

Paweł Borszowski

ORCID: 0000-0003-3570-2101

Uniwersytet Wrocławski

pawel.borszowski@uwr.edu.pl

Rodzaj artykułu: oryginalny artykuł naukowy

Definicja legalna działalności gospodarczej z Ordynacji podatkowej* a determinanty jej formułowania

Słowa kluczowe: definicja prawna, działalność gospodarcza, determinanty formułowania definicji w prawie podatkowym

Uwagi ogólne

Wprowadzanie definicji legalnych w przepisach prawa podatkowego staje się jednym z charakterystycznych przejawów korzystania z odpowiednich środków techniki prawodawczej. Ustawodawca podatkowy ma zatem możliwość skorzystania z tych rozwiązań normatywnych¹, przy czym nie może to prowadzić do takich sytuacji, gdy formułowanie definicji legalnych w prawie podatkowym będzie środkiem służącym do pozornego doprecyzowania obszaru podlegającego definiowaniu. Mimo że administracyjnoprawna metoda regulacji zdaje się sprzyjać formułowaniu tych

* Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.).

¹ Zob. także na temat funkcji, jakie mogą pełnić definicje zawarte w tekstach aktów prawnych, B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 225.

definicji, to kluczowe zagadnienia powinny dotyczyć już samego podjęcia decyzji co do objęcia danego obszaru definicją legalną, a następnie jej odpowiedniego ujęcia. Podjęcie niewłaściwej decyzji co do wprowadzenia definicji w obszarze prawa podatkowego rzutuje bowiem bezpośrednio nie tylko na sposób jej normatywnego wyrazu, lecz w równej mierze na odzwierciedlenie relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Może to doprowadzić do zniekształcenia tej relacji, która opiera się na pewnym opóźnianiu unormowań podatkowych w stosunku do regulacji obrotu gospodarczego. Trzeba to dostrzegać w tych definicjach legalnych, w których ustawodawca podatkowy stara się następnie rozszerzyć jej zakres poprzez umieszczenie określeń nieostrych, których zadaniem byłoby pewne uelastycznienie samej definicji w celu dopasowania do wskazanej już relacji. Trudności, jakie następnie powstają w procesie adaptowania tych definicji do rzeczywistości społeczno-gospodarczej w ramach stosowania prawa podatkowego, wywołują pytanie o sens ich wprowadzania do przepisów prawa podatkowego. Być może lepszym rozwiązaniem byłoby odejście od precyzowania danego obszaru regulacji poprzez ten środek techniki legislacyjnej.

Jednym z istotnych zagadnień do analizy w obszarze zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego staje się definiowanie działalności gospodarczej. Jest to jeden z wyjściowych problemów, gdy idzie o analizę podatkowych skutków działalności gospodarczej². Użycie terminu „problem” jest nieprzypadkowe, gdyż samo definiowanie tego pojęcia w przepisach ustaw podatkowych jest problematyczne, z uwagi chociażby na określenie tej definicji w przepisach wcześniejszej ustawy Prawo działalności gospodarczej³, ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁴, a obecnie ustawy Prawo przedsiębiorców⁵. W dużym uproszczeniu warto zauważyć, że definiowanie pojęcia działalności gospodarczej jest dla ustawodawcy trudnym zabiegiem w ogóle, ponieważ chodzi o objęcie normatywnym wyrazem tych zachowań, które są charakterystyczne dla ekonomii.

Ustawodawca podatkowy podjął decyzję o umieszczeniu tej definicji w przepisach zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Ze względu na ograniczone ramy niniejszego opracowania, a także na znaczenie ogólnego prawa podatkowego dla całego systemu prawa podatkowego rozważania te będą dotyczyły wyłącznie definicji legalnej działalności gospodarczej, wprowadzonej w przepisach ordynacji podatkowej. Wydaje się bowiem, że normodawca skonstruował tę definicję w zbyt szerokim zakresie, gdyż jej zastosowanie w praktyce podatkowej może powodować istotne problemy. Dyskusyjne może być bowiem ustalenie zakresu przedmiotu

² Zob. szerzej P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.

