

Literatura poświęcona zagadnieniu zaufania zawiera wiele wątków, których treść zasługuje na uwagę doktryny, ponieważ mogą posłużyć jako inspiracja do dalszych badań nad rolą tego pojęcia w prawoznawstwie i prawie podatkowym<sup>35</sup>. Jako zagadnienia problemowe wymienić można np.: kwestię związków, różnic i podobieństw pomiędzy ogólną zasadą zaufania do państwa i prawa a zasadą zaufania w postępowaniu podatkowym, przydatność innych niż strategiczne i moralistyczne koncepcji zaufania w badaniach nad prawem podatkowym, zależność zaufania do organów podatkowych od zaufania do innych organów i instytucji państwa czy wreszcie bardziej ogólny problem samej adekwatności posługiwania się pojęciem zaufania w prawie podatkowym czy w prawie w ogóle<sup>36</sup>. Rozważania dotyczące tych obszarów pozostaje odłożyć do odrębnych opracowań.

Mgr Szymon Obuchowski, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Gdański

<sup>35</sup> Można tu jako przykład podać tezę R. Hardina o niemożności ufania państwu z uwagi na ludzkie ograniczenia poznawcze – R. Hardin, *Do We Want to Trust in Government?* [w:] *Democracy and Trust*, ed. by M.E. Warren, Cambridge 1999.

<sup>36</sup> Zasadę zaufania z przepisu art. 8 k.p.a. uznano m.in. za „polityczny refleks propagandy totalitarnej” (P. Dobosz, *Dysonans pomiędzy nazwą i treścią instytucji prawnej zawartej w art. 8 k.p.a. jako przykład kształtowania definicyjnej przestrzeni prawnej* [w:] *Przestrzeń w prawie administracyjnym. III Krakowsko-Wrocławskie Spotkanie Naukowe Administratywistów*, red. J. Zimmermann, Warszawa 2013, s. 78).

Paweł Szczęśniak

## WYKŁADNIA POJĘĆ PRAWA CYWILNEGO W REKONSTRUKCJI NORM PRAWA PODATKOWEGO A POSTULAT SPÓJNOŚCI I PEWNOŚCI PORZĄDKU PRAWNEGO

### 1. Wprowadzenie

Traktowanie prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi nie pozwala na nadanie mu cechy autonomiczności<sup>1</sup>. Prawo podatkowe stanowi element jednolitego porządku prawnego charakteryzującego się spójnością i niesprzecznością. Stan ten sprawia, że między prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa istnieją zależności w zakresie definiowania pojęć prawnych. Treść tych zależności samodzielnie określa ustawodawca<sup>2</sup>. Co istotne, akty normatywne tworzące hipotezy norm prawa podatkowego, oprócz swoistego definiowania pojęć prawnych, sięgają do pojęć wykształconych na gruncie innych gałęzi prawa. Pojęcia prawne zaczerpnięte z innych gałęzi prawnych stają się więc elementem służącym rekonstrukcji hipotez norm podatkowych. Powodować to może

<sup>1</sup> Na temat odrębności prawa podatkowego: A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego* [w:] *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, red. A. Kostecki, Kraków 2000, s. 63 i n.; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, PPod 2003/10, s. 12 i n.; M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, POP 2004/2, s. 113 i n.

<sup>2</sup> Zob.: B. Wróblewski, *Język prawny i prawniczy*, Kraków 1948, s. 78; A. Hanusz, *W kwestii...*, s. 72.

jednak wątpliwości interpretacyjne związane z funkcjonowaniem w różnych gałęziach prawa identycznych terminów prawnych, lecz o odmiennym znaczeniu<sup>3</sup>. Jest to szczególnie widoczne, kiedy prawo podatkowe określa skutki zdarzeń prywatnoprawnych. W związku z tym konieczne staje się wyeliminowanie wieloznaczności terminologicznej. Sposobem eliminacji polisemicznych terminów prawnych na etapie stanowienia prawa stają się środki techniki prawodawczej. Przepisy prawa podatkowego nie w pełni jednak uwzględniają zasady poprawnej legislacji<sup>4</sup>. Wówczas na etapie stosowania prawa w celu rekonstrukcji norm prawa podatkowego konieczne jest sięganie do reguł wykładni systemowej, a także celowościowej.

