Bogumił Brzeziński, prof. dr hab., dr h.c.
Uniwersytet Jagielloński

RECENZJA

rozprawy doktorskiej mgr. Artura Halasza

pt. Definicje pojęć prawnych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych

Wrocław 2019, ss. 255

I. Potrzebę nadawania wyrażeniom (terminom) i zwrotom używanym w treści przepisów prawa wymaganego dla danej dziedziny stopnia precyzji można realizować dwoma sposobami: bądź to definiując wyrażenia, bądź to używając ich określonym kontekście. Współcześnie, jak się wydaje, wiara w możliwość kontekstowego sterowania znaczeniem zwrotów, wyrażeń i terminów w prawie podatkowym wygasa. Zwyciężą natomiast przekonanie, że bez definicji się nie obędzie, a jej brak sprowadzi tylko kłopoty dla adresatów norm prawnych (a pośrednio także dla twórców przepisów…). Stąd rosnąca w ostatnich kilkunastu latach liczba definicji w treści aktów normatywnych i – w konsekwencji – rosnące znaczenie „wiedzy o definicjach".

Problematyka definicji – w tym definicji w prawie – jest złożona i nie wolna od rozbieżności poglądów. Przyczyną tego stanu rzeczy jest w szczególności rozmaitość postaw filozoficznych, gdzie przyjęte założenia wyjściowe rzutują w sposób niekiedy znaczący zarówno na kwestie pojęciowe, jak i terminologiczne. Definicja, jako sposób precyzowania znaczeń wyrazów i zwrotów w tekstach prawnych - na tyle, na ile pozwala na to jednoznaczność słów, jakimi posługuje się twórca definicji - nadaje definiowanemu terminowi określone znaczenie na gruncie języka prawnego. Może to być znaczenie nowe (definicja projektująca), lub utrwalające jedno, bądź jedno z wielu znaczeń dotychczas istniejących (definicja regulująca). Za pomocą definicji ustala się znaczenie terminów, zwrotów i wyrażeń zawartych w tekście prawnym. Wyrażenie jest jasne, gdy – na gruncie danego języka – jego znaczenie jest jednoznacznie określone. Taką jasność pomaga osiągnąć definicja.

Definicje, które znajdują się w tekstach prawnych, nazywane są definicjami legalnymi. Definicją legalną określonego wyrażenia jest inne wyrażenie tekstu prawnego, które wyznacza sposób rozumienia tego pierwszego wyrażenia.

Znaczenie faktu istnienia definicji legalnej określonego terminu bądź wyrażenia jest takie, że przy interpretacji aktu normatywnego zawierającego definicje legalną należy przyjmować znaczenie takiego terminu bądź wyrażenia w znaczeniu nadanym mu tą definicją. Powszechnie przyjmuje się, że nie jest możliwe argumentowanie, że wyrażenie ma znaczenie inne, niż wynikałoby to z treści definicji. Trzeba jednak zaznaczyć, że literaturze naukowej rozważa się, a w praktyce można zidentyfikować przypadku „przełamania" znaczenia wyrażenia zdefiniowanego w akcie prawnym. Dopuszczał takie postępowanie interpretatora nawet znakomity teoretyk prawa J. Wróblewski (na marginesie – brat znanego, nieżyjącego już malarza Andrzeja Wróblewskiego), zdaniem którego jest to możliwe wówczas, gdy z przepisu z oczywistością wynika, że określonemu wyrażeniu należy przypisać inne znacznie, niż wynikające z definicji.

Definicja pojęcia bądź terminu w sposób naturalny konkuruje z rozumieniem powszechnym (nazywanym niekiedy potocznym). Jeżeli jakieś pojęcie nie jest zdefiniowane, zasadą powinno być powszechne (potoczne) rozumienie wyrażenia odzwierciedlającego takie pojęcie. Charakter prawny przepisów zawierających definicje legalne bywa przedmiotem dyskusji.