³ Ustawa z dnia 19 listopada 1999 roku — Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. z 1999 r. Nr 101, poz. 1178 ze zm.).

⁴ Ustawa z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.).

⁵ Ustawa z dnia 6 marca 2018 roku — Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2018 r. poz. 646 ze zm.).

opodatkowania w podatku rolnym⁶ i podatku leśnym⁷ (poprzez uwzględnienie tej definicji) w relacji do przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości, w którym wskazuje wprost ustawodawca na odesłanie do definicji z ustawy Prawo przedsiębiorców⁸, a wcześniej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Sformułowanie definicji legalnej tego pojęcia, w sytuacji gdy funkcjonuje ono w ustawie zasadniczej dla danej dziedziny spraw⁹, wymaga bowiem spełnienia odpowiednich determinantów. Celem niniejszego artykułu jest zatem wskazanie determinantów wprowadzenia definicji legalnej działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej. Natomiast hipoteza sprowadza się do twierdzenia, że ustawodawca podatkowy nie opierał się na tych determinantach przy formułowaniu tej definicji.

Odstąpienie od znaczenia definicji z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej a definicja działalności gospodarczej z Ordynacji podatkowej

Poszukując determinantów wprowadzenia definicji legalnej działalności gospodarczej w ustawie Ordynacja podatkowa, za punkt wyjścia należy uznać rozwiązania przyjęte w rozporządzeniu w sprawie Zasad techniki prawodawczej. Nie ulega wątpliwości, że specyfika unormowań prawa podatkowego zostawia otwartą kwestię badań nad nowymi rozwiązaniami w tym rozporządzeniu sformułowanymi odrębnie dla tej regulacji. Jest to jednakże zagadnienie wymagające pogłębionych badań. Na tym etapie analizy należy posłużyć się tymi regulacjami, które przewidziano we wskazanym rozporządzeniu z ich odpowiednim odniesieniem do prawa podatkowego, do definiowania działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej.

Wydaje się, że punktem wyjścia powinno być rozwiązanie zaproponowane w § 148, w którym wskazuje się regulację dotyczącą formułowania tego środka techniki prawodawczej, w przypadku gdy odpowiednia definicja jest zamieszczona w innej ustawie mającej podstawowe znaczenie dla danej dziedziny spraw, a zatem ustawy określanej jako „kodeks” lub „prawo”. Zgodnie z tym unormowaniem należałoby pierwszego determinantu wprowadzenia definicji legalnej pojęcia działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej poszukiwać w stanie wyjątkowej potrzeby odstąpienia od znaczenia przyjętego w art. 2 ustawy o swobodzie działalności go-

⁶ Chodzi o art. 1 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892 ze zm.).

⁷ Artykuł 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 października 2002 roku o podatku leśnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1821 ze zm.).

⁸ Chodzi o art. 1a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.).

⁹ Takim wyrażeniem posłużono się w § 148 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” z dnia 20 czerwca 2002 roku (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

spodarczej. Warto przy tym podkreślić, że definicja działalności gospodarczej została umieszczona w przepisie art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej z dnia 1 stycznia 2003 roku, a zatem w momencie gdy obowiązywała ustawa — Prawo działalności gospodarczej, która była wówczas aktem normatywnym podstawowym dla spraw dotyczących działalności gospodarczej. Dla ustawodawcy podatkowego istotne było zatem poszukiwanie determinantów poprzez odniesienie się do definicji z ustawy Prawo działalności gospodarczej. Z uwagi jednakże na to, że definicja ta swym zakresem odnosiła się do ustawy Prawo działalności gospodarczej¹⁰, a także ze względu na to, że od wejścia w życie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej powstało *de facto* zagadnienie badania tych determinantów¹¹, rozważania te będą przede wszystkim odnosić się do definicji z art. 2 tej drugiej z ustaw. Ponadto wprowadzenie z dnia 30 kwietnia 2018 roku ustawy Prawo przedsiębiorców prowadzi do konieczności badania determinantów w odniesieniu do definicji z tego unormowania. W przepisie art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, w którym zamieszczono definicję działalności gospodarczej, zmiana normatywna nastąpiła wyłącznie poprzez modyfikację odesłania bez zmiany kształtu tego środka techniki prawodawczej, a zatem poprzez wprowadzenie odniesienia do przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców.