Podjęta problematyka wiąże się z nadrzędnym zagadnieniem, jakim jest stosunek prawa podatkowego do prawa prywatnego. Celem niniejszego artykułu jest określenie możliwości korzystania przez ustawodawcę z pojęć ukształtowanych na gruncie prawa prywatnego w rekonstrukcji norm prawa podatkowego. W takim przypadku dochodzi bowiem do przełamania dyrektywy bliskości systemowej. Przyjmuje się, że z uwagi na metodę i cel regulacji pojęcia prawne powinny być stosowane w obrębie tej gałęzi, w której występują. Nie jest jednak wykluczone, że zasięg pojęć prawnych może rozciągać się także na inne gałęzie prawa. Literatura przedmiotu zdaje się nie dostrzegać problemu przełamania dyrektywy bliskości systemowej<sup>5</sup>. Nauka apriorycznie uznaje możliwość stosowania pojęć prawa prywatnego w rekonstrukcji norm prawa podatkowego, choć należą one do innych dziedzin prawa. Z uwagi na ubogi stan badań zagadnienie stosowania pojęć prawa prywatnego

<sup>3</sup> Szerzej na ten temat: T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność leksykalna w interpretacji prawniczej*, Kraków 1978, s. 43 i n.; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 136.

<sup>4</sup> Zob. rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

<sup>5</sup> Zob. np.: B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, TRP 2008, s. 120; J. Pustul, *Pojęcie przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części w prawie podatkowym [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Wzłowe problemy*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013, s. 419; T. Grzybowski, *Granice wykładni systemowej prawa podatkowego*, PPP 2018/1, s. 70.

w rekonstrukcji norm prawa podatkowego wymaga więc odpowiedniego ujęcia i opracowania.

## 2. Sposoby wyeliminowania polisemii terminów prawnych w rekonstrukcji norm prawa podatkowego

Trudność w definiowaniu pojęć na gruncie prawa podatkowego jest związana z używaniem przez ustawodawcę terminów prawnych o odmiennych znaczeniach w różnych gałęziach prawa. W takiej sytuacji należy odczytać właściwy sens terminu prawnego, a więc odnieść się do jego elementu znaczeniowego<sup>6</sup>. Ustawodawca, tworząc normy prawne, decyduje o znaczeniu terminów prawnych<sup>7</sup>. W celu wyeliminowania polisemii ustawy posługują się przynajmniej dwoma środkami z zakresu techniki prawodawczej. Środkiem takim może być formułowanie definicji, a także stosowanie odesłań do przepisów prawnych.

Akty normatywne mogą definiować pojęcia prawne w sposób właściwy tylko dla prawa podatkowego<sup>8</sup>. Wówczas prawodawca ustala znaczenie terminu prawnego poprzez sformułowanie definicji legalnej w akcie prawnym regulującym stosunki podatkowe<sup>9</sup>. Takie rozwiązanie legis-

<sup>6</sup> Por. M. Zieliński, *Wykładnia...*, s. 133.

<sup>7</sup> Zob. B. Wróblewski, *Język...*, s. 78.

<sup>8</sup> Zob.: S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 147; J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989, s. 140; A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, PiP 1998/12, s. 37–38; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Lemonnier, M. Goettel, Warszawa 2011, s. 49; T. Grzybowski, *Granice...*, s. 73.

<sup>9</sup> Na temat definiowania pojęć prawnych zob. szerzej: Z. Ziemiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 1966, s. 151 i n.; S. Czepita, *Reguły konstytucyjne a zagadnienia prawodawstwa*, Szczecin 1996, s. 144 i n.; W. Patyras, *Definiowanie pojęć prawnych*, Poznań 1997, s. 103 i n.; A. Bielska-Brodziak, *Kłopoty z definicjami legalnymi [w:] System prawny a porządek prawny*, red. O. Bogucki, S. Czepita, Szczecin 2008, s. 159 i n.; P. Saługa, *Sposoby wyodrębniania definicji legalnych*, PiP 2008/5, s. 76 i n.; T. Bąkowski, *Kilka krytycznych uwag i spostrzeżeń dotyczących formułowania definicji legalnych we współczesnym prawodawstwie*, GSP 2016/36, s. 57 i n.