Współcześnie – o czym wspomniano wyżej - można zaobserwować nasilenie zjawiska budowy definicji legalnych w tekstach aktów normatywnych. Doskonałym przykładem tego zjawiska mogą być uchwalane w innych krajach – zwłaszcza anglosaskich - ustawy, zawierające wyłącznie zespoły tak bądź inaczej zbudowanych definicji na potrzeby określonych dziedzin prawa, np. na potrzeby interpretacji umów w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu i unikaniu podatków (kanada). Można przypuszczać, że istnieje jednak jakaś racjonalna granica nasycenia tekstów prawnych materią definicyjną. Nie wiadomo jednak, póki co, gdzie należy jej szukać.

Trend rozbudowy zespołów definicji ustawowych jest dobrze dostrzegalny także w prawie polskim. Jeśli – przykładowo - w pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej słowniczek wyrażeń ustawowych zawierał 5 pozycji, to obecnie zawiera ich już 19. Znacząco rozszerzony został słowniczek wyrażeń ustawowych w ustawie o podatku od towarów i usług. Słowniczki pojawiły się też tam, gdzie ich pierwotnie nie było – w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

II. Wybór tematyki i sformułowanie tytułu recenzowanej rozprawy doktorskiej nie budzi istotnych wątpliwości. Ograniczenie przy tym pola badawczego do podatków obrotowych i tekstów prawnych rodzi *a priori* pytanie, czy Autor zamierza ogólnie znaną wiedzę o definicjach w prawie egzemplifikować praktyką ustawodawczą istniejącą we wskazanym wyżej zakresie, czy też może podejmie próbę znalezienia jakiegoś *signum specificum* definicji już istniejących albo też będzie dążyć do sformułowania postulatów co do tego, jaka powinna być strategia legislacyjna w zakresie tworzenia definicji pojęć prawnych w tym zakresie. Każde z tych zagadnień jest w moim przekonaniu ważne i każde zasługuje na to, aby zająć się nim w aspekcie naukowym.

III. Tytuł rozprawy jest sformułowany prawidłowo, a jej treść mieści się w obszarze zakreślonym tytułem. Nie budzi wątpliwości struktura opracowania, oparta na wstępie, pięciu rozdziałach merytorycznych i podsumowaniu. Poprawny, przyjazny dla czytelnika jest też układ poszczególnych rozdziałów, zaczynających się od uwag ogólnych, a kończących na podsumowaniu. Nie budzi też istotnych zastrzeżeń sposób dokumentowania przez Autora źródeł, z których korzysta.

Literatura przedmiotu została zgromadzona w sposób nad wyraz sumienny. Jej zestawienie, zawierające blisko 200 pozycji pokazuje, że liczba monograficznych opracowań dotyczących wyłącznie definiowaniu prawniczemu jest bardzo mało – trudno byłoby wskazać coś poza historyczną już pracą J. Gregorowicza oraz skromną objętościowo książka A. Malca. W pozostałym zakresie analizy dotyczące problematyki definicji w prawie są rozproszone po różnych źródłach. Wiedza o definicjach prawniczych jest – o czym trzeba pamiętać – w określonej mierze refleksem wiedzy filozoficznej, logicznej oraz nauki o językoznawstwie w zakresie dotyczącym rozumienia oraz komunikowania się. Autor nie tylko „literaturę obowiązkową" zgromadził, ale także korzysta z niej w nader przytomny i pożyteczny, także dla czytelnika, sposób. Świadczy to o jego dojrzałości naukowej.

Autor precyzuje swoje podejście badawcze, formułując na wstępie (s. 10) hipotezę o niedostatku – w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych – jednolitych zasad ustalania sposobu rozumienia pojęć prawnych. Hipoteza ta jest weryfikowana w treści pracy, a narzędziami jej weryfikacji są postawione przez autora pytania badawcze. Dotyczą one wyróżnionych przez autora kategorii definicji – stanowionych, operatywnych oraz (jako wyodrębniona kategoria tych ostatnich) quasi-stanowionych.

IV. Rozdział pierwszy pracy poświęcony jest charakterystyce ogólnej definicji pojęć prawnych w kontekście ustaleń lingwistyki, zasad techniki prawodawczej i relacji między pojęciami a odpowiadającą im terminologią.