Poszukując pierwszego z determinantów w obszarze stanu wyjątkowej potrzeby odstąpienia od znaczenia definicji działalności gospodarczej w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, warto w pierwszej kolejności rozpatrzyć normatywny kształt tego determinantu. Można bowiem stwierdzić, że wyrażenie „wyjątkowa potrzeba” jest określeniem nieostrym i już niejako „na wejściu” może powodować zbyt dużą swobodę przy podejmowaniu decyzji o wprowadzeniu definicji działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej. Użycie w pierwszej części tego nieostrego określenia wyrazu „wyjątkowo” nie powoduje bowiem na tyle zawężenia obszaru, by powstała zbyt duża dowolność w odstępowaniu od znaczenia danego terminu przewidzianego w ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, a zatem w tym przypadku ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Biorąc zatem pod uwagę specyfikę prawa podatkowego oraz wymóg administracyjnoprawnej metody regulacji, należy uznać, że sformułowanie to, a w ślad za tym pierwszy z badanych determinantów powinien być wyrażony jako stan wyjątkowej konieczności odstąpienia od znaczenia definicji działalności gospodarczej ustalonej w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Stan wyjątkowej konieczności należy zatem odnieść do odstąpienia od znaczenia definicji działalności gospodarczej, ustalonej w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Tak wyrażony determinant oznaczał dla ustawodawcy

¹⁰ W przepisie art. 2 ustawy Prawo działalności gospodarczej ustawodawca używał sformułowania odnoszącego się do jej zastosowania w rozumieniu tej ustawy. Zrezygnowano z tego wyrażenia przy definicji działalności gospodarczej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.

¹¹ W przepisie art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wskazano w sposób generalny, że działalnością gospodarczą jest, bez doprecyzowania, że chodzi o definicję wyłącznie w rozumieniu tej ustawy.

podatkowego nie tylko formalne odstępianie od znaczenia tej definicji, lecz także materialne, manifestujące się poprzez odejście od tego znaczenia.

Rozpatrując zatem jako wyjściową, a zatem definicję stanowiącą bazę do odejścia od niej, czyli określoną w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i tą z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, trudno uznać, że ustawodawca podatkowy w rezultacie posługiwał się takim determinantem. Do takich wniosków prowadzi analiza zarówno pierwszego, jak i drugiego zakresu definicji. Odesłanie do każdej działalności zarobkowej w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a następnie jej rozszerzenie do każdej innej działalności zarobkowej nie spełnia determinantu wyjątkowej konieczności odstąpienia. Nie można bowiem uznać za jego spełnienie takiej sytuacji, gdy ustawodawca podatkowy jedynie odsyła do każdej działalności zarobkowej w rozumieniu wskazanej ustawy, a następnie rozszerza zastosowanie definicji działalności gospodarczej do każdej innej działalności zarobkowej niezależnie od jej normatywnego zaliczenia do działalności gospodarczej, a osoby ją wykonującej do przedsiębiorców.