lacyjne usuwa problem polisemii terminologicznej zarówno na etapie tworzenia, jak i na etapie stosowania prawa<sup>10</sup>. W myśl przepisu § 147 ust. 1 z.t.p.: „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”<sup>11</sup>. Przepis ten zawiera zakaz stosowania innego znaczenia terminu prawnego w obrębie danego aktu prawnego niż znaczenie wynikające z przepisu definicyjnego. Nie oznacza to jednak, że zasięg definicji legalnej ogranicza się do aktu normatywnego, w którym została ona unormowana<sup>12</sup>. Zasięg pojęcia prawnego może rozciągać się przede wszystkim na gałąź, a także na dziedzinę prawa, w której występuje<sup>13</sup>. Jest to związane, jak już wspomniano, z dyrektywą bliskości systemowej norm prawnych. Nie można także wykluczyć możliwości zastosowania definicji legalnej w innej dziedzinie prawa<sup>14</sup>.

Drugim środkiem eliminacji wieloznaczności terminów prawnych są odesłania do przepisów prawnych<sup>15</sup>. Ustawodawca, oprócz definiowania pojęć w sposób swoisty dla prawa podatkowego, może odwołać się także

<sup>10</sup> Wykorzystanie definicji legalnych jako środka techniki prawodawczej jest widoczne, kiedy ustawodawca ustala znaczenie terminu „zorganizowana część przedsiębiorstwa” na potrzeby wybranych ustaw podatkowych, por. np.: art. 2 pkt 27e u.p.t.u., art. 5a pkt 4 u.p.d.o.f., art. 4a pkt 4 u.p.d.o.p., a także art. 31a ust. 7 u.p.a. Co istotne, ustawodawca definiując termin zorganizowanej części przedsiębiorstwa, w sposób dorozumiany odsyła wewnątrz- lub zewnątrztekstowo do pojęcia przedsiębiorstwa.

<sup>11</sup> Szerzej zob. M. Zieliński [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, Warszawa 2012, s. 285.

<sup>12</sup> Odmiennie: B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 72, 73.

<sup>13</sup> Chodzi tu przede wszystkim o definicje zawarte w ustawach o podstawowym znaczeniu dla określonej dziedziny prawa. Wskazuje na to chociażby przepis § 9 z.t.p., który stanowi, że w ustawie należy posługiwać się określeniami, które zostały użyte w ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw, w szczególności w ustawie określonej jako „kodeks” lub „prawo”. Szerzej na ten temat: M. Zieliński [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz...*, s. 49.

<sup>14</sup> Zob. A. Malec, *Zarys teorii definicji prawniczej*, Warszawa 2000, s. 101.

<sup>15</sup> Odesłania do innych przepisów prawnych w literaturze przedmiotu bywają określane mianem odesłań systemowych; por.: A. Błachnio-Parzych, *Przepisy odsyłające systemowo (Wybrane zagadnienia)*, PiP 2003/1, s. 43; D. Danecka, *O odesłaniach pozatekstowych, ocenach i uznaniu w prawie administracyjnym*, PiP 2014/7, s. 33–34; T. Grzybowski, *Granice...*, s. 69.

do terminów o jednoznacznie ustalonym znaczeniu w innych aktach normatywnych<sup>16</sup>. Należy wówczas przyjąć, że prawodawca podatkowy nie zmienia kompleksu cech danego terminu prawnego, a więc zachowuje jego pierwotne znaczenie. W świetle przepisu § 156 ust. 1 z.t.p. odesłania stosuje się, jeżeli zachodzi potrzeba osiągnięcia skrótowości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych<sup>17</sup>. Ustawodawca w przepisach podatkowych odsyła do pojęć określonych w innych aktach normatywnych w sposób wyraźny lub dorozumiany.

W przypadku odesłań wyraźnych ustawodawca w przepisie odsyłającym powinien, zgodnie z § 156 ust. 3 z.t.p., wskazać zakres spraw, dla których następuje odesłanie, oraz wskazać jednoznacznie przepis lub przepisy prawne, do których się odsyła<sup>18</sup>. Przepisy odsyłające nakazują więc stosowanie wyraźnie określonych przepisów odniesienia<sup>19</sup>. Nakaz ten może przejawiać się w odsyłaniu do konkretnych przepisów odniesienia lub do grupy tych przepisów określonych rodzajowo<sup>20</sup>. Zdarza się jednak, że ustawodawca sięga do pojęć uregulowanych w innych aktach

<sup>16</sup> Por. S. Rosmarin, *Prawo...*, s. 138.