Autor przedstawia rozmaite sposoby rozumienia słowa „definicja" – z tym, że, po pierwsze, etymologia tego wyrazu wydaje się być węższa niż paleta wyrażeń przez niego przytaczanych, gdyż poza sporem pochodzi ono od słowa łacińskiego *finis*. To zaś oznacza granicę (*egzemplum – finistere* i podobne w języku francuskim i hiszpańskim), „koniec" - w sensie ograniczenia. Odpowiada to wskazywanemu przez Autora znaczeniu słowa „określać" – ale już nie „objaśniać" czy „postanawić"...(s. 17).

Autor nie wypowiada się definitywnie w kwestii sporu o normatywny charakter definicji pojęć prawnych (bądź też nieposiadanie takiego charakteru przez definicje). Sugeruje jedynie, że bliższa jest mu koncepcja uznająca normatywny charakter definicji, ale poświęca temu zaledwie pół akapitu.

Autor trafnie dostrzega, że posługiwanie się przez ustawodawcę definicjami legalnymi powoduje usztywnienie regulacji prawnej i ograniczenie luzu decyzyjnego, a w dalszej perspektywie – potrzebę modyfikacji (zmian) definicji po to, aby czynić je adekwatnymi do zmieniających się warunków społecznych i gospodarczych, w których przychodzi funkcjonować tekstom prawnym zawierającym definicje. Wskazuje też – póki co, ogólnie - na problemy rysujące się w związku z procesem rosnącej multicentryczności prawa podatkowego i relacją definicji zbudowanych w różnych porządkach prawnych, nastawionych na rozmaite cele i promujących różne wartości.

V. Rozdział drugi pracy przybliża problematykę definiowania pojęć w prawie podatkowym. Punktem wyjścia rozważań Autora są unormowania konstytucyjne oraz teoretyczny katalog zasad tworzenia prawa podatkowego autorstwa B. Brzezińskiego. Można jedynie żałować, że Autor nie potraktował tego nieco archaicznego już katalogu w sposób bardziej krytyczny: być może dałoby się go twórczo rozwinąć.

Nie podzielam poglądu Autora dysertacji, w myśl którego „W Ordynacji podatkowej zwolnienia podatkowe stanowią część pojęcia „ulga podatkowa". Definicja ulgi podatkowej z art. 3 pkt 6 o.p. jest definicją metajęzykową, a więc z istoty nie może definiować pojęcia, ale jedynie stosowalność definiowanego terminu – pojęcia mogą być wyłącznie opisywane definicjami intrajęzykowymi. Natomiast definicja metajęzykowa ustala jedynie konwencję językową, determinując sposób użycia danego terminu (wyrażenia, zwrotu, słowa etc.). Na marginesie trzeba zaznaczyć, że Autor zna ten podział, przy czym stosuje inne, chociaż także w pełni uprawnione nazewnictwo: „definicje realne" oraz „definicje nominalne".

Interesującą kwestią jest istnienie definicji operatywnych pojęć prawnych. Autor przyjmuje ich istnienie i wyróżnia trzy rodzaje takich definicji: 1) odwołujące się do potocznego rozumienia danego pojęcia, 2) odwołujące się do specjalistycznego rozumienia danego pojęcia oraz 3) odwołujące się do rozumienia danego pojęcia w języku prawniczym.

Nasuwa się tu jednak pytanie, czy aby głosiciele poglądów o definicjach operatywnych nie nadużywają terminu „definicja" w kontekście właściwości pojęcia, jakie zwykło się z nim wiązać? Błąd – jak się wydaje – polega na uznaniu synonimiczności słów „definicja" i „znaczenie". Przyjęcie w procesie wykładni określonego znaczenia wyrazu użytego w tekście prawnym nie jest tożsame z jego zdefiniowaniem. Czy – przykładowo – jeśli jakiś wyraz ma przypisane słownikowo trzy znaczenia, to czy wolno w związku z tym mówić o trzech definicjach trzech pojęć, jakie ten wyraz może oznaczać? Słowo „znaczenie" odnosi się zawsze do pojęcia, treści. Słowo „definicja" może odnosić się zarówno do pojęcia (definicje intrajęzykowe) jak i terminu, nazwy (definicje metajęzykowe). Z tego powodu operowanie pojęciem „definicje operatywne" można tolerować pod warunkiem uznania tej praktyki za daleko idące uproszczenie *ad usum*.