Determinant wyjątkowej konieczności odstąpienia od danego znaczenia definicji nie może być rozumiany jedynie jako formalne odstępianie. Można bowiem przyjąć, że determinant ten składa się z dwóch umownie nazwanych części pozostających z sobą w ścisłym związku. Pierwsza dotyczy wyjątkowej konieczności, a druga odstąpienia. Wyjątkowa konieczność dotyczy momentu decyzyjnego, a zatem uzasadniającego odrębne zdefiniowanie, natomiast odstępianie dotyczy wyraźnego nadania innego znaczenia. Nie spełniało tego determinantu odniesienie się do każdej działalności zarobkowej w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to bowiem objęcie pierwszym zakresem tej definicji każdej działalności zarobkowej, która została wskazana w przepisie art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a zatem przykładowo wytwórczej czy też budowlanej, a jednocześnie wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły. Te elementy definicji działalności gospodarczej¹², które możemy wyróżnić w ramach przywołanej ustawy, należało zatem ustalać w pierwszym ze wskazanych zakresów definicji. Nie można tu więc uznać spełnienia analizowanego determinantu. Ocena ta nie uległaby zmianie także wówczas, gdyby poprzestać jedynie na determinancie wyjątkowej potrzeby odstąpienia od znaczenia definicji z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Kluczowe znaczenie ma tu bowiem „moment odstąpienia od znaczenia”, który nie został zrealizowany.

Podobna ocena może być dokonana w stosunku do drugiego ze wskazanych zakresów definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Należy bowiem przypomnieć, że ustawodawca do obszaru tej definicji kwalifikuje każdą inną działalność zarobkową, niezależnie od jej zaliczenia do działalności gospodarczej czy też osoby ją wykonującej do przedsiębiorców. W tym jednakże zakresie definicji ocena braku

¹² Przy tym w literaturze prawa gospodarczego publicznego wskazuje się na wyznaczniki definicji działalności gospodarczej — zob. M. Zdyb, *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 1998, s. 28–30. Można je także określić mianem przesłanek — C. Kosikowski, *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Warszawa 2013, LEX, komentarz do art. 2.

spełnienia tego determinantu nie jest tak jednoznaczna, jak w poprzednim. Ustawodawca zapowiadał niejako odejście od znaczenia definicji z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej poprzez odesłanie do każdej innej działalności zarobkowej. Takie wyrażenie ustawowe można ocenić co najwyżej jedynie jako zapowiedź odstąpienia od znaczenia tej definicji. Nie chodzi bowiem o każdą inną działalność z dookreśleniem jej odrębnych cech, lecz o każdą inną działalność zarobkową doprecyzowaną jedynie poprzez jej wykonywanie we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek. W kwestii praktyki podatkowej może to prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych, których można byłoby uniknąć, decydując się na jednoznaczne wskazanie odstąpienia od znaczenia definicji z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Wątpliwości mogą się bowiem pojawiać już przy ocenie spełnienia cechy działalności zarobkowej. Odesłanie w pierwszej części definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej do rozumienia działalności zarobkowej w ujęciu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej też było dyskusyjne, „nie tworzy” bowiem rozumienia znaczenia działalności zarobkowej, gdyż w art. 2 wskazanej ustawy nie precyzuje się cech działalności zarobkowej, lecz wymienia rodzaje tej działalności. Również wskazanie sposobu jej wykonywania, a zatem poprzez zorganizowanie i ciągłość, pozostaje niejako poza istotą tej działalności zarobkowej.

Powoduje to brak możliwości jednoznacznej oceny spełnienia cechy działalności zarobkowej dla tego drugiego zakresu, który miał stanowić potwierdzenie odstąpienia od znaczenia definicji. W sferze praktyki podatkowej może to zatem prowadzić do konieczności posilkowania się także w tym drugim zakresie tymi elementami definicji działalności gospodarczej, które pozwalają wskazać na sposób jej wykonywania, a zatem zorganizowany i ciągły sposób wykonywania działalności gospodarczej. Takie stosowanie definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej potwierdza, że ustawodawca podatkowy nie zrealizował determinantu jej formułowania.

