

ARTUR HALASZ

ORCID: 0000-0003-2279-4334

Uniwersytet Wrocławski

Katedra Prawa Finansowego

## STOSOWANIE DEFINICJI POJĘĆ PRAWNYCH W PRAWIE PODATKOWYM — W POSZUKIWANIU WOLI USTAWODAWCY\*

Abstrakt: W opracowaniu autor porusza zagadnienie sposobu rozumienia pojęć prawnych w procesie stosowania prawa podatkowego. Wskazuje, że podmioty stosujące prawo podatkowe poszukują woli ustawodawcy przy definiowaniu pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych. Autor zauważa, że podmioty stosujące prawo podatkowe przy ustalaniu znaczeń pojęć prawnych odwołują się do woli ustawodawcy, jednak czynią to do uzasadnienia korzystania zarówno ze stanowionych, jak i operatywnych definicji pojęć prawnych.

Słowa kluczowe: stanowione definicje, operatywne definicje, prawo podatkowe, definiowanie pojęć prawnych, wola prawodawcy

### UWAGI OGÓLNE

Każda gałąź prawa składa się z poszczególnych aktów normatywnych, które zbudowane są przede wszystkim z pojęć prawnych. Dlatego prawidłowe odkodowanie normy prawnej wymaga przede wszystkim ustalenia sposobu rozumienia pojęć zawartych w poszczególnych instytucjach prawnych. Redaktor tekstu prawnego — ustawodawca — jest podmiotem, który decyduje o sposobie posługiwania się pojęciami zawartymi w poszczególnych aktach normatywnych. Sposób ten *de facto* dotyczy tego, czy pojęcia prawne użyte w akcie normatywnym zostaną zdefiniowane, czy też nie. Rozstrzygnięcie tego dylematu bezpośrednio przekłada się na proces stosowania prawa.

Prawo podatkowe, podobnie jak prawo karne, charakteryzuje się dużym stopniem ingerencji w prawa jednostki. W związku z tym prawidłowe odkodowanie

---

\* Opracowanie zawiera część tez i wniosków autora zawartych w monografii *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019.

normy prawnej jest kluczowe dla adresatów normy prawnopodatkowej. Nie bez przyczyny w doktrynie wskazuje się, że rozumienie pojęć w prawie podatkowym wiąże się z możliwością urzeczywistnienia w procesie stosowania prawa podatkowego zasady pewności tego prawa<sup>1</sup>. Dlatego definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym ma istotne znaczenie.

Aspekt definiowania pojęć prawnych w prawie podatkowym wiąże się z procesem zarówno tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego. Definicje pojęć prawnych tworzą ustawodawca oraz podmioty stosujące prawo podatkowe. Definicje skonstruowane przez ustawodawcę w doktrynie określa się stanowionymi definicjami pojęć prawnych, natomiast definicje pojęć prawnych opracowane przez podmioty stosujące prawo podatkowe są nazywane operatywnymi definicjami pojęć prawnych<sup>2</sup>. Podział ten nawiązuje do koncepcji stanowionego i operatywnego prawa<sup>3</sup>.

Podmioty stosujące prawo podatkowe posługują się zarówno stanowionymi, jak i operatywnymi definicjami pojęć prawnych. Czynią to jednak niejednolicie<sup>4</sup>, ponieważ podmioty te starają się rozpoznać wolę ustawodawcy — czy jego wolą było skorzystanie z definicji stanowionej zawartej w innym akcie normatywnym, czy też potoczne rozumienie pojęć (jeżeli tak, to w jaki sposób tego dokonać?). Rozstrzygnięcie tego utrudnia fakt, że ustawodawca przy regulowaniu elementów konstrukcji podatku najczęściej posługuje się 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<sup>5</sup>. Dlatego też stosowanie definicji pojęć prawnych (zarówno stanowionych, jak i operatywnych) w prawie podatkowym związane jest z poszukiwaniem woli ustawodawcy, która nie jest z tego powodu oczywista. Podmioty stosujące prawo podatkowe mają natomiast problem z prawidłowym odkodowaniem tej woli.

## DEFINIOWANIE POJĘĆ PRAWNYCH ZAWARTYCH W PRAWIE PODATKOWYM

Definiowanie pojęć prawnych w prawie podatkowym odbywa się zarówno w procesie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego. Możliwe jest zatem wyróżnienie stanowionych oraz operatywnych definicji pojęć prawnych.

<sup>1</sup> 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. 114.

<sup>2</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych...*, s. 122.

<sup>3</sup> J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 14–16.

<sup>4</sup> Por. A. Halasz, *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 119.