<sup>17</sup> Zob.: S. Wronkowska [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz...*, s. 302–304; D. Danecka, *O odesłaniach...*, s. 33–34; J. Wróblewski, *Przepisy odsyłające* [w:] J. Wróblewski, *Pisma wybrane*, Warszawa 2015, s. 265 i n.

<sup>18</sup> Stosownie do przepisu § 156 ust. 4 z.t.p.: „Jeżeli daną instytucję prawną reguluje się całościowo, a wyczerpujące wymienienie przepisów prawnych, do których się odsyła, nie jest możliwe, można wyjątkowo odesłać do przepisów określonych przedmiotowo, o ile przepisy te dadzą się w sposób niewątpliwy wydzielić spośród innych”.

<sup>19</sup> Ilustracją dla odesłań wyraźnych jako środka techniki prawodawczej są przepisy określające znaczenie terminu „przedsiębiorstwo” na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ilekroć wskazane ustawy posługują się terminem „przedsiębiorstwo”, oznacza to przedsiębiorstwo w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, por. art. 5a pkt 3 u.p.d.o.f., a także art. 4a pkt 3 u.p.d.o.p. Szerzej na temat pojęcia przedsiębiorstwa w prawie podatkowym zob. A. Hanusz, K. Cień, *Przedsiębiorstwo jako samodzielny podatnik – uwagi de lege lata i de lege ferenda* [w:] *Praktyczne i teoretyczne problemy prawa finansowego wobec wyzwań XXI wieku*, red. J. Gliniecka, A. Drywa, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2017, s. 347 i n.

<sup>20</sup> Zob.: M. Kokoszczński [w:] *Zasady techniki prawodawczej*, red. J. Warylewski, Warszawa 2003, s. 502; S. Wronkowska [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz...*, s. 303; M. Błachut, W. Gromski, J. Kaczor, *Technika prawodawcza*, Warszawa 2008, s. 58.

normatywnych bez wyraźnego odesłania<sup>21</sup>. Ustalenie znaczenia terminu prawnego, do którego odsyła akt normatywny w sposób dorozumiany, nie jest możliwe bez wykorzystania reguł wykładni, w tym przede wszystkim wykładni systemowej zewnętrznej. Interpretacja dokonywana z uwzględnieniem reguł wykładni prawa nie może prowadzić jednak do arbitralności w ustaleniu znaczenia terminu<sup>22</sup>. Właściwe przeprowadzenie procesu wykładni pozwala bowiem na ustalenie jednego znaczenia polisemicznego terminu prawnego<sup>23</sup>.

Literatura przedmiotu nie zawsze jednak dopuszcza stosowanie odesłań dorozumianych. Twierdzi się, być może błędnie, że ustawodawca może odwoływać się do pojęć określonych na gruncie prawa prywatnego jedynie w sposób wyraźny. Natomiast odwołanie się w sposób dorozumiany nie może być brane pod uwagę w procesie wykładni prawa podatkowego<sup>24</sup>. Niektórzy przedstawiciele nauki uważają, że odesłania w ogóle nie wiążą w procesie stosowania prawa podatkowego. Dzieje się tak, gdy termin zdefiniowany na gruncie innej gałęzi prawa wyraźnie odbiega od swojego znaczenia w języku potocznym<sup>25</sup>. Przyjęcie takich poglądów przeczy w istocie sensowi korzystania z odesłań jako środka techniki prawodawczej<sup>26</sup>. Prowadziłoby to do konieczności stworzenia rozbudowanego katalogu definicji legalnych w każdym akcie normatywnym określającym stosunki podatkowe lub licznych odesłań wyraźnych. Podobne działania legislacyjne skutkowałyby więc stanem nadregulacji

<sup>21</sup> Przykładem sięgania do pojęć uregulowanych w innych aktach normatywnych bez wyraźnego odesłania jest sytuacja, kiedy ustawodawca używa terminu „przedsiębiorca”, por. m.in.: art. 14n § 1 pkt 2 o.p., art. 93a § 4 o.p.; art. 53 ust. 1 u.p.t.u.; art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a także art. 2 pkt 6 lit. c tiret pierwsze u.p.c.c.

