

Elastyczność a definicja działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Słowa kluczowe:

działalność gospodarcza, Ordynacja podatkowa

1. Uwagi ogólne

Zagadnienie elastycznego prawa podatkowego staje się obecnie nie tylko coraz bardziej aktualne, lecz zatacza coraz większy obszar zainteresowania teoretyków i praktyków prawa podatkowego. Jest to bowiem przede wszystkim konsekwencja obserwowanego negatywnego zjawiska prawotwórstwa podatkowego, które może niekiedy ocierać się o zarzut inflacji prawa podatkowego. Chodzi bowiem o ciągłe poprawianie przepisów prawa podatkowego na potrzebę chwili. Psuje to w sposób istotny zastane i poprawnie funkcjonujące konstrukcje normatywne w obszarze prawa podatkowego. Po pierwsze zniekształca bowiem ich wymiar normatywny, po drugie powoduje problemy w ich stosowaniu. Dlatego też podnoszone zagadnienie elastycznego prawa podatkowego jest nie tylko reakcją na owo prawotwórstwo podatkowe, lecz przede wszystkim wskazaniem kierunku, w którym należy zmierzać. Dalszą kwestią stanie się ukazanie instrumentów, za pomocą których realizacja elastycznego prawa podatkowego staje się realna.

W sposób szczególnie problematyczny elastycznego prawa podatkowego dotyka regulacji prawa podatkowego, które dotyczą relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym. Dostrzeżenie tej oczywistej relacji nie jest trudne, jednakże problemem, jak okazuje się w praktyce, jest umiejętne dobieranie regulacji prawnych tak, aby „wpasować” się w ową relację. W najogólniejszym ujęciu pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym zachodzi relacja następstwa, gdyż zadaniem ustawodawcy podatkowego jest tworzenie takich regulacji prawnych, aby „przejmować” efekty działalności podmiotów w sferze gospodarczej. Nie jest to zadanie łatwe, co niestety przejawia się w licznych zmianach prawa podatkowego. Wydaje się, iż ustawodawca nie tylko zamierza, lecz nawet reaguje na dynamiczny rozwój działalności gospodarczej, tworząc coraz to nowe regulacje prawno-podatkowe. Takie działanie nie może jednak być pozytywnie oceniane. Nie chodzi bowiem o szybką reakcję o „charakterze fiskalnym” i ewentualne przygotowanie ustawodawstwa na przejście ewentualnych nowych efektów działalności gospodarczej podmiotów. Konieczne bowiem staje się obserwowanie „życia gospodarczego” i analiza nowych zjawisk gospodarczych, a przede

wszystkim ich znaczenia dla funkcjonowania poszczególnych podmiotów gospodarczych i funkcjonowania gospodarki. Istotne bowiem stają się dwa aspekty, które ustawodawca podatkowy powinien mieć w każdym razie na względzie. Po pierwsze, nie można zapominać, że podatek nie jest tylko instrumentem prawnym, ale ma podwójną naturę, tj. prawną i ekonomiczną. Można nawet stwierdzić – w pewnym uproszczeniu – pierwszeństwo natury ekonomicznej podatku jako instrumentu, poprzez który państwo oddziałuje na gospodarkę.

Po drugie, należy podkreślić konieczność dostrzegania relacji pomiędzy rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej a rozwojem prawa. Prawo stara się bowiem podążać za rozwojem tej rzeczywistości, natomiast relacji tej nie można odwracać, gdyż gubi się w tym przypadku istota prawa. Dlatego też tworząc regulacje prawne prawa podatkowego, należy z niezwykłą ostrożnością dopasowywać je do istniejących dotychczas i sprawdzonych w działaniu, przede wszystkim zaś należy stosować takie środki techniki prawodawczej, które ograniczałyby w sposób naturalny konieczność licznych zmian.