<sup>5</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych...*, s. 282.

Ustawodawca podatkowy, definiując pojęcia w ustawach podatkowych, realizuje jedną z technik prawodawczych przewidzianych w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”<sup>6</sup>. Zgodnie z § 146 ZTP ustawodawca konstruuje definicje stanowione, gdy: dane określenie jest wieloznaczne; dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości; znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe; ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia. Konsekwentnie, gdy ustawodawca zdefiniuje pojęcie w danej ustawie podatkowej, to na podstawie § 147 ZTP w obrębie tego aktu normatywnego zakazane jest posługiwanie się tym pojęciem w innym znaczeniu. Natomiast w § 150 ZTP uregulowano sposób oraz zasady umieszczania definicji stanowionych w treści danego aktu normatywnego — definicja legalna jest zamieszczana przez redaktora tekstu prawnego „w miejscu adekwatnym do jej oddziaływania”. 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 podatkowe<sup>7</sup>. 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.

Dla procesu stosowania prawa podatkowego formułowane przez ustawodawcę stanowione definicje pojęć prawnych mają istotne znaczenie, ponieważ nie ma możliwości rozumienia tego pojęcia przez adresata normy prawnej w sposób inny niż zaproponowany przez redaktora tekstu prawnego — definicje te zawierają regułę ogólną oraz abstrakcyjną, a więc obowiązują one powszechnie<sup>8</sup>. Dlatego w przypadku definiowania pojęć przez ustawodawcę podatkowego rozpoznanie jego woli przez podmioty stosujące prawo podatkowe wydaje się oczywiste — wolą ustawodawcy było rozumienie pojęcia „P” zgodnie z jego definicją „D” zawartą w analizowanej ustawie podatkowej.

Za pomocą definicji pojęć prawnych ustawodawca w procesie tworzenia prawa próbuje pozbawić tekst prawny późniejszych wątpliwości w procesie jego stosowania<sup>9</sup>, a więc dąży on do zwiększenia komunikatywności tekstu ustawy podatkowej. Ponadto konsekwencją definiowania pojęć prawnych przez ustawodawcę jest „uzyskanie pewności normatywnej w takim sensie, iż definicja ta

<sup>6</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 roku (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283); dalej: ZTP.

<sup>7</sup> 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. Mastalski, Wrocław 2001, s. 226.

<sup>8</sup> A. Halasz, *Niejednolite stosowanie definicji...*, s. 115 n.

<sup>9</sup> B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 48.

wyjaśnia znaczenie danego pojęcia i jest stosowana w danym obszarze w taki sposób, jak określił normodawca<sup>10</sup>”.

Alternatywą dla definiowania pojęć prawnych w ustawach podatkowych jest ich niedefiniowanie. Rozwiązanie to jest stosowane, gdy dane pojęcie ma swoją definicję w innym akcie normatywnym albo gdy ustawodawca chce pozostawić pewien obszar nieostrości, tak aby w procesie stosowania prawa podatkowego znaczenie tego pojęcia było nadawane przez uczestników tego procesu<sup>11</sup>. W wypadku gdy ustawodawca — poprzez odesłania do definicji stanowiących zawartych w innym akcie normatywnym — wskazuje sposób rozumienia pojęć prawnych, podmiot interpretujący ustawę podatkową jest w stanie odkodować wolę ustawodawcy. Jeśli brakuje takiego odesłania, a w innej ustawie jest definicja stanowiąca interpretowanego pojęcia, uczestnicy procesu stosowania prawa podatkowego mogą mieć uzasadnione wątpliwości, czy wolą ustawodawcy było pozostawienie pewnego obszaru nieostrości (tak zwana nieostrość zamierzona<sup>12</sup>), czy też jego wolą było korzystanie z definicji stanowiącej z innej ustawy.

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 co najmniej trzy rodzaje operatywnych definicji pojęć prawnych: odwołujące się do potocznego rozumienia danego pojęcia, odwołujące się do specjalistycznego rozumienia danego pojęcia oraz odwołujące się do rozumienia danego pojęcia w języku prawniczym<sup>13</sup>.

## STOSOWANIE STANOWIONYCH I OPERATYWNYCH DEFINICJI POJĘĆ PRAWNYCH W PRAWIE PODATKOWYM

Podmioty stosujące prawo podatkowe (sądy, trybunały, czy też organy podatkowe) w swoich rozstrzygnięciach stosują stanowiące definicje pojęć prawnych. Powody stosowania tych definicji należy rozpatrywać w dwóch niezależnych od siebie płaszczyznach dotyczących związania definicjami stanowiącymi w procesie

<sup>10</sup> 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. 67.