<sup>22</sup> Interpretator nie może pomijać reguł wykładni prawa w procesie ustalania znaczenia terminu prawnego. Jednocześnie twierdzenie, że podatnik stosuje prawo i sam rozstrzyga o konsekwencjach prawnych swoich działań wydaje się błędne; zob. A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014, s. 83, 92.

<sup>23</sup> Por. T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność...*, s. 76.

<sup>24</sup> Tak: A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 79–80; A. Nita, *Porozumienia...*, s. 102, 103.

<sup>25</sup> Zob. B. Brzeziński, *Podstawy...*, s. 75.

<sup>26</sup> Jak wspomiano, odesłania stosuje się w celu osiągnięcia skrótości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych, zob. przepis § 156 ust. 1 z.t.p.

prawnej. W sposób istotny obniżałoby to więc komunikatywność i jakość przepisów prawa podatkowego<sup>27</sup>.

### 3. Przełamanie dyrektywy bliskości systemowej a wykładnia kompleksowa prawa podatkowego

Technika prawodawcza polegająca na sięganiu do pojęć uregulowanych w innych aktach normatywnych bez wyraźnego odesłania powoduje jednak problem związany z przełamywaniem dyrektywy bliskości systemowej. Przyjmuje się niekiedy, że definicja danego terminu prawnego obejmuje gałąź prawa, w której definicja występuje<sup>28</sup>. W związku z tym dokonujący wykładni w pierwszej kolejności powinien rozważyć możliwość stosowania pojęć unormowanych w danej gałęzi, a następnie dziedziny prawa. Korzystanie z pojęć istniejących na obszarze tej samej dziedziny prawa jest uzasadnione zbieżnymi metodami regulacji, a także celami norm tej dziedziny.

Zasięg pojęć prawnych może jednak rozciągać się także na inne dziedziny prawa<sup>29</sup>. Dochodzi wówczas do przełamania dyrektywy bliskości systemowej. Norma prawa podatkowego może bowiem sięgać do definicji terminów prawnych wykształconych w innych dziedzinach prawa. Proces wykładni prowadzi w takim przypadku do zidentyfikowania nie samych nazw, lecz ich elementu znaczeniowego. Wykazanie tożsamości pojęć prawnych uregulowanych w różnych dziedzinach prawa jest możliwe dzięki kompleksowemu wykorzystaniu reguł wykładni<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> Skutki związane z brakiem komunikatywności aktu normatywnego dostrzegane są w literaturze przedmiotu, zob.: M. Kamiński, *Zasada ochrony zaufania jednostki do obowiązywania i kontynuacji (ciągłości) treściowej norm ustawowych a hipertrofia zmian normatywnych w prawie administracyjnym* [w:] *Inflacja prawa administracyjnego*, red. P. J. Suwaj, Warszawa 2012, s. 23; S. Wronkowska [w:] S. Wronkowska, M. Zieliński, *Komentarz...*, s. 302; T. Bąkowski, *Kilka...*, s. 57–58.

<sup>28</sup> Por. A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja tekstu prawnego na podstawie orzecznictwa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 54.

<sup>29</sup> Zob. S. Rosmarin, *Prawo...*, s. 160.

<sup>30</sup> Szerzej na temat wykładni kompleksowej zob.: A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja...*, s. 197 i n.; T. Grzybowski, *Granice...*, s. 67.