Nie przeczy to takiemu spostrzeżeniu, że doktryna (*in abstracto*), a niejednokrotnie i sądy (*in concreto*) deklarują definicyjny charakter przyjętego sposobu rozumienia określonego pojęcia (obiektu, zjawiska etc.). Jeżeli w uzasadnieniu wyroku sąd *expressis verbis* deklaruje, że „definiuje" (pojmuje) np. konia w taki a nie inny sposób, to czy przyjęte przez konkretny sąd, w konkretnej sprawie znaczenie (najprawdopodobniej trafne) pojęcia „koń" tworzy już definicję? Rozważmy sytuację konkurencyjną – czy gdyby sąd przyjął takie samo rozumienie słowa „koń" ale to rozumienie wynikałoby z uzasadnienia wyroku *implicite*, a nie przez wyraźną deklarację o definicyjnych ambicjach, to czy też można byłoby mówić o definicji pojęcia „koń"?

VI. Rozdział trzeci pracy Autor poświęcił teoretycznej analizie modeli definicji pojęć prawnych w ustawodawstwie odnoszącym się do podatków obrotowych (konsumpcyjnych). Rozważania tu zawarte cechują się wysokim poziomem merytorycznym, ale ta ocena wymaga jednego, istotnego zastrzeżenia. Otóż autor opiera się na modelu stosowania prawa podatkowego proponowanego przez prof. R. Mastalskiego i wspieranego przez prof. H. Dzwonkowskiego. Modelu tego nie akceptuję w tym zakresie, w jakim uznaje on samoobliczenie podatku przez podatnika za przejaw stosowania prawa. Wskazani wyżej autorzy oraz ich zwolennicy mylą pojęcie kompetencji (w sensie prawnym) oraz pojęcie uprawnienia. Kompetencje mają wyłącznie organy władzy publicznej lub inne podmioty – pod warunkiem wyraźnego delegowania kompetencji przez taki organ. Podatnik nie ma kompetencji do wypełnienia deklaracji podatkowej i zapłaty podatku z niej wynikającego –

ma jedynie taki obowiązek. Wypełniając swoimi działaniami ten obowiązek nie realizuje żadnej kompetencji (bo jej nie ma), *ergo* – nie stosuje prawa podatkowego. Twierdzenie, że podatnik sporządzający zeznanie podatkowe i dokonujący zapłaty podatku stosuje prawo podatkowe jest tak samo prawdziwe jak to, że kierowca jadący przez miasto „stosuje" ustawę – Prawo o ruchu drogowym. Jeśli tak rozumować, to pojawia się pytanie, kto przyznał mu „kompetencję" do stosowania tej ustawy? Czy kierowca, ruszając na skrzyżowaniu po zmianie świateł z czerwonego na zielone stosuje prawo o ruchu drogowym? Czy tylko stosuje się do sygnałów (komend) przewidzianych w tej ustawie?

Podatnik może mieć też uprawnienia i z nich korzystać. Wykonywanie tych uprawnień można pod pewnymi warunkami uznać za stosowanie prawa (np. złożenie odwołania od decyzji podatkowej) – ale nie jako realizację kompetencji (podatnik, co do zasady, nie jest organem władzy publicznej), lecz właśnie jako wykonywanie uprawnień.

Trzeba z naciskiem podkreślić, że Autor miał prawo przyjęcia określonej koncepcji stosowania prawa spotykanej w doktrynie. Udało mu się przy tym – z pożytkiem dla pracy – uniknąć skutków ułomności modelu stosowania prawa, na którym się oparł. Tutaj trafnie postrzega rolę prawa Unii Europejskiej jako poważnego narzędzia korekty znaczeń pojęć prawa krajowego (i to nawet pojęć zdefiniowanych).