<sup>11</sup> P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 61.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych...*, s. 154.

stosowania prawa podatkowego — płaszczyźnie formalnoprawnej oraz materialnoprawnej.

Pierwsza z płaszczyzn dotyczy regulacji ustrojowych oraz proceduralnych. Pod pojęciem regulacji ustrojowych należy rozumieć Konstytucję RP<sup>14</sup>, Traktaty UE<sup>15</sup> oraz akty normatywne określające ustrój sądów administracyjnych<sup>16</sup>. 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 stanowiących 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<sup>17</sup>.

Druga płaszczyzna — materialnoprawna — odnosi się do ustaw podatkowych. Materialnoprawna podstawa uzasadniająca powinność stosowania stanowiących definicji pojęć prawnych zawartych w ustawach podatkowych wynika z samej treści danego aktu normatywnego albo — zgodnie z wykładnią systemową zewnętrzną — ze związku systemowego.

Wskazane płaszczyzny kształtują, że podmioty stosujące prawo podatkowe muszą uwzględniać stanowiące definicje pojęć prawnych. Praktyka posługiwania się przez judykaturę i organy podatkowe stanowiącymi 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.

W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że posługiwanie się stanowiącymi definicjami pojęć prawnych przez podmioty stosujące prawo podatkowe ma swoje konkretne etapy<sup>18</sup>. Jednym z nich jest poszukiwanie stanowiącej definicji analizowanego pojęcia zawartego w ustawie podatkowej. Na tym etapie pojawia się fundamentalna wątpliwość — czy podmiot ma poszukiwać definicji wyłącznie w treści danej ustawy podatkowej, której dotyczy konkretny stan faktyczny, czy też — w wypadku braku definicji oraz odesłania do takiej definicji zawartej w innej ustawie — podmiot powinien poszukiwać tej definicji w innych ustawach podatkowych, a nawet w całym systemie prawa. Podmioty stosujące prawo podatkowe mają dylemat, ponieważ nie są w stanie jednoznacznie ustalić, jaka jest

<sup>14</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. z 1997 r. Nr 483, poz. 78 ze zm.); dalej: Konstytucja RP.

<sup>15</sup> Traktat o Unii Europejskiej; wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z 26 października 2012, s. 13; oraz Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej; wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z 26 października 2012 roku, s. 47; dalej: Traktaty UE.

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 25 lipca 2002 roku Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 2107); dalej: p.o.u.s.a.

<sup>17</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych...*, s. 223.

<sup>18</sup> A. Halasz, *Niejednolite stosowanie definicji...*, s. 115 n.

wola ustawodawcy<sup>19</sup>. Potwierdza to również niejednoznaczne stanowisko doktryny w tym zakresie<sup>20</sup>.

Problem z ustaleniem woli ustawodawcy w przypadku stanowionych definicji pojęć prawnych należy uzupełnić o operatywne definicje pojęć prawnych. Podmiot stosujący prawo podatkowe, stwierdzając, że wolą ustawodawcy w przypadku braku definicji danego pojęcia w ustawie podatkowej (oraz braku ewentualnego odesłania do definicji zawartej w innej ustawie) jest potoczne rozumienie tego pojęcia, powoduje potrzebę opracowania operatywnej definicji. Jednak w jaki sposób podmioty te mają utworzyć takie definicje? Jaka metodologię należy przyjąć, aby zrealizować wolę ustawodawcy? Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 roku wskazał metodologię ustalania sposobu rozumienia niezdefiniowanych pojęć prawnych<sup>21</sup>, jednak podmioty stosujące prawo podatkowe nie do końca uwzględniają metodę Trybunału<sup>22</sup>. W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że w sytuacji braku stanovionej definicji konkretnego pojęcia w ustawie podatkowej przyjmuje się domniemanie o potocznym rozumieniu tego pojęcia, które jest zgodne z wolą ustawodawcy<sup>23</sup>.

W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na niejednorodność w stosowaniu operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym<sup>24</sup>. 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

<sup>19</sup> Dostrzegalna jest rozbieżność w orzeczeniach sądów administracyjnych w sytuacji braku jakiegokolwiek odesłania do definicji pojęcia, która jest w innej ustawie. W tym zakresie występują stanowiska zarówno aprobujące korzystanie z „obcych” definicji wyrażonych w innych ustawach (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2017 roku, I SA/Rz 611/17; oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2017 roku, VIII SA/Wa 348/17 (CBOSA)), jak i negujące takie postępowanie (wyrok NSA z dnia 7 października 2011 roku, I GSK 597/10 (CBOSA) i wyrok WSA: w Gliwicach z dnia 2 grudnia 2011 roku, III SA/Gl 714/11; oraz we Wrocławiu z dnia 31 stycznia 2014 roku, I SA/Wr 1768/13 (CBOSA)).