Rekonstrukcja normy prawa podatkowego z wykorzystaniem odesłań dorozumianych do pojęć określonych na gruncie prawa prywatnego jest dopuszczalna pod warunkiem łącznego wykorzystania reguł wykładni językowej, systemowej i celowościowej. Możliwość zastosowania pojęć prawa prywatnego w rekonstrukcji norm podatkowych powinna być zatem poprzedzona nie tylko wykładnią językową, lecz także analizą względów zarówno natury systemowej, jak i celowościowej. W pierwszym rzędzie zbadania wymagają powiązania systemowe występujące między aktami prawa podatkowego i prywatnego. Dzięki temu będzie możliwe wskazanie kontekstu, w którym dane pojęcie prawne występuje<sup>31</sup>. Skutki podatkowe mogą bowiem dotyczyć zdarzeń mających swoją genezę w sferze obrotu prywatnoprawnego. Jeżeli zatem prawo podatkowe określa skutki zdarzeń prywatnoprawnych, nie określając przy tym wyraźnie znaczenia terminów prawnych, należy odwołać się do treści norm prawa prywatnego regulujących wskazane zdarzenia<sup>32</sup>. Rezultatem odwołania się do terminów zdefiniowanych na gruncie prawa prywatnego będzie właściwe ustalenie przebiegu zdarzeń prawnych. Wówczas pojęcia wynikające z prawa prywatnego będą elementami służącymi rekonstrukcji hipotezy norm prawa podatkowego. Właściwa ocena przebiegu zdarzeń na gruncie prawa prywatnego jest niezbędna z punktu widzenia celów prawa podatkowego. Reguły wykładni celowościowej będą więc stanowiły środek do weryfikacji dokonanych ustaleń natury systemowej<sup>33</sup>.

Dopuszczalność sięgania przez ustawodawcę do terminów zdefiniowanych w prawie prywatnym wynika z dyrektywy spójności treściowej porządku prawnego. Jeżeli reguły wykładni prowadzą do wniosku, że ani akt normatywny regulujący prawa i obowiązki podatkowe, ani

<sup>31</sup> Na temat wpływu kontekstu na znaczenie terminów prawnych: T. Gizbert-Studnicki, *Wieloznaczność...*, s. 80.

<sup>32</sup> W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „zdanie prawne posiada właściwe znaczenie o tyle, o ile jest ujmowane w łączności z określonym zbiorem innych zdań, ściśle z układem prawnym, do którego wchodzi jako jeden z przepisów”, zob. B. Wróblewski, *Język...*, s. 84.

<sup>33</sup> O regułach wykładni celowościowej zob.: A. Barak, *Purposive Interpretation in Law*, Princeton 2005, s. 85 i n.; A. Bielska-Brodziak, *Interpretacja...*, s. 123 i n.; J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, ZNSA 2014/3, s. 55.

inny akt z dziedziny prawa publicznego nie definiuje danego terminu, należy wówczas stosować definicję określoną w przepisach prawa prywatnego. Proces wykładni w takim przypadku identyfikować ma nie tożsame terminy prawne, lecz sens wynikający z terminów użytych przez ustawodawcę podatkowego. Dlatego znaczenie terminu wynikającego z norm prawa prywatnego wiąże w sposób zupełny na gruncie prawa podatkowego. Nie jest więc możliwe nadanie innego znaczenia takiemu terminowi prawnemu. Wynika to z dyrektywy konsekwencji terminologicznej. Tożsame terminy prawne należy rozumieć tak samo niezależnie od ich występowania na gruncie różnych dziedzin prawa. Przepisy prawne nie mogą bowiem zawierać sprzeczności pojęciowych. W porządku prawnym nie może istnieć jedno pojęcie o różnej treści na gruncie prawa podatkowego i prawa prywatnego<sup>34</sup>.

W literaturze przedmiotu i judykaturze nie zawsze jednak przestrzega się dyrektywy konsekwencji terminologicznej. Przykładem ilustrującym ten problem jest zagadnienie opodatkowania zbycia przedsiębiorstwa podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Zakres przedmiotowy tego podatku obejmuje zawarcie umowy sprzedaży rzeczy i praw majątkowych<sup>35</sup>. Na tle wskazanego podatku istnieje spór o możliwość opodatkowania zawarcia umowy zbycia przedsiębiorstwa. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych nie definiuje terminu „przedsiębiorstwo” ani wyraźnie nie odsyła do konkretnego przepisu odniesienia. W związku z tym uznaje się, że ustawodawca podatkowy przyjmuje znaczenie nadane temu terminowi w prawie cywilnym<sup>36</sup>. Przedsiębiorstwo, zgodnie z przepisem art. 55<sup>1</sup> *in principio* k.c., stanowi zorganizowany zespół składników niematerialnych i materialnych przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej. Przedsiębiorstwo jest kompleksem składników połączonych funkcjonalnie. W rozumieniu przepisów prawa cywilnego przedsiębiorstwo przybiera zatem postać jednolitego prawa majątkowego<sup>37</sup>. Piśmiennictwo i judykatura, akceptując cywilno-

<sup>34</sup> Na ten temat zob. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 129.

