

---

# METAFORYCZNA WARSTWA POJĘCIA PRZYCHODU PODATKOWEGO

---

HANNA FILIPCZYK\*

---

---

## Spis treści

---

Wstęp.....	1
Wprowadzenie.....	2
Uwagi metodologiczne .....	4
Metafory dotyczące przychodu podatkowego.....	5
Praktyka podatkowa.....	9
i. Uwagi wstępne.....	9
ii. Kontrowersje i spory dotyczące przychodów podatkowych.....	9
iii. „Sztuczność” prawa podatkowego.....	12
iv. Dochód czy przychód – co jest pierwsze? .....	14
Podsumowanie .....	15

---

## WSTĘP

---

Celem tego tekstu jest zbadanie, jakie metafory (współ)kształtują pojęcie przychodu podatkowego – podstawowe pojęcie w mechanizmie opodatkowania dochodu podatkami dochodowymi, oraz objaśnienie w świetle dokonanych ustaleń wybranych zagadnień teoretycznych i praktycznych dotyczących tych podatków.

Badanie jest prowadzone w oparciu o rozważania zawarte w książkach: „Metafory konceptualne jako narzędzia rozumowania i poznania prawniczego” S. Wojtczak, I. Witczak-Plisieckiej i R. Augustyna<sup>1</sup> oraz „The Metaphorical Engine of Legal Reasoning and

---

\* Autorka jest doktorem habilitowanym nauk prawnych, adiunktem badawczym na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, współpracownikiem Ośrodka Studiów Fiskalnych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu.

<sup>1</sup> Zob. S. Wojtczak, I. Witczak-Plisiecka, R. Augustyn, *Metafory konceptualne jako narzędzia rozumowania i poznania prawniczego*, Warszawa 2017.

Legal Interpretation” S. Wojtczak<sup>2</sup>. Te z kolei opierają się (twórczo) na myśli G. Lakoffa i M. Johnsona z ich słynnej i wpływowej książki z dziedziny językoznawstwa kognitywnego: „Metafory w naszym życiu”<sup>3</sup>.

## WPROWADZENIE

---

Omówienie treści wskazanych powyżej książek polskich autorów, ani – tym bardziej – myśli Lakoffa i Johnsona, nie byłoby sensowne w ramach tego tekstu, nie byłoby też możliwe. Poniższy skrót, w postaci zestawienia kilku tez stanowiących założenie analizy i kilku terminów technicznych w niej używanych, jest jednak niezbędny do umożliwienia odbioru analizy stanowiącej przedmiot i cel tekstu.

Metafora stanowi wszechobecne w naszym życiu narzędzie poznania. Nie jest środkiem językowym (kojarzonym z poezją i innymi typami „mowy wysokiej”), lecz pojęciowym – konceptualnym; stąd określenie „metafora konceptualna”. Metafora kształtuje bowiem nasze pojęcia, czyli umysłowe reprezentacje rzeczy. Pojęcia natomiast umożliwiają poznanie<sup>4</sup>. „System pojęć, którymi się posługujemy, by myśleć i działać, jest w swej istocie metaforyczny (...) sposób, w jaki myślimy, to, czego doświadczamy i co czynimy na co dzień, jest w wielkiej mierze sprawą metafory”<sup>5</sup>. „Metafora jest przede wszystkim sprawą myśli i działania, a jedynie wtórnie sprawą języka”<sup>6</sup>.

Metafora to „zasadniczo pojmowanie jednej rzeczy w terminach innej, a jej podstawową funkcją jest rozumienie”<sup>7</sup>. Metaforyzacja polega na odniesieniu, „rzutowaniu” jednej dziedziny, zwykle dostępnej w bezpośrednim doświadczeniu („dziedziny źródłowej”) w drugą dziedzinę, zwykle abstrakcyjną („dziedzinę docelową”) – tak, że elementy tej drugiej są pojmowane przez pryzmat elementów tej pierwszej. Odniesienie to często polega na „ucieleśnieniu” („embodiment”), tj. projektowaniu doświadczeń cielesnych (np. widzenia, słyszenia, doświadczenia przestrzeni itd.) na sferę abstrakcyjną<sup>8</sup>. Skłonność do przeprowadzania tego typu projekcji wynika z zakotwiczenia

<sup>2</sup> Zob. S. Wojtczak, *The Metaphorical Engine of Legal Reasoning and Legal Interpretation*, Warszawa 2017.

<sup>3</sup> Zob. G. Lakoff, M. Johnson, *Metafory w naszym życiu*, Warszawa 1988.

<sup>4</sup> To sformułowanie jest epistemologicznie naiwne.

<sup>5</sup> G. Lakoff, M. Johnson, *Metafory...*, s. 29.

<sup>6</sup> Tamże, s. 208.

<sup>7</sup> Tamże, s. 68.