Wielość wątków poddanych analizie w tym rozdziale uniemożliwia szersze odniesienie się do nich wszystkich. Mogę jedynie napisać, że podzielam zdecydowaną większość konkluzji rozważań dotyczących poszczególnych wątków. Do nich należy m.in. to, że do zasadności przyjęcia cywilistycznego znaczenia pojęcia (np. nieruchomości) przekonywać może m. in. to, że definicja jest związania z przedmiotem opodatkowania, a ponadto zawarta jest w akcie normatywnym rangi ustawowej. Takich uzupełnień, a w istocie wzmocnień dotychczasowej wiedzy o wykorzystywaniu definicji w procesie stosowania prawa jest tu więcej.

Interesujące są też rozważania nad stosunkowo mało znaną problematyką quasi-stanowionych definicji pojęć prawnych. Tymi definicjami są znaczenia pojęć przyjęte w aktach stosowania prawa o szczególnym statusie, takich jak uchwały NSA, orzeczenia TSUE czy rozmaite akty administracji podatkowej. Ich zróżnicowana moc, charakter prawny oraz pole stosowania tworzą wdzięczne pole rozważań dogmatycznoprawnych, co umiejętnie wykorzystuje Autor.

VII. Rozdział czwarty pracy – stosunkowo skromny objętościowo - poświęcony jest postrzeganiu stanowionych (normatywnych) pojęć prawnych, spotykanych w ustawodawstwie dotyczącym podatków obrotowych przez sądy administracyjne oraz organy podatkowe. Autor trafnie wskazuje na dosyć chaotyczną, nie podporządkowaną żadnym regułom

praktykę sięgania po definicje pojęć niezdefiniowanych w prawie podatkowym, ale mających swoje definicje w innych dziedzinach prawa (bądź też odrzucanie możliwości skorzystania z takich definicji). To zjawisko wydaje się być związane z szeroko stosowaną, chociaż nigdy wyraźnie nie deklarowaną strategią unikania przez sądy administracyjne jakichkolwiek wyraźnych deklaracji co do respektowanego systemu zasad wykładni prawa – ich hierarchii, wzajemnych zależności, wykluczeń etc. etc. Jak to się ma do demokratycznego państwa prawnego, legalizmu, społecznej kontroli nad wymiarem sprawiedliwości – na to pytanie każdy musi odpowiedzieć sobie sam.

VIII. Ostatni, piąty rozdział dysertacji poświęcony jest definicjom operatywnym, spotykanym w artefaktach pochodzących od sądów administracyjnych oraz organów administracji podatkowej. Chodzi tu, w moim przekonaniu – i pisałem o tym wyżej - o przyjmowanie określonego kształtu pojęć, kryjących się pod etykietą słowa lub wyrażenia spotykanego w tekście prawnym, a nie o definiowanie czegokolwiek. Tym niemniej Autor doskonale radzi sobie z prezentacją tej niejednolitej i trudnej do jednoznacznych ocen materii, a z przeprowadzonych analiz wyciąga trafne wnioski. Dominuje przy tym jeden, nie najweselszy, wniosek ogólny – w praktyce działania administracji podatkowej i sądów administracyjnych w Polsce brakuje jednolitego podejścia do kwestii przypisywania znaczeń niezdefiniowanym terminom tekstu prawnego. Wielość możliwości w tym zakresie nie skłania – chociaż powinna – do głębszej refleksji w tym zakresie. A tego można by oczekiwać – przynajmniej od sądów administracyjnych.

IX. Recenzowana rozprawa 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. Napisanie recenzowanej rozprawy wymagało od Autora dużego, zdecydowanie ponadprzeciętnego nakładu pracy, ale ten wysiłek pięknie się opłacił. 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.

Autor wykazuje doskonałą orientację w polskiej – i nie tylko - literaturze z zakresu prawa podatkowego. Literatura zgromadzona jest w pełni reprezentatywna dla problematyki badawczej pracy. Została ona wykorzystana w sposób realny, a nie tylko ornamentacyjny.