<sup>35</sup> Zob. art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.c.c.

<sup>36</sup> Por. S. Bogucki [w:] S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Winiarski, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2014, s. 25.

<sup>37</sup> Zob.: W.J. Katner, *Przedmioty stosunku cywilnoprawnego [w:] System Prawa Prywatnego*, t. 1, *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012, s. 1226–1229;

prawne znaczenie przedsiębiorstwa, w sposób fragmentaryczny jednak przenoszą to pojęcie na grunt prawa podatkowego<sup>38</sup>. Wbrew ukształtowanemu pojęciu przedsiębiorstwa w prawie cywilnym twierdzi się, że stanowi ono zbiór rzeczy i praw, a zatem nie jest ani rzeczą, ani prawem majątkowym, które może podlegać opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych<sup>39</sup>. Takie stanowisko nie jest do zaakceptowania z uwagi na dyrektywę spójności treściowej porządku prawnego i konsekwencji terminologicznej.

#### 4. Podsumowanie

Sposobem wyeliminowania wieloznaczności leksykalnej terminów prawnych są przede wszystkim definicje legalne. W wielu przypadkach ustawodawca sięga jednak w sposób celowy do pojęć uwzględniających zdarzenia wywołujące skutki w innych gałęziach prawa, które nie zostały odrębnie przez niego zdefiniowane na gruncie przepisów prawa podatkowego. Wówczas pojęcia ukształtowane w innych gałęziach prawa, a mówiąc ściślej – ich konkretna treść i skutki, stają się elementami służącymi rekonstrukcji hipotezy normy prawa podatkowego. Ustawodawca może więc nakazać stosowanie konkretnych przepisów odniesienia. Zdarza się także, że ustawodawca korzysta z pojęć uregulowanych w innych aktach normatywnych bez wyraźnego odesłania. W celu odczytania sensu tych pojęć konieczne jest sięgnięcie do reguł wykładni systemowej, a także celowościowej.

S. Rudnicki, R. Trzaskowski [w:] *Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz*, red. J. Gudowski, t. 1, Warszawa 2014, s. 294; M. Litwińska-Werner, *Pojęcie przedsiębiorstwa* [w:] *Prawo handlowe*, red. M. Modrzejewska, J. Okolski, Warszawa 2015, s. 84–85.

<sup>38</sup> Zob. S. Babiarczyk, *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych umów zbycia przedsiębiorstwa (artykuł dyskusyjny)*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2016/5, s. 164, a także wyrok NSA z 12.02.2014 r., II FSK 500/12, LEX nr 1425154.

<sup>39</sup> Taki pogląd reprezentują m.in.: K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Dumas, W. Stachurski, K. Winiarski, *Podatek...*, s. 36–37; S. Babiarczyk, *Opodatkowanie...*, s. 166, 169. Podobnie NSA w wyroku z 14.06.2012 r., II FSK 2452/10, LEX nr 1216617, a także w wyroku z 12.02.2014 r., II FSK 500/12, LEX nr 1425154. Część przedstawicieli nauki uznaje jednak przedsiębiorstwo za jednolite prawo majątkowe, zob.: T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 54; M. Gurgul, W. Oleś, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 33.

W procesie wykładni pojęć prawnych, do których odsyła ustawodawca podatkowy, istotne stają się dyrektywy bliskości systemowej i konsekwencji terminologicznej. Jeżeli reguły wykładni prowadzą do wniosku, że akt normatywny regulujący prawa i obowiązki podatkowe, a także inny akt z dziedziny prawa publicznego nie określają tożsamego znaczenia terminu prawnego, należy stosować definicję wynikającą z przepisów prawa prywatnego. Pojęcia wynikające z norm prawa prywatnego wiążą przy tym ściśle na gruncie prawa podatkowego. Nie jest możliwe nadanie innego znaczenia takiemu terminowi prawnemu.

Dr Paweł Szczęśniak, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie