LEX nr 520304461.

Wyrok TSUE z dnia 8 września 2005 r., sprawa C-169/04, *Abbey National plc oraz Inscape Investment Fund przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2005:523.

Wyrok TSUE z dnia 12 stycznia 2006 r., orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo)* postanowienia z dnia 28 lipca 2003 r.,

- sprawy: C-354/03 i C-355/03, oraz z dnia 27 października 2003 r., sprawa C-484/03, ECLI:EU:C:2006:16, ECLI: ECLI:EU:C:2013:840.
- Wyrok TSUE z dnia 21 lutego 2006 r., sprawa C-255/02, *Halifax plc i in. przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, LEX nr 520269565.
- Wyrok TSUE z dnia 16 marca 2006 r. sprawa C-94/05, *Emsland-Stärke GmbH v. Landwirtschaftskammer Hannover*, LEX nr 520320121.
- Wyrok TSUE z dnia 27 kwietnia 2006 r., *H. A. Solleveld*, sprawa C-443/04, *i J. E. van den Hout-van Eijnsbergen*, sprawa C-444/04, *przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI: ECLI:EU:C:2006:257.
- Wyrok TSUE z dnia 4 maja 2006 r. sprawa C-169/04, *Abbey National plc i In-scape Investment Fund przeciwko Commissioners of Customs & Excise*, ECLI:EU:C:2006:289.
- Wyrok TSUE z dnia 4 maja 2006 r., sprawa C-431/04, *Massachusetts Institute of Technology*, ECLI:EU:C:2006:291.
- Wyrok TSUE z dnia 26 października 2006 r., sprawa C-248/04, *Koninklijke Coöperatie Cosun UA v. Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit*, LEX nr 520317703.
- Wyrok TSUE z dnia 15 kwietnia 2008 r., sprawa C-268/06, *Impact przeciwko Minister for Agriculture and Food i innym*. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym: Labour Court – Irlandia, EU:C:2008:223.
- Wyrok TSUE z dnia 6 grudnia 2012 r., sprawa C-285/11, *Bonik EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawlwane i uprawlenie na izpylneniето”, Warna, pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prihodi-te*, ECLI: ECLI:EU:C:2012:774.
- Wyrok TSUE z dnia 13 grudnia 2012 r., sprawa C-395/11, *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid*, ECLI:EU:C:2012:799.
- Wyrok TSUE z dnia 17 stycznia 2013 r., sprawa C-360/11, *Komisja Europejska przeciwko Królestwu Hiszpanii*, ECLI:EU:C:2013:17.
- Wyrok TSUE z dnia 22 kwietnia 2015 r., sprawa C-357/13, *Drukarnia Multipress sp. z o.o. przeciwko Minister Finansów*, ECLI:EU:C:2015:253.
- Wyrok TSUE z dnia 4 czerwca 2015 r., sprawa C-678/13, *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, ECLI:EU:C:2015:358.
- Wyrok TSUE z dnia 26 maja 2016 r., sprawa C-550/14, *Envirotec Denmark ApS przeciwko Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2016:354.

- Wyrok TSUE z dnia z dnia 26 maja 2016 r., sprawa C-550/14, *Envirotec Denmark ApS przeciwko Skatteministeriet*, ECLI:EU:C:2016:354.
- Wyrok TSUE z dnia 2 czerwca 2016 r., sprawa C-355/14, *Polihim-SS EOOD przeciwko Nachalnik na Mitnitsa Svishtov przy udziale Okrazhna prokuratura Pleven*, ECLI:EU:C:2016:40.
- Wyrok TSUE z dnia 5 października 2016 r., sprawa C-412/15, *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH przeciwko Finanzamt Kassel II – Hofgeismar*, ECLI:EU:C:2016:738.
- Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2017 r., sprawa C-471/15, *Sjelle Autogenbrug I/S przeciwko Skatteministeriet (sprawa)*, ECLI: ECLI:EU:C:2017:20.
- Wyrok TSUE z dnia 1 czerwca 2017 r., sprawa C-571/15, *Wallenborn Transports SA przeciwko Hauptzollamt Gießen*, ECLI: ECLI:EU:C:2017:417.
- Wyrok TSUE z dnia 12 października 2017 r., sprawa C-661/15, *X BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2017:753.
- Wyrok TSUE z dnia 26 października 2017 r., sprawa C-90/16, *The English Bridge Union Limited przeciwko Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2017:814.
- Wyrok TSUE z dnia 9 lipca 2015 r., sprawa C-183/14, *Radu Florin Salomie i Nicolae Vasile Oltean przeciwko Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, ECLI: ECLI:EU:C:2015:454.
- Wyrok TSUE z dnia 9 lutego 2017 r. sprawa C-21/16, *Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira*, ECLI: ECLI:EU:C:2017:106.