Sformułowane uwagi ogólne stanowią podstawę do zobrazowania zasadniczego problemu, który stał się przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu. Chodzi bowiem o zderzenie podnoszonego zagadnienia elastyczności prawa podatkowego z definicją działalności gospodarczej, zawartą w przepisach Ordynacji podatkowej¹. Problem ten wynika z dwóch względów, tj. z samego definiowania działalności gospodarczej, a w tym definiowania w przepisach ustawy podatkowej, oraz kształtu normatywnego, jaki ustawodawca zastosował w przepisie art. 3 pkt 9 tej ustawy, w którym zapewne ze względów fiskalnych zastosował w samym zakresie tej definicji określenie nieostre, czym wywołał pewien pas elastyczności.

Biorąc zatem pod uwagę przywołaną relację pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, a w związku z tym konieczność ostrożnego wprowadzania regulacji prawnych będących przejawem tej relacji, a ponadto dążenie do elastyczności w prawie podatkowym, pojawia się pytanie, czy działanie ustawodawcy o takim charakterze było właściwe?

2. Problem uzasadnienia dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Definiowanie ekonomicznego zjawiska działalności gospodarczej nie jest kwestią łatwą. Jest to domena przedstawicieli doktryny, którzy zajmują się prawem gospodarczym². Niemniej jednak z uwagi na fakt, jaki postawił przed nami ustawodawca podat-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 (t.j. Dz. U. z 2012, poz. 749 ze zm.)

² Można jedynie tytułem przykładu wskazać na M. Szydło, *Pojęcie działalności gospodarczej na gruncie nowej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, „Przegląd Sądowy” 2005, nr 2, czy też rozważania sformułowane na podstawie poprzednich regulacji tego pojęcia: A. Wasilewski, *Pojęcie działalności*

kowy, zagadnienie to staje się także istotne w obszarze nauki prawa podatkowego. Należy przede wszystkim zauważyć, że działalność gospodarcza jest zjawiskiem ekonomicznym, który ustawodawca obejmuje w ramy prawne. Jest to zatem pewna propozycja ze strony normodawcy, biorąc pod uwagę wskazywany aspekt podążania prawa za rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Ustawodawca określa zatem te elementy, które jego zdaniem pozwolą uznać za działalność gospodarczą pewne obszary aktywności gospodarczej podmiotów. Chodzi więc o wskazanie pewnych charakterystycznych cech –elementów³–wyznaczników⁴, poprzez które należy przyjąć, iż określona aktywność podmiotu jest działalnością gospodarczą. Wyrażenia ustawowe muszą być więc na tyle pojemne, aby objąć nimi różne przejawy aktywności gospodarczej podmiotów. Przy czym może to także stanowić punkt wyjścia do oceny potencjalnych przyszłych zachowań podmiotów w kontekście uznania ich za działalność gospodarczą. Nie chodzi przy tym o „tworzenie rzeczywistości” w zakresie pojęcia działalności gospodarczej, lecz poprzez sformułowanie uniwersalnych elementów, objęcie nim potencjalnych przyszłych zachowań podmiotów, szczególnie wówczas, gdyby podmioty zamierzały uniknąć takiej kwalifikacji.

Regulacja dotycząca pojęcia działalności gospodarczej stanowi niewątpliwie punkt wyjścia do regulacji prawnej wprowadzającej swobodę podjęcia i wykonywania działalności gospodarczej oraz pozostałych unormowań dotyczących tego istotnego zagadnienia w obszarze prawa gospodarczego. Zadaniem ustawodawcy w tym zakresie stało się dobranie takich sformułowań, aby dość zróżnicowane rodzaje aktywności podmiotu objąć prawnym pojęciem działalności gospodarczej.

Biorąc z kolei pod uwagę sformułowane powody wprowadzania definicji legalnych, należy skłonić się do wskazania, iż chodzi tu o dwie sytuacje, tj. uznanie, iż dane określenie jest wieloznaczne oraz dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości⁵. Odniesienie wieloznaczności do określenia „działalność gospodarcza” oznacza, iż pojęcie to obejmuje różne rodzaje aktywności podmiotu, stąd też można kwalifikować je do różnych znaczeń tego wyrażenia. Natomiast problem nieostrości tego wyrażenia odnosi się do ścisłego ustalenia momentu, od którego możemy przyjąć, że określona aktywność podmiotu ma charakter działalności gospodarczej, co ma istotne znaczenie z punktu widzenia konieczności ograniczenia jego nieostrości.

gospodarczej na gruncie prawa polskiego. Dylemat interpretacyjny, [w:] H. Olszewski, B. Popowska (red.), *Gospodarka – Administracja – Samorząd Terytorialny. Praca poświęcona 45-leciu pracy twórczej Profesor Teresy Rabskiej*, Poznań 1997, s. 548.

³ P. Borszowski, *Elementy pojęcia działalności gospodarczej w prawie podatkowym*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 16, s. 277.

⁴ Pojęcie wyznaczników wprowadza M. Zdyb, *Publiczne prawo gospodarcze*, Kraków 2004, s. 28.

⁵ § 146 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 (Dz. U. Nr 100, poz. 908) w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.

Ponadto ograniczenie nieostrości jest także wymagane konsekwencjami, jakie ustawodawca wiąże z regulacjami dotyczącymi działalności gospodarczej.

Ustawodawca wprowadził słusznie definicję działalności gospodarczej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej⁶, a więc ustawie, którą możemy określić jako ustawę podstawową dla dziedziny spraw⁷, które dotyczą regulacji działalności gospodarczej. Rangę definicji działalności gospodarczej zawartej w przepisach tej ustawy podkreślił sam ustawodawca, nie odnosząc definicji wyłącznie do zakresu regulacji tej ustawy. W doktrynie przyjmuje się zatem, iż ma ona charakter uniwersalny⁸. Problem wieloznaczności i nieostrości wyrażenia działalność gospodarcza dostrzeżono w przepisie art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ustawodawca uznał bowiem jako podstawową cechę – element, działalność zarobkową, następnie wyliczył pewne rodzaje tej działalności, jak działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, jak również dodał dwa określenia kwalifikujące sposób wykonywania tej działalności. Chodzi o wykonywanie działalności w sposób zorganizowany i ciągły. Te dwa sformułowania kwalifikujące sposób wykonywania działalności gospodarczej mają charakter określeń nieostrych i są w największym zakresie „wyrażeniem” przez ustawodawcę wieloznaczności i nieostrości, jakie wiążą się z tą definicją. Należy zatem zauważyć, że prawodawca, tworząc definicję ograniczającą nieostrość i wieloznaczność sformułowania, jednocześnie celowo pozostawia pewne wyrażenia, które także kreują elastyczność tej definicji. Jednakże elastyczność ta jest w pewnym stopniu ograniczona ramami definicji i pozostałymi wyrażeniami, jak choćby cechą zarobkowości i rodzajami działalności gospodarczej. Takie rozwiązanie jest więc pewnym kompromisem ustawodawcy⁹ pomiędzy potrzebą sformułowania definicji – tym samym wartością legalności jako wartością wewnętrzną systemu prawa, a wartością elastyczności kreowaną poprzez określenia nieostre.

Biorąc pod uwagę tak wyrażone uzasadnienie sformułowania definicji działalności gospodarczej w ramach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej pojawia się pytanie o uzasadnienie formułowania tej definicji na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. Nie ulega wątpliwości, iż ustawodawca podatkowy dysponuje autonomią w tworzeniu regulacji prawnych. Nie można jednak zapominać, że autonomia ta powinna charakteryzować się pewnym stopniem realizacji. Każde bowiem tworzenie regulacji

⁶ Art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. z 2013, poz. 672 ze zm.)

⁷ W przepisie § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” używa się takiego wyrażenia.

⁸ Charakter ten podnoszono już na gruncie poprzedniej regulacji tej definicji – Z. Brodecki (red.), *Wolność gospodarcza*, Warszawa 2003, s. 280.