Drugi z determinantów dla tego przypadku również można ustalić w oparciu o wskazany § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Chodzi o wyraźne podanie innego znaczenia danego określenia i zakresu jego odniesienia. Jest to niewątpliwie potwierdzenie także wyjątkowej konieczności odstąpienia od znaczenia nadanego w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Można zatem przyjąć, że jest to *determinant wyraźnego sformułowania*¹³ innego znaczenia definicji działalności gospodarczej, przy czym w jego ramach, adaptując rozwiązanie zaproponowane w rozporządzeniu w sprawie Zasad techniki prawodawczej, należy w definicji wskazać także zakres jego odniesienia.

Badając zastosowanie tego drugiego z determinantów wprowadzenia definicji działalności gospodarczej, należy zauważyć, że jego kształt normatywny w pewnym sensie koresponduje z przyjętym dla pierwszego z nich, a zatem jako wyjątkowej konieczności. Nie chodzi tu bowiem jedynie o podanie innego znaczenia definicji działalności gospodarczej, lecz o wskazanie jego kwalifikowanej postaci, a zatem

¹³ Na użytek badanego determinantu wyrażenie „podanie innego znaczenia” zastąpiono zwrotem „sformułowanie innego znaczenia”.

wyraźnego sformułowania. Determinant ten odnosi się wprost do normatywnego kształtu definicji działalności gospodarczej z badanego art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, zarówno co do jego pierwszego, jak i drugiego zakresu. W przypadku zatem pierwszego zakresu brakuje możliwości stwierdzenia, że determinant ten został spełniony nie tylko w sensie jego kwalifikowanej postaci, ale także podania innego znaczenia tej definicji. Odesłanie bowiem do działalności zarobkowej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie było wyraźnym podaniem innego znaczenia definicji działalności gospodarczej, lecz zaliczeniem do tego zakresu jedynie znaczenia przyjętego w rozumieniu wskazanej ustawy.

Jeżeli chodzi o ocenę zastosowania tego determinantu w stosunku do drugiego z zakresów, można uznać, że ustawodawca podatkowy co najwyżej zapowiadał podanie innego znaczenia definicji działalności gospodarczej. Nie podał zatem innego znaczenia tej definicji, a tym bardziej nie podał wyraźnie tego innego znaczenia. Odesłanie do każdej innej działalności zapowiada podanie innego znaczenia, jednakże przywołanie działalności zarobkowej, z uwagi na powody podane już przy ocenie spełnienia poprzedniego determinantu, nie można uznać jako jego spełnienie.

Należy więc przyjąć, że kształt normatywny definicji działalności gospodarczej z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej nie pozwalał uznać, że ustawodawca podatkowy zrealizował te determinanty, które można było ustalać w celu jej formułowania, a zatem odstąpienia od znaczenia definicji z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Odstąpienie od znaczenia definicji z ustawy Prawo przedsiębiorców a definicja działalności gospodarczej z Ordynacji podatkowej

Wejście w życie ustawy z dnia 30 marca 2018 roku — Prawo przedsiębiorców, w której w przepisie art. 3 określono definicję działalności gospodarczej, potwierdza konieczność badania determinantów formułowania tego środka legislacyjnego. W przepisie art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej dostrzeżono konsekwencje tej regulacji, wprowadzając odesłanie do definicji z ustawy Prawo przedsiębiorców, przy niezmienionym kształcie art. 3 pkt 9.

Analiza wyjątkowej konieczności odstąpienia od znaczenia przyjętego w przepisie art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców¹⁴ przy obu możliwych do wyróżnienia zakresach podatkowej definicji działalności gospodarczej nie daje pozytywnych rezultatów w sensie spełnienia tego determinantu. Warto bowiem podkreślić, że w przepisie art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców definicja działalności gospodar-

¹⁴ Determinant ten, określony w celu badania odniesienia do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, należy zastosować w tym samym kształcie jedynie z zamianą nazwy ustawy, do której następuje odniesienie, a zatem ustawy Prawo przedsiębiorców.

czej została nieco zmieniona, to znaczy uproszczona, co należy ocenić pozytywnie. Jednakże konsekwencje tego normatywnego uproszczenia nie przekładają się na spełnienie determinantu formułowania podatkowej definicji.