Ta ocena dotyczy nie tylko kluczowych dla rozprawy tekstów dotyczących definiowania pojęć oraz sposobu wykorzystywania definicji w procesie wykładni prawa, ale także opracowań o charakterze fundamentalnym dla teorii prawa podatkowego, np. monografii M. Kalinowskiego, najwybitniejszego, chociaż zdecydowanie niedocenianego z żyjących teoretyków prawa podatkowego w Polsce.

Imponujący jest także zbiór „odnalezionych" przez Autora (s. 94-96 i dalsze) definicji pojęć używanych w prawie podatkowym – i to nie tylko zawartych w aktach prawnych dotyczących podatków obrotowych. Autor kategoryzuje pojęcia prawa podatkowego jako zdefiniowane w ustawie podatkowej, w której pojęcie występuje, zdefiniowane w innej ustawie podatkowej (poza tą, której przepisy są aktualnie obiektem interpretacji), zdefiniowane w ustawach innych niż podatkowe oraz niezdefiniowane w ogóle. Ten podział jest logiczny i w pełni wystarczający do prowadzonej dalej analizy, ale także – co nie jest bez znaczenia – odzwierciedla podstawowe dylematy interpretacji prawa podatkowego związane z pojęciami definiowanymi i nie zaszczyconych przez ustawodawcę odpowiednią definicją legalną.

Autor rozprawy doktorskiej łączy ugruntowaną, głęboką wiedzę na temat instytucji prawa podatkowego z dobrym warsztatem naukowym. Wywody są w pracy uporządkowane i logicznie prowadzone, a odpowiedni dystans do rozważanych problemów - zachowany.

Rozprawa charakteryzuje się dużą kulturą dyskursu naukowego, a jej język można uznać za nieomal wzorowy. Tym niemniej w pracy jest kilka niewielkich błędów czy też tylko niezręczności językowych bądź redakcyjnych, które - przed jej ewentualną publikacją, na co praca zasługuje - powinny być wyeliminowane (np. s. 16 – „Istota definicji legalnych w aktach normatywnych również wyłania się w ich budowie leksykalnej w poszczególnych aktach normatywnych (...)". Niezręczne redakcyjnie jest „dublowanie" przypisów (s. 22 – przypis 53,54).

Ponadto, jeśli Autor odwołuje się do pracy J. Gregorowicza wydanej w roku 1962, to nie może tego czynić za pośrednictwem pracy B. Wróblewskiego wydanej w roku 1948 (przypis 21 na s. 18). I to samo – nie można odwoływać się do pracy J. Gregorowicza z roku 1962 za pośrednictwem pracy E. Waśkowskiego z 1936 r. (przypis 23). To samo ma miejsce w przypisach: 29. 30, 31. Autor rozprawy jest tu wyraźnie pod wpływem filmu R. Zemenekisa „Back to the Future"...

X. W konkluzji można jednoznacznie stwierdzić, że rozprawa doktorska Pana mgr. Artura Halasza spełnia warunki stawiane przez ustawę z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz. U. Nr 65, poz. 595 ze zm.), stanowiąc oryginalne rozwiązanie problemu naukowego i wykazując jednocześnie ogólną wiedzę teoretyczną Autora w zakresie prawa finansowego (a w szczególności – prawa podatkowego) oraz umiejętność samodzielnego prowadzenia pracy naukowej.

Rozprawa doktorska Pana mgr. Artura Halasza prezentuje jednoznacznie wysoki poziom merytoryczny i jest wartościowa nie tylko z teoretycznego, ale i praktycznego punktu widzenia. Bez większego ryzyka można powiedzieć, że nie ma ona słabych stron. Jest to praca o walorach konkursowych, a wniosek o jej wyróżnienie – który niniejszym składam – jest w pełni zasadny.

W związku z powyższym całkowicie uprawnione będzie dopuszczenie Pana mgr. Artura Halasza do dalszych stadiów postępowania w sprawie nadania mu stopnia doktora nauk prawnych.

Toruń, dnia 16 kwietnia 2019 r.