<sup>20</sup> Jedni przedstawiciele doktryny prawa wskazują, że legalna definicja danego pojęcia wiąże na gruncie całego systemu prawa (J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 246.). Natomiast można wskazać odmienny pogląd, zgodnie z którym konkretna legalna definicja wiąże wyłącznie obszar danej gałęzi prawa (M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017, s. 212). Z kolei doktryna prawa podatkowego podkreśla, że legalna definicja wiąże wyłącznie ten akt prawny, w którym została wyrażona, w związku z tym korzystanie bez wyraźnego odwołania w tekście danej ustawy podatkowej do definicji spoza tej ustawy jest niedopuszczalne (B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 72–73).

<sup>21</sup> Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 roku, SK 48/15, OTK-A 2018/2.

<sup>22</sup> Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 stycznia 2018 roku, I SA/Kr 1176/17 (CBOSA).

<sup>23</sup> B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji...*, s. 229; *idem*, *Podstawy wykładni...*, s. 75.

<sup>24</sup> A. Halasz, *Definicje pojęć prawnych...*, s. 262 n.

pojęcia jest oparta na słowniku, literaturze specjalistycznej oraz encyklopedii. Przykładem jest operatywna definicja pojęcia „proces metalurgiczny” na 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, literatury z zakresu nauk technicznych oraz encyklopedii<sup>25</sup>. Niestety, istnieją również takie definicje operatywne tego pojęcia, które zostały skonstruowane wyłącznie na podstawie słowników językowych i encyklopedii<sup>26</sup>. 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 podstawie słowników językowych i encyklopedii mają zdecydowanie szerszy zakres niż te utworzone na podstawie słowników, literatury specjalistycznej i encyklopedii<sup>27</sup>.

Niejednolitość w kształtowaniu i posługiwaniu się operatywnymi definicjami pojęć prawnych w prawie podatkowym jest potwierdzeniem, że podmioty stosujące prawo podatkowe mają duży problem z odkodowaniem woli ustawodawcy co do rozumienia pojęć prawnych. Przez to w orzecznictwie sądów administracyjnych występują (w tym zakresie) dość skrajne rozbieżności — zarówno uznające możliwość korzystania ze stanowionych definicji spoza danej ustawy podatko-

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 3 listopada 2016 roku, I SA/Go 329/16 (CBOSA); wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2016 roku, I SA/Wr 852/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 grudnia 2016 roku, III SA/Gl 672/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 stycznia 2017 roku, III SA/Gl 745/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lutego 2017 roku, III SA/Gl 1466/16 (CBOSA); wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 roku, III SA/Gl 1589/16 (CBOSA); wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 października 2017 roku, I SA/Sz 750/17 (CBOSA); interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 października 2014 roku, IBPP4/443-345/14/BP (LEX nr 184795528); interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 lutego 2016 roku, IBPP4/4513-229/15/PK (LEX nr 184853981); oraz interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 października 2016 roku, IBPP4/4513-272/16-1/EK (LEX nr 184873619).

<sup>26</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 lipca 2016 roku, I SA/Kr 573/16 (CBOSA).

<sup>27</sup> „Wymienione powyżej definicje wskazują, że jako proces metalurgiczny należy uznać szeroko rozumiany całokształt 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 roku, I SA/Kr 573/16 (CBOSA). „W świetle powyższych definicji można przyjąć, że »procesem metalurgicznym« można nazwać całokształt czynności (działań) z zakresu 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 roku, III SA/GL 745/16 (CBOSA).

wej<sup>28</sup>, jak i negujące taką możliwość<sup>29</sup>. W związku z tym można wskazać dwojakie rozumienie pojęcia „woli ustawodawcy” przez judykaturę. W pierwszym „wola ustawodawcy” jest uzasadnieniem dla stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym — skoro w danej ustawie podatkowej pewne pojęcie prawne nie jest zdefiniowane, to wolą ustawodawcy jest skonstruowanie i zastosowanie operatywnej definicji tego pojęcia<sup>30</sup>. Natomiast w drugim „wola ustawodawcy” jest zanegowaniem możliwości stosowania operatywnych definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym — w takiej sytuacji wolą ustawodawcy było posłużenie się wyłącznie stanowioną definicją zawartą w innych ustawach niż stosowana ustawa podatkowa<sup>31</sup>.

Podmioty stosujące prawo podatkowe posługują się argumentem „woli ustawodawcy” dla zaaprobowania stosowania zarówno stanowionych definicji, jak i operatywnych definicji pojęć prawnych wyrażonych w treści ustawy podatkowej<sup>32</sup>. W związku z tym ten argument może uzasadniać skrajnie rozbieżne sposoby ustalania znaczeń pojęć prawnych. Same podmioty stosujące prawo podatkowe, posiłkując się argumentem „woli ustawodawcy”, czyli *de facto* jej poszukując, powołują się na rozbieżne metody ustalania sposobu rozumienia pojęć prawnych w prawie podatkowym. Ponadto warto wskazać, że samo określenie „woli ustawodawcy” jest niejednoznaczne i stanowi obszar wielu wątpliwości interpretacyjnych<sup>33</sup>.

## PODSUMOWANIE

Sposób kształtowania siatki terminologicznej poszczególnych ustaw podatkowych powoduje liczne problemy interpretacyjne. Problem dotyczy zwłaszcza pojęć, które nie są zdefiniowane w ustawie podatkowej, a ich definicje znajdują się w innej ustawie albo pojęcie wymaga zdefiniowania w procesie stosowania prawa podatkowego. 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

<sup>28</sup> M.in. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 roku, I GSK 1303/15; oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 stycznia 2016 roku, III SA/GI 20141/15 (CBOSA).

<sup>29</sup> M.in. wyrok WSA: w Poznaniu z dnia 31 października 2017 roku, I SA/Po 424/17; w Warszawie z dnia 9 czerwca 2017 roku, VIII SA/Wa 233/17 (CBOSA).

<sup>30</sup> Np. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2015 roku, I GSK 1303/15 (CBOSA).

<sup>31</sup> Np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 roku, I SA/Po 424/17 (CBOSA).

<sup>32</sup> Wniosek z analizy orzecznictwa sądów administracyjnych.

<sup>33</sup> Zob. Z. Tobar, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 44 n.



stosujących prawo podatkowe może być zbyt trudne poszukiwanie definicji danych pojęć prawnych z ustaw podatkowych w całym systemie prawa.

Sposób definiowania (albo raczej niedefiniowania) pojęć prawnych przez ustawodawcę podatkowego powoduje, że podmioty stosujące prawo podatkowe nie są w stanie prawidłowo odkodować jego wolę. Nie wiadomo, czy nie definiując pojęcia w danej ustawie podatkowej, ustawodawca chciał, aby pojęcie to było rozumiane potocznie, czy też jego wolą było poszukiwanie przez podmiot interpretujący stanowionej definicji w innych ustawach, nawet tych spoza systemu prawa podatkowego. Ustawodawca za mało korzysta z odesłań do innych ustaw zawierających definicje pojęć, które nie są zdefiniowane w poszczególnych ustawach podatkowych. W związku z tym należałoby się zastanowić, czy ustawodawca przez narzędzie techniki prawodawczej, jakim jest odesłanie, mógłby „pomóc” podmiotom stosującym prawo podatkowe odnaleźć jego wolę w ustalaniu sposobu rozumienia pojęć prawnych. W konsekwencji mogłoby to spowodować, że podmioty stosujące prawo podatkowe posługiwałyby się operatywnymi definicjami pojęć prawnych tylko w stosunku do pojęć niezdefiniowanych w danej ustawie podatkowej i co do których nie skonstruowano odesłań do definicji tych pojęć w innych ustawach. Brak interwencji ustawodawcy będzie tylko pogłębiać stan, w którym podmioty stosujące prawo podatkowe mają duży problem z odkodowaniem woli ustawodawcy co do rozumienia pojęć prawnych.

## APPLYING THE DEFINITION OF LEGAL CONCEPTS IN TAX LAW — IN SEARCH OF THE WILL OF THE LEGISLATOR

### Summary

In the paper, the author raises the issue of how to understand legal concepts in the process of applying tax law. It points out that entities applying tax law seek the will of the legislator when defining the legal concepts contained in tax laws. The author points out that entities applying tax law refer to the will of the legislator when determining the meaning of legal concepts, but they do so both to justify the use of statutory as well as operative definitions of legal concepts.

Keywords: statutory definitions, operative definitions, tax law, defining of legal terms, will of the legislator

## BIBLIOGRAFIA

- 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.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.

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.

Halasz A., *Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych*, Wrocław 2019.

Halasz A., *Niejednolite stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 3, 2017.

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.

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

Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990.

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

Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2017.