Jeżeli zatem ocenie podlega pierwszy ze wskazanych zakresów, to także w tym przypadku nie można przyjąć, że spełniony został determinant wyjątkowej konieczności odstąpienia od znaczenia definicji, skoro następuje odesłanie do rozumienia działalności zarobkowej z ustawy Prawo przedsiębiorców. Należy przy tym zauważyć, iż ocena spełnienia tego determinantu staje się jeszcze bardziej doniosła po wprowadzeniu nowej definicji działalności gospodarczej. Wskazane uproszczenie dotyczy także pojęcia działalności zarobkowej. W przepisie art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców normodawca zrezygnował z wyliczenia przedmiotowo określonych rodzajów działalności, *de facto* odnoszonych do działalności zarobkowej, natomiast doprecyzował w pewnym sensie pojęcie działalności zarobkowej jako działalności zorganizowanej. A zatem niejako automatyczna zmiana odesłania do przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców nie uwzględnia modyfikacji, jaka dotyczy innego ujęcia działalności zarobkowej w stosunku do ujęcia poprzedniego. Jest to więc także potwierdzenie braku spełnienia wskazanego determinantu.

Badanie drugiego z zakresów definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej również nie daje pozytywnej oceny, gdy idzie o spełnienie tego determinantu. Można, co najwyżej, dostrzec zapowiedź jego spełnienia poprzez odniesienie do każdej działalności, przy czym nadal pozostają wątpliwości, gdy chodzi o ustalenie zakresu działalności zarobkowej, tym bardziej w kształcie normatywnym, jaki wprowadzono w przepisie art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców.

Można przyjąć, że ustawodawca podatkowy konsekwentnie nie realizuje także drugiego z wymienionych już determinantów, czyli wyraźnego określenia innego znaczenia definicji działalności gospodarczej. W przypadku pierwszego zakresu nastąpiło jedynie odesłanie do rozumienia działalności zarobkowej z przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców, a zatem brak nawet determinantu innego określenia tej definicji, natomiast w przypadku drugiego z zakresów można uznać jedynie zapowiedź innego określenia znaczenia tej definicji.

Podsumowanie

Rozważania potwierdzają pogląd, że podjęcie decyzji co do wprowadzenia definicji legalnej w przepisach ustaw podatkowych powinno być poprzedzone wnikliwą analizą zarówno podstaw jej wprowadzenia, jak i obszaru podlegającego definiowaniu. Nie można bowiem poprzestać na stanowisku, że administracyjnoprawna metoda regulacji daje gwarancję poprawności decyzji zarówno co do wyboru obszaru podlegającego definiowaniu, jak i kształtu samej definicji. Tym większe znaczenie odgrywa to przy podejmowaniu decyzji co do wprowadzenia definicji działalności gospodarczej, która została umieszczona w ustawie podstawowej, a zatem wcześniej w przepisach ustawy

Prawo działalności gospodarczej, następnie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a obecnie ustawy Prawo przedsiębiorców. Jeżeli zatem ustawodawca podatkowy decyduje się na podatkową definicję działalności gospodarczej w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa, powinien nie tylko przestrzegać pewnych determinantów jej formułowania, lecz jednocześnie zważać na to, że chodzi o wprowadzenie tego środka legislacyjnego do ustawy mającej podstawowe znaczenie dla całego prawa podatkowego. Wprowadzenie bowiem definicji, która stanowi z jednej strony odesłanie do przepisów obecnie ustawy Prawo przedsiębiorców, a z drugiej do bliżej nieokreślonej kategorii działalności zarobkowej, czyni ją „martwą” z uwagi na poważne wątpliwości co do jej zastosowania w praktyce podatkowej, tym bardziej że w innych ustawach podatkowych normodawca z różnych względów wprowadził także definicję legalną tego terminu.

Jeżeli zatem ustawodawca podatkowy decyduje się na odstąpienie od znaczenia definicji działalności gospodarczej zawartej obecnie w przepisach ustawy Prawo przedsiębiorców, powinien wyraźnie określić inne jej znaczenie poprzez chociażby konkretnie sformułowane elementy. Jednakże ze względu to, że definicje legalne tego pojęcia zostały umieszczone w niektórych ustawach podatkowych, pojawia się zasadnicza wątpliwość co do tego, czy umieszczenie tego środka techniki prawodawczej w Ordynacji podatkowej jest potrzebne.

Wydaje się więc, że proces, który możemy umownie nazwać definiowaniem pojęć prawnych w przepisach prawa podatkowego, w senesie wprowadzenia definicji legalnych jest bardzo dobrym zagadnieniem zarówno dla teorii, jak i praktyki podatkowej i powinien służyć tworzeniu pola badawczego przedstawicielom nauki i praktyce podatkowej.

Literatura

- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010.
Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] *Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska. Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej*, Warszawa 2013, LEX, komentarz do art. 2.
Zdyb M., *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 1998.

The legal definition of economic activity from the Tax Ordinance Act and the determinants of its formulation

Summary

The article analyzes one of the key issues when it comes to the application of legal definitions in the tax law. The tax legislator, regardless of the fact that the legal definition of economic

activity was introduced in the provisions of public commercial law, formulates its own definition of this concept in general tax law. In such a case, the determinants of formulating the definition of legal business activity in the Tax Ordinance Act should be determined.

Two determinants were chosen and the definition of economic activity from the Tax Ordinance Act was analyzed from this point of view. The hypothesis was confirmed that the tax legislator did not use these determinants. For tax theory and practice, this makes it necessary to assess whether a definition of this concept is needed in general tax law.

Keywords: legal definition, economic activity, determinants of introducing definitions in tax law

Павел Боршовскі

Вроцлавський університет

Правове визначення господарської діяльності з Податкової ординації і детермінанти її формулювання

Анотація

В статті проаналізовано одне з ключових питань застосування правових визначень у податкових регуляціях. Податковий регулятор, не дивлячись на те, що правове визначення господарської діяльності запроваджено в нормах закону про Право на господарську діяльність, законі про Свободу господарської діяльності та законі про Права підприємців, формулює власне визначення цього поняття в загальному податковому праві. Використання такого законодавчого методу в податковому законі у ситуації, коли відповідне визначення запроваджено в іншому податковому законі щодо справ, пов'язаних з господарською діяльністю, повинне спиратися на відповідні детермінанти.

Спираючись на регуляції, запроваджені в розпорядженні щодо «Зasad законодавчої техніки», визначено детермінант виняткової необхідності відмови від визначення господарської діяльності, визначеного в положеннях закону про Свободу господарської діяльності та детермінант точного формулювання іншого визначення господарської діяльності. При застосуванні цих детермінантів проаналізовано визначення господарської діяльності у статті 3, пункт 9 закону «Податкова ординація». Нормативна форма цього визначення дозволяє вказати на дві чітко виокремлені сфери. Тому під час дослідження розглядалося використання детермінантів до двох сфер. Вказано на те, що законодавчий орган у справах податків в положеннях статті 3, пункт 9 «Податкової ординації» не послуговувався детермінантами її запровадження, сформульованими в прийнятій формі. Подібну оцінку заслуговує покликання на визначення з закону про Права підприємців через зміну правового статусу і запровадження цього закону. Для теорії та, передовсім, практики оподаткування необхідно обговорити влучність формулювання визначення господарської діяльності

у законі щодо загального податкового права. У деяких деталізованих законах щодо податків запроваджено дефініцію цього поняття, де засади формулювання не викликають таких сумнівів, як при визначенні з Податкової ординації.

Ключові слова: правове визначення, господарська діяльність, детермінанти формулювання визначень у податковому праві