⁹ P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, s. 25.

w systemie prawnym musi uwzględniać określone „zastane” instytucje prawne czy konstrukcje prawne, tak aby nie doprowadzać do chaosu interpretacyjnego. Ma to szczególne znaczenie w przypadku sformułowanych ustawowo definicji legalnych, których rolą jest precyzowanie zakresów pewnych pojęć „umieszczonych” w systemie prawa, w określonej jego gałęzi. Stąd też w przepisach rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” ustalono określone wymogi, które powinny być spełnione, dla sformułowania definicji legalnej, pomimo wprowadzenia takiej definicji w innym akcie normatywnym, mającym charakter podstawowy. Nie ulega wątpliwości, że taki charakter podstawowy należy przypisać ustawie o swobodzie działalności gospodarczej w odniesieniu do regulacji dotyczących tej działalności, na czele z jej definicją. Wymogi określone w rozporządzeniu w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” dotyczą w pierwszej kolejności uzasadnienia dla wprowadzenia tej definicji.

Normodawca w sposób racjonalny sformułował te wymogi w przepisie § 148 tego rozporządzenia, wskazując na sytuację, gdy w ustawie zachodzi wyjątkowo potrzeba odstąpienia od znaczenia danego określenia ustalonego w ustawie określonej jako „kodeks” lub „prawo” lub innej ustawie podstawowej dla danej dziedziny spraw. Wyjątkowość potrzeby odstąpienia od znaczenia definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej powinna stanowić punkt wyjścia dla uzasadnienia wprowadzenia takiej definicji w przepisach Ordynacji podatkowej. Wymóg ten powinien być rozumiany jako konieczność spełnienia dwóch płaszczyzn uzasadnienia. Po pierwsze, możliwość skorzystania z określonego stopnia autonomii ustawodawcy podatkowego, po drugie, „bezpośrednia potrzeba” wprowadzenia tej definicji w danym akcie prawnym.

Skorzystanie jedynie z określonego stopnia autonomii ustawodawcy podatkowego wynika przede wszystkim z istoty wprowadzenia definicji legalnej tego ekonomicznego zjawiska i jej znaczenia dla całego systemu prawnego. Należy bowiem mieć na względzie trudności, jakie wiążą się z prawną kwalifikacją zjawisk ekonomicznych i ich odzwierciedleniem w skutkach dla całego systemu prawnego. Natomiast tzw. bezpośrednia potrzeba wprowadzenia tej definicji wiąże się z zamiarem działania ustawodawcy podatkowego i celem, jaki zamierza osiągnąć. Warto bowiem podkreślić znaczenie, jakie Ordynacja podatkowa ma dla całego systemu prawa podatkowego. Jest to ustawa „stanowiąca” ogólne prawo podatkowe, stąd też wprowadzanie definicji określonych pojęć powinno być rozpatrywane w kontekście także szczegółowego prawa podatkowego, co staje się niebezpieczne w przypadku takich pojęć jak działalność gospodarcza. Może to także oznaczać działanie mające na celu zastąpienie wymogu „wyjątkowości potrzeby” sformułowaniem definicji na potrzeby prawa podatkowego. Są to zatem obawy, które

powodują, że uzasadnienie dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej staje się problematyczne.

Problem uzasadnienia dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej warto pogłębić analizą normatywnego kształtu tej definicji. Należy bowiem zauważyć, że konsekwencje wynikające z wymogu wyjątkowości potrzeby wprowadzenia tej definicji powinny także skutkować odpowiednio dobranym kształtem tej definicji. Chodzi więc o zakres – stopień autonomii ustawodawcy podatkowego – i bezpośrednią potrzebę tej definicji w odniesieniu do jej normatywnego kształtu.

3. Normatywny kształt definicji działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Odniesienie wymogu uzasadnienia dla wprowadzenia definicji działalności gospodarczej wynikającego z przepisów rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” do normatywnego kształtu tej definicji wymaga przytoczenia przepisu art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem działalności gospodarczej rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców. Rozpatrując przyjęty stopień autonomii ustawodawcy podatkowego, należy zauważyć, że definicja ta składa się z dwóch zakresów, tj. jeden wyznaczony działalnością zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej wraz z wykonywaniem wolnego zawodu. Drugi zakres natomiast jest znacznie szerszy, gdyż obejmuje niezwykle szeroki obszar działalności zarobkowej, niezależnie od jej określenia jako działalności gospodarczej, czy też podmiotu ją wykonującego jako przedsiębiorcy. Już jednak w pierwszym zakresie pojawiają się istotne wątpliwości co do zakresu autonomii. Założenie było słuszne, gdyż chodzi o odniesienie się do pojęcia działalności gospodarczej z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, tak aby nie czynić wrażenia zbyt dużego stopnia autonomii, dla złagodzenia drugiego zakresu. Jednak już w tym względzie pojawiają się wątpliwości, ponieważ ustawodawca nie definiuje pojęcia działalności zarobkowej w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. A zatem nie wiadomo, czy chodzi jedynie o wyliczenie tych rodzajów działalności zarobkowej, czy również o elementy dotyczące sposobu wykonywania tej działalności. Można zatem rozważać dwa warianty w tym pierwszym zakresie. Pierwszy wariant dotyczy zaakceptowania wyłącznie wyliczenia rodzajów działalności zarobkowej z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej bez

uwzględnienia, iż chodzi o działalność wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Za przyjęciem tego kierunku interpretacji przemawia to, iż w przepisie art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej ustawodawca nie zdefiniował działalności zarobkowej, lecz wyliczył różne rodzaje działalności, kwalifikując je jako działalność zarobkową i jedynie dodając, iż działalność zarobkowa jest wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Stąd też normodawca nie objął zakresem tego pojęcia zorganizowany i ciągły sposób wykonywania tej działalności, lecz dodał pewną dodatkową kwalifikację działalności zarobkowej.

Drugi wariant natomiast oznaczałby taką sytuację, że ustawodawca podatkowy odnosi się (przejmuje do zakresu definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej) nie tylko do wyliczonych rodzajów działalności zarobkowej, ale również do sposobu wykonywania tej działalności. Za tym drugim wariantem przemawiałaby kwalifikacja określonej działalności gospodarczej, np. wytwórczej czy też budowlanej. Wydzielenie tej działalności od działalności konsumenckiej w przypadku osób fizycznych dokonuje się poprzez sposób jej wykonywania (zorganizowany i ciągły).

Wydaje się, że kształt normatywny definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej, w jej pierwszym zakresie, czyli w ramach odesłania do definicji działalności gospodarczej z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, nakazuje przyjąć pierwszy z wariantów, co zapewne było w zamyśle ustawodawcy podatkowego, kierującego się fiskalnym celem opodatkowania. Jednakże taki sposób realizacji autonomii nie może być oceniony pozytywnie, gdyż nie odpowiada wskazanemu już i „założonemu” stopniowi jej realizacji, który wynika z wymogu wyjątkowości potrzeby wprowadzenia tej definicji. Takie „wybiórcze”, formalne traktowanie pojęcia działalności gospodarczej wyłącza jej ekonomiczny sens.

Zarzut zbyt dużego stopnia autonomii, przy konstruowaniu definicji działalności gospodarczej, skutkuje także co do drugiej płaszczyzny oceny wyjątkowości potrzeby, czyli umownie przyjętej „bezpośredniej potrzeby” tej definicji. Okazuje się bowiem, że przyjęcie formalnego wyrazu tej definicji oznacza, iż ustawodawcy podatkowemu *de facto* zależało na objęciu jak najszerszego zakresu sytuacji, niekoniecznie odzwierciedlających ekonomiczną istotę działalności gospodarczej. Biorąc zaś pod uwagę ogromne znaczenie, jakie posiada Ordynacja podatkowa dla całego systemu prawa podatkowego i rangę definicji legalnych w niej zawartych możemy uznać, iż ustawodawca odchodzi od wymogu „wyjątkowości potrzeby”, formułując definicję na potrzeby prawa podatkowego.

Jeszcze większe zastrzeżenia można sformułować w stosunku do drugiego zakresu definicji z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Rozszerzenie zakresu pojęcia działalności gospodarczej na każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu

i na własny lub cudzy rachunek, niezależnie od jej kwalifikacji do pojęcia działalności gospodarczej przez inne ustawy lub osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców oznacza „zwiększenie” formalnego charakteru tego pojęcia, które staje się sformułowane wyłącznie na potrzeby prawa podatkowego, a nie zgodnie z kryterium wyjątkowej potrzeby. Nie ulega wątpliwości, że także w obszarze tak szeroko zakreślonych innych działalności, a nawet szerzej, każdej zarobkowej działalności niezależnie od jej ustawowej kwalifikacji nie ma wymogu wykonywania jej w sposób zorganizowany i ciągły. Nie ma nawet znaczenia przedmiotowo zakreślony rodzaj działalności. Należy w związku z tym jednoznacznie stwierdzić, że stopień autonomii, jaki wykorzystał w tym względzie ustawodawca podatkowy, wypacza sens takiej definicji i powoduje, że ma ona charakter instrumentalny, a więc stworzony wyłącznie na potrzeby prawa podatkowego.

Biorąc zaś pod uwagę aspekt „bezpośredniej potrzeby” stwierdzić należy, że tak daleko idące działanie o charakterze instrumentalnym w ramach tak ważkiej ustawy, jaką jest Ordynacja podatkowa, może spowodować nie tylko chaos interpretacyjny w prawie podatkowym, gdzie nadto w kilku ustawach wprowadzono definicję tego pojęcia¹⁰, ale jednocześnie skutki tej regulacji mogą dotyczyć całego systemu prawnego, biorąc pod uwagę relację pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami tego prawa.

4. Zbyt duży zakres elastyczności przy definicji działalności gospodarczej w Ordynacji podatkowej

Rozważania te prowadzą do kluczowego zagadnienia, tj. do oceny stopnia elastyczności jaki ustawodawca podatkowy wywołał, formułując definicję legalną działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej.

W pierwszej kolejności należy rozważyć samo wprowadzenie definicji legalnej działalności gospodarczej w przepisie art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie tej definicji – jak już podniesiono – powinno spełniać wymogi sformułowane w przepisie § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”. Odnosząc się więc do wskazanej regulacji tego rozporządzenia, należy przypomnieć, że wprowadzenie tej definicji powinno być podyktowane „wyjątkowością potrzeby” odstąpienia od znaczenia nadanego w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Wyjątkowość potrzeby jest ściśle związana z „procesem” definiowania określonych pojęć. Skoro bowiem eliminujemy wieloznaczność i ograniczamy nieostrość poprzez jedną definicję, wprowadzając drugą definicję tego samego pojęcia, lecz różniącą się, należy zachować ów wymóg,

¹⁰ Chodzi o przepis art. 5a pkt 6 i art. 5b ustawy z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012, poz. 361 ze zm.), art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 Nr 177, poz. 1054 ze zm.), czy art. 1a ust. 1 pkt 4 i ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 Nr 95, poz. 613 ze zm.).

by nie popaść w zarzut „powrotu do wieloznaczności” i przywracania nieostrości, co oznaczałoby jednocześnie kreowanie zbyt dużego stopnia elastyczności, który ma być minimalizowany poprzez wprowadzenie definicji legalnej. Jak już wykazano w poprzednich rozważaniach, działanie ustawodawcy trudno jest uzasadnić wymogiem wyjątkowości potrzeby. Stąd też poprzez niespełnienie wymogu określonego przepisem § 148 rozporządzenia w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, ustawodawca nie tylko wprowadza chaos definicyjny, ale przede wszystkim kreuje zbyt duży stopień elastyczności, który powinien być minimalizowany wprowadzeniem definicji legalnej określonego pojęcia.

Nie tylko wprowadzenie definicji działalności gospodarczej, ale przede wszystkim jej kształt normatywny kreują zbyt duży stopień elastyczności. W pierwszym względzie należy zwrócić uwagę na analizowany już problem wariantowości rozumienia działalności zarobkowej w ramach pierwszego umownie określonego zakresu definicji, tj. zakresu, gdzie ustawodawca odwołuje się do przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Dopuszczenie przez ustawodawcę do możliwości tworzenia wariantów interpretacji należy ocenić negatywnie z punktu widzenia elastyczności, która powinna być minimalizowana wprowadzeniem definicji legalnej. Dopuszczenie tych wariantów interpretacyjnych należy ocenić jako zbyt duży stopień elastyczności w definicji legalnej działalności gospodarczej, tym bardziej, że w tym zakresie poprzez odwołanie się do pojęcia działalności gospodarczej z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej obszar znaczeniowy tej definicji powinien być czytelny. Po drugie, zbyt duży stopień elastyczności został wywołany oderwaniem pojęcia działalności zarobkowej od jej dodatkowej kwalifikacji poprzez sposób jej wykonywania, co stanowi o jej ujęciu w obszarze działalności gospodarczej w przepisach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Już w tym pierwszym – umownie określonym – zakresie definicji ma ona charakter formalny, oddalony nie tylko od jej rozumienia w sensie definicji działalności gospodarczej o charakterze uniwersalnym, lecz także od jej ekonomicznej istoty.

Jeszcze większy stopień elastyczności wywołał ustawodawca w drugim umownie nazwanym zakresie definicji, poprzez jej rozszerzenie do każdej innej działalności zarobkowej, niezależnie od jej nazwania jako działalność gospodarcza czy też niezależnie od określenia podmiotu jej wykonującego jako przedsiębiorcy. Odniesienie się do każdej innej działalności zarobkowej czyni z definicji działalności gospodarczej zawartej w Ordynacji podatkowej swoisty straszak, a nawet pułapkę dla podatników, którzy nie są pewni, jakie czynności będą kwalifikowane ostatecznie jako działalność gospodarcza. Może mieć to także znaczenie dla szczegółowego prawa podatkowego, gdzie pomimo wprowadzenia w niektórych ustawach definicji działalności gospodarczej istnieje obawa

pewnych sprzeczności w kwalifikowaniu określonych zachowań jako działalność gospodarcza.

5. Wnioski

Formułowanie definicji określonych pojęć w prawie jest zabiegiem trudnym i jednocześnie niezwykle odpowiedzialnym. Z jednej bowiem strony należy nadać normatywny kształt określonym zjawiskom, co pociąga za sobą konieczność pewnego odwzorowania ich rzeczywistej treści, z drugiej zaś strony zawsze może powstać obawa nieobjęcia zakresem tej definicji wszystkich potencjalnych okoliczności.

Tworzenie definicji legalnych jest jednak niezwykle potrzebne szczególnie w sytuacjach wieloznaczności czy nieostrości określonych pojęć. Służy to zatem ograniczeniu elastyczności jako wartości zewnętrznej systemu prawa. Jeżeli natomiast normodawca decyduje się na wprowadzenie nowej definicji tego samego pojęcia, które zostało już zdefiniowane w innym akcie normatywnym mającym „charakter zasadniczy”, to zabieg ten musi być uzasadniony wymogiem wyjątkowości. Brak spełnienia tego wymogu pociąga bowiem za sobą odwrotne skutki od zakładanych, tj. rozszerzanie pasa nieostrości, a tym samym kreowanie zbyt dużego stopnia elastyczności. Jak wykazano w niniejszym opracowaniu, ustawodawca podatkowy, tworząc definicję działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej, nie spełnił wymogu wyjątkowości, co pociąga za sobą negatywne konsekwencje nie tylko dla ogólnego prawa podatkowego, lecz może powodować chaos interpretacyjny w całym prawie podatkowym, a także w innych gałęziach prawa, z uwagi na powiązania pomiędzy prawem podatkowym a tymi gałęziami prawa. Należałoby zatem postulować weryfikację rozwiązań normatywnych z art. 3 pkt 9 Ordynacji podatkowej w kierunku zapewnienia wymogu wyjątkowości bądź rezygnację z definicji działalności gospodarczej w przepisach Ordynacji podatkowej.