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

- Wyrok TK z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00, OTK 2001 nr 8, poz. 256.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011, P 33/09, OTK-A 2011/7/71.
- Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013/6/80.
- Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., SK 48/15, OTK-A 2018/2.

Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

Postanowienie NSA z dnia 23 lutego 2016 r., I FSK 1573/14, LEX nr 2032378.

Postanowienie NSA z dnia 23 listopada 2017 r., I FSK 63/16, CBOSA.

Uchwała składu 7 sędziów NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 3/09, LEX nr 520597748.

Uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99, CBOSA.

Uchwała NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99, CBOSA.

Uchwała NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 5/02, LEX nr 520147533.

Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 2/11, CBOSA.

Uchwała NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, LEX nr 521204463.

Uchwała NSA z dnia 11 grudnia 2017 r., I FPS 2/17, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 18 marca 1994 r., III SA 1325/93, LEX nr 1687449.

Wyrok NSA z dnia 15 września 1999 r., I SA/Gd 1139/97, LEX nr 43945.

Wyrok NSA z dnia 10 maja 2000 r., I SA/Lu 1702/98, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 22 maja 2000 r., I SA/Ka 2092/98, LEX nr 45374.

Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2005 r., FSK 1633/04, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2005 r., FSK 1652/04, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2005 r., FSK 2423/04, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015 r., II FSK 719/13, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 2 marca 2006 r., I FSK 736/05, LEX nr 520284185.

Wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., II FSK 871/09, LEX nr 520839613.

Wyrok NSA z dnia 7 października 2011 r., I GSK 597/10, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2011 r., I FSK 1565/11, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2012 r., II FSK 1445/10, LEX nr 521196476.

Wyrok NSA z dnia 15 maja 2012 r., I FSK 1223/11, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2012 r., I SA/Bd 288/12, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 23 maja 2013 r., I FSK 953/12, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., I FSK 1006/12, CBOSA.

- Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I GSK 677/12, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., I GSK 677/12, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2013 r., I FSK 1436/13, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2013 r., I FSK 1721/12, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 14 maja 2015 r., I FSK 382/14, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2015 r., I FSK 335/14, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2015 r., I FSK 832/14, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., II GSK 1176/14, LEX nr 522185532.
Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 r., I GSK 1303/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 4 lutego 2016 r., I FSK 1768/14, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 14 marca 2016 r., I FSK 1542/14, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 2038/14, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2016 r., I FSK 2027/14, LEX nr 522157574.
Wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2016 r., I FSK 54/15, LEX nr 522210596.
Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., I FSK 544/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., I FSK 246/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., I FSK 544/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2016 r., II FSK 3316/14, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2016 r., I GSK 1148/16, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r., II FSK 3729/14, LEX nr 522276346.
Wyrok NSA z dnia 23 marca 2017 r., I GSK 493/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2017 r., I FSK 1104/15, LEX nr 522365130.
Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2017 r., II FSK 1402/15, LEX nr 522445366.
Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2017 r., I FSK 773/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 3 października 2017 r., I GSK 1518/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 4 października 2017 r., I FSK 1911/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., I FSK 120/16, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 I FSK 120/16, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., I GSK 1598/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2017 r., II FSK 2979/15, CBOSA.
Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., I GSK 473/17, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2018 r., I FSK 1452/17, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., 1067/16, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 1076/16, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 1078/16, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 148/16, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 849/16, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 21 marca 2018 r., I GSK 958/16, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2018 r., I GSK 48/16, CBOSA.

Orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2006 r., III SA/Wa 3162/05,
LEX nr 520316049.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 lipca 2006 r., I SA/Sz 181/05, LEX
nr 520951817.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 stycznia 2008 r., I SA/Łd 1022/07, LEX
nr 520556961.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2010 r., III SA/Wa 731/10, LEX
nr 794898.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2011 r., III SA/Gl 714/11, CBOSA.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 marca 2011 r., III SA/Gl 2746/10, CBOSA.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 1767/10,
LEX nr 521261583.

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2011 r., I SA/Bk 126/11, CBOSA.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 lutego 2012 r., I SA/Kr 1535/11, CBOSA.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 kwietnia 2012 r., I SA/Wr 1731/11,
CBOSA.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 sierpnia 2012 r., I SA/Rz 438/12, LEX
nr 1215691.

- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 lutego 2013 r., I SA/Wr 1057/12, CBOSA.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 kwietnia 2013 r., I SA/Sz 275/12, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 kwietnia 2013 r., I SA/Wr 257/13, CBOSA.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 czerwca 2013 r., I SA/Ol 237/13, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 lipca 2013 r., I SA/Wr 469/13, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 lutego 2014 r., V SA/Wa 1817/13, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2014 r., I SA/Wr 2071/13, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2014 r., I SA/Wr 1768/13, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 marca 2014 r., I SA/Gd 5214, CBOSA.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 16 września 2014 r., I SA/Bd 785/14, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2015 r., V SA/Wa 3364/14, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 sierpnia 2015 r., I SA/Gd 984/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 września 2015 r., I SA/Bk 310/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 października 2015 r., V SA/Wa 2955/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 października 2015 r., III SA/Gl 986/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 października 2015 r., III SA/Wa 743/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2015 r., V SA/Wa 3318/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 października 2015 r., III SA/Gl 1273/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Gd 1099/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 grudnia 2015 r., I SA/Lu 627/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 grudnia 2015 r., I SA/Kr 1415/15, LEX nr 1958136.

- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2016 r., III SA/GI 20141/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 lutego 2016 r., III SA/GI 2042/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2016 r., III SA/Wa 959/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 marca 2016 r., VIII SA/Wa 717/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2016 r., III SA/Wa 1414/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 kwietnia 2016 r., I SA/OI 106/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 maja 2016 r., III SA/Wa 1349/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 maja 2016 r., III SA/Po 70/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 31 maja 2016 r., I SA/Bd 157/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 lipca 2016 r., I SA/Kr 573/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lipca 2016 r., I SA/OI 232/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 września 2016 r., III SA/Wa 2198/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2016 r., III SA/GI 537/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 października 2016 r., I SA/Gd 975/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 listopada 2016 r., I SA/Go 329/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 listopada 2016 r., I SA/OI 536/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 listopada 2016 r., III SA/GI 804/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 listopada 2016 r., I SA/Kr 1098/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 listopada 2016 r., III SA/ GI 812/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 listopada 2016 r., III SA/GI 806/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 listopada 2016 r., III SA/GI 802/16, CBOSA.

- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 listopada 2016 r., III SA/Gl 809/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 listopada 2016 r., III SA/Wa 2496/16, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2016 r., I SA/Wr 852/16, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2016 r., I SA/Wr 852/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 grudnia 2016 r., III SA/Gl 808/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 grudnia 2016 r., III SA/Gl 805/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 grudnia 2016 r., I SA/Gd 1310/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 grudnia 2016 r., III SA/Gl 672/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 grudnia 2016 r. V SA/Wa 46/16, LEX nr 2249389.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 grudnia 2016 r., I SA/Gd 928/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3014/15, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2017 r., III SA/GL 745/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2017 r., III SA/Gl 1270/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 stycznia 2017 r., III SA/Gl 745/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 stycznia 2017 r., I SA/Po 317/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 stycznia 2017 r., I SA/Rz 740/16, LEX nr 522298436.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lutego 2017 r., III SA/Gl 801/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 lutego 2017 r., III SA/Łd 890/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 lutego 2017 r., I SA/Lu 934/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lutego 2017 r., III SA/Gl 1466/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 marca 2017 r., II SA/Rz 1527/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 marca 2017 r., III SA/Gl 1458/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 marca 2017 r., III SA/Gl 1145/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2017 III SA/Łd 978/16, CBOSA.

- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2017 r., III SA/Łd 983/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2017 r., III SA/Łd 984/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 marca 2017 r., III SA/Łd 985/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 r., III SA/Gl 1589/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2017 r., I SA/Kr 91/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 maja 2017 r., III SA/Po 957/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 maja 2017 r., I SA/Sz 262/17, LEX nr 522391326.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., III SA/Gl 216/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 czerwca 2017 r., I SA/Ke 134/17, LEX nr 2313975.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 233/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 czerwca 2017 r., I SA/Gl 17517, CBOSA.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 28 czerwca 2017 r., I SA/Op 152/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2017 r., I SA/Po 84/17 CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2017 r., VIII SA/Wa 348/17, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 lipca 2017 r., I SA/Wr 382/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 lipca 2017 r., III SA/Wa 2254/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 lipca 2017 r., I SA/Gd 262/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 lipca 2017 r., III SA/Po 1181/16, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 556-558/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 562-564/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 559-561/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 15 września 2017 r., I SA/Kr 606/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2017 r., V SA/Wa 107017, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 4 października 2017 r., III SA/Gl 706/17, CBOSA.

- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 października 2017 r., I SA/Rz 544/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 października 2017 r., I SA/ Sz 750/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 października 2017 r., I SA/Bd 826/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 października 2017 r., III SA/Gl 764/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., I SA/Po 424/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., I SA/Po 486/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Rz 611/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2017 r., I SA/Gl 944/17, CBOSA.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2017 r., I SA/Wr 916/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 grudnia 2017 r., I SA/Łd 860/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 stycznia 2018 r., I SA/Kr 1176/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 stycznia 2018 r., I SA/Lu 936/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 stycznia 2018 r., I SA/Lu 937/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 stycznia 2018 r., III SA/Gl 955/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 31 stycznia 2018 r., I SA/Lu 941/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 lutego 2018, I SA/Łd 1066/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 lutego 2018 r., III SA/Łd 1179/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 lutego 2018 r., I SA/Gl 1366/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2018 r., III SA/Gl 920/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 marca 2018 r., I SA/Gl 1295/17, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 maja 2018 r., I SA/Gd 326/18, CBOSA.

Pisma urzędowe

- Interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DD6/8213/11/KWW/07/MB7/82 z dnia 5 marca 2008 r., Dz. Urz. MF z 27.03.2008.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 listopada 2008 r., nr IPPB5/423-56/08-2/AJ, LEX nr 184636597.
- Interpretacja indywidualna podatkowa Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 maja 2010 r., IBPI/2/423-353/10/MS, LEX nr 184587453.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 czerwca 2010 r., IPPB2/436-89/10-2/AF, LEX nr 184585095.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 marca 2012 r., ITPB2/436-209/11/TJ, LEX nr 184680050.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2013 r., ITPP2/443-154/13/RS, SIP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 października 2014 r., IBPP4/443-345/14/BP, LEX nr 184795528.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi dnia 7 stycznia 2015 r., IPTPP3/443A-75/14-4/BJ, LEX nr 184802581.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 lutego 2015 r., IBPP4/443-545/14/EK, LEX nr 184803453.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 12 lutego 2015 r., IBPP4/443-545/14/EK, LEX nr 184803453.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 października 2014 r., IBPP4/443-345/14/BP, LEX nr 184795528.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 r., IBPP4/4513-272/16-1/EK, LEX nr 184873619.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 r., IBPP4/4513-272/16-1/EK, LEX nr 184873619.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 lutego 2016 r., IBPP4/4513-229/15/PK, LEX nr 184853981.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 r., IBPP4/4513-272/16-1/EK, LEX nr 184873619.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 28 lutego 2017 r., 0114-KDIP4.4012.14.2017.1.MK, LEX nr 184898101.

- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 25 lipca 2017 r., 0112-KDIL2-1.4012.232.2017.1.AP, LEX nr 184903020.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 20 października 2017 r., 0112-KDIL2-2.4012.235.2017.JK, LEX nr 184963911.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 4 grudnia 2017 r., 0111-KDIB4.4014.343.2017.1.MD, LEX nr 184970218.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 13 grudnia 2017 r., 0111-KDIB3-3.4013.237.2017.1.PK, LEX nr 184970497.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 8 stycznia 2018 r., 011-KDIB4.4014.406.2017.1.MD, LEX nr 184973623.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 25 stycznia 2018 r., 0111.KDIB4.4014.360.2017.3.ASZ, SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 16 lutego 2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.699.2017.2.SM, LEX nr 184991029.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 22 lutego 2018 r., 0112-KDIL1-1.4012.20.2018.1.MW, LEX nr 184992121.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 7 marca 2018 r., 0112-KDIL1-3.4012.689.2017.2.KB, LEX nr 184992533.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 19 marca 2018 r., IPPB2/436-96/14/17-14/S/AK1, SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 4 kwietnia 2018 r., ITPP3/443A-64/14-6/18-6/KT, SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 11 kwietnia 2018 r., 0111-KDIB2-2.4014.13.2018.1.MZ, SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 11 kwietnia 2018 r., 0115-KDIT1-2.4012.139.2018.1.PS, SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 18 kwietnia 2018 r., 0111-KDIB3-2.4012.112.2018.1.MN, SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 23 kwietnia 2018 r., 0114-KDIP1-3.4012.146.2018.1.JG SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 15 czerwca 2018 r., 0114-KDIP1-2.4012.188.2018.2.IG, SIP.
- Interpretacja indywidualna DKIS z dnia 18 czerwca 2018 r., 0111-KDIB3-2.4012.180.2018.1.MN, SIP.

Pozostałe materiały źródłowe

Encyklopedia PWN, <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/definicja-indukcyjna;3914581.html> [dostęp 29.09.2016].

Komunikat prasowy nr 117/14 z dnia 4 września 2014 r. dotyczący wyroku w sprawie C-162/13, *Damijan Vnuk/Zavarovalnica Triglav d.d.*, <https://curia.europa.eu> [dostęp 3.04.2018].

Opinia rzecznika generalnego Cruz Villalón przedstawiona w dniu 12 grudnia 2013 r., *ATP Pension Service A/S przeciwko Skatteministeriet* (sprawa C-464/12).

Uzasadnienie do projektu ustawy o grach hazardowych wraz z projektami aktów wykonawczych, nr druku 2481, Warszawa, 12 listopada 2009 r.

Wspólny przewodnik praktyczny Parlamentu Europejskiego, Rady i Komisji przeznaczony dla osób redagujących akty prawne Unii Europejskiej, Luksemburg 2015, <http://eur-lex.europa.eu/content/techleg/PL-przewodnik-doctyczacy-redadowania-aktow-prawnych.pdf> [dostęp 3.02.2017].

Publikacje z dyscypliny nauki prawne – prawo finansowe, które ukazały się w e-Wydawnictwie WPAE UWr

Wiesława Miemieć, *Zagadnienia finansowoprawne zamówień publicznych w działalności jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2013
Dostęp online: <https://www.bibliotekacyfrowa.pl/dlibra/publication/40799>

Marek Kopyściański, *Granice ingerencji prawnej w funkcjonowanie alternatywnych systemów obrotu instrumentami finansowymi (MTF)*, Wrocław 2013
Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/41129>

Marek Kopyściański, *Dyskontowanie i redyskontowanie weksli przez banki*, Wrocław 2013
Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/41351>

Slalom podatkowy przedsiębiorcy, pod red. Pawła Borszowskiego i Andrzeja Huchli, seria „Studia Finansowoprawne” nr 3, Wrocław 2014
Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/44254>

Katarzyna Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015
Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/66810>

Katarzyna Kopyściańska, *Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych hipoteką przymusową*, Wrocław 2015
Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/72356>

Katarzyna Kopyściańska, *Koncepcja podatku katastralnego w Polsce na tle doświadczeń wybranych krajów*, Wrocław 2016
Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/79995>

Dobrosława Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/84484>



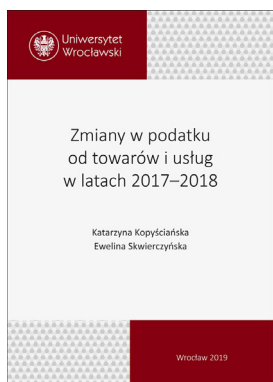
Przemysław Pest, *Konstrukcja prawna subwencji ogólnej w polskich regulacjach prawnych dochodów jednostek samorządu terytorialnego*, Wrocław 2018

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101225>



Rafał Kowalczyk, *Finansowo-prawne instrumenty kształtowania niepodatkowych dochodów własnych gmin o charakterze publiczno-prawnym*, Wrocław 2019

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101629>



Katarzyna Kopyścińska, Ewelina Skwierczyńska, *Zmiany w podatku od towarów i usług w latach 2017-2018*, Wrocław 2019

Dostęp online: <http://www.bibliotekacyfrowa.pl/publication/101686>

Recenzowana monografia jest najpoważniejszym opracowaniem analitycznym problematyki budowy i stosowania definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym, jaka dotychczas powstała w polskim piśmiennictwie prawniczym. Nie są też mi znane opracowania podobnej klasy w piśmiennictwie zachodnim. (...) Nauka prawa podatkowego wzbogaciła się o opracowanie oryginalne, merytorycznie głębokie, napisane w atrakcyjny dla czytelnika sposób. Na uwagę zasługuje nie tylko meritum pracy, ale także staranny, wyważony język, w jakim Autor prezentuje zagadnienia będące przedmiotem jego zainteresowania.

Prof. dr hab., dr h.c. Bogumił Brzeziński

Należy mieć nadzieję, że opracowanie nie tylko stanowić będzie istotny głos w dyskursie naukowym doktryny prawa podatkowego, ale także, a może przede wszystkim z uwagi na sformułowane w niej oceny i wnioski, może stanowić jedną z podstaw, która ukierunkuje sposób stosowania prawa podatkowego, w szczególności w zakresie stosowania definicji pojęć prawnych.

Dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM

ISBN 978-83-66066-77-9 (druk)

ISBN 978-83-66066-78-6 (online)