<sup>8</sup> Por. np. metafory ROZUMIEĆ TO WIDZIEĆ, SPÓR TO BUDYNEK, WIĘCEJ TO W GÓRĘ itd. (G. Lakoff, M. Johnson, *Metafory...*, *passim*). Nie należy stąd wnosić, że doświadczenie fizyczne (czy też „fizyczne”, tj. pojęte jako fizyczne) jest całkowicie akulturowe. Jednak „najczęściej konceptualizujemy zjawiska niefizyczne w

człowieka, jako bytu fizycznego i biologicznego, w świecie materialnym. Pierwotna wspólna ludziom sfera doznań pochodzących z ciała – powstających i odbieranych wskutek oddziaływań zewnętrznych i wewnętrznych – dostarcza budulca dla metaforyzacji. Metafory pozwalają przybliżyć, uprzystępnąć, ułatwić myślenie o tym, co od doświadczenia odległe, abstrakcyjne, a zatem trudne do pojęcia.

Metafory odzwierciedlają się w języku. To, jak umówimy, ukazuje bowiem to, jak myślimy. Jednak jak piszą Lakoff i Johnson, „metafora nie jest jedynie sprawą języka, czyli jedynie sprawą słów (...) przeciwnie, procesy myślenia są w głównej mierze metaforyczne”<sup>9</sup>.

Metafora stanowi także – uświadomione lub nie – narzędzie poznania prawniczego. Jest w użyciu tak w kontekście odkrycia (heurezy), jak i w kontekście uzasadnienia<sup>10</sup> – czyli zarówno w fazie dochodzenia do rozwiązania problemu prawnego, jak i uzasadnienia tego rozwiązania (w tym uzasadnienia w sensie formalnym, odzwierciedlonego w odpowiednich aktach stosowania prawa i kontroli tego stosowania). Metafora pojęciowa pozwala „budować i interpretować” (*construct and construe*<sup>11</sup>) abstrakcyjne pojęcia prawne przez odniesienie ich do dziedzin dostępnych w zwykłym doświadczeniu, zwłaszcza doświadczeniu zmysłowym.

Autorzy pierwszej z wymienionych na wstępie książek, S. Wojtczak, I. Witczak-Plisiecka i R. Augustyn, ukazują na przykładach z dziedziny prawa materialnego i procedury cywilnej oraz karnej, jak metafora kształtuje sposób regulacji prawa materialnego i procesowego oraz jak oddziałuje na powstawanie i sposób rozwiązywania problemów prawnych. Autorzy mimochodem tylko wspominają o prawie podatkowym – stąd pokusa, by sprawdzić, czy opisane przez nich zjawisko dotyczy także tego prawa<sup>12</sup>.

---

*terminach* fizycznych – to znaczy, konceptualizujemy zjawiska mniej wyraźnie zarysowane za pośrednictwem bardziej wyraźnie zarysowanych” (tamże, s. 97).

<sup>9</sup> G. Lakoff, M. Johnson, *Metafory...*, s. 31.

<sup>10</sup> Odróżnienie heurezy i uzasadnienia jest dobrze osadzone w literaturze teoretycznoprawnej, lecz dla czytelnika nieobebranego z tą literaturą wypada wskazać, że pochodzi ono od H. Reichenbacha i K. Poppera, a zatem z epistemologii i filozofii nauki. Najogólniej rzecz ujmując, w naukach empirycznych rygorom podlega sposób uzasadniania twierdzeń, a nie sposób dochodzenia do nich (nie tylko zresztą empirycznych – by rzecz tę unaocznic: znane są przypadki, gdy matematykom śni się poprawne rozwiązanie problemu matematycznego, nie mogą powołać się na sen, by rozwiązanie to naukowo uzasadnić).

<sup>11</sup> Por. S. Wojtczak, *The Metaphorical Engine...*, *passim*.

<sup>12</sup> Chociaż warto wspomnieć, że ich analizy mają bezpośrednią relewancję w naszej dyscyplinie w dwóch obszarach: w zakresie pojęcia „obejścia prawa podatkowego” (dobrze tłumaczą, dlaczego mimo ostrego sprzeciwu doktryny to sformułowanie nadal uparcie funkcjonuje – jaka metafora za nim stoi i nieustannie dostarcza mu „paliwa”) oraz „ważenia” argumentów lub wartości (to sformułowanie jest metaforycznie bogate, metafora w tym

## UWAGI METODOLOGICZNE

Poniższa analiza jest prowadzona zgodnie z metodologią badania opisaną w książkach wskazanych we wprowadzeniu. Również konwencję zapisu metafor przyjmuję za ich autorami – na oznaczenie domen stosuję kapitaliki, domenę prawną oznaczam przy pomocy symbolu [P]. Zatem schemat zapisu to: [X] [P] TO [Y] – gdzie X to element dziedziny docelowej (podlegającej metaforyzacji) a Y to element domeny źródłowej (stanowiącej „materiał” metaforyzacji).

Na przedmiot analiz wybrałam pojęcie przychodu podatkowego. Uzasadnienie tego wyboru jest złożone:

- jest o pojęcie kluczowe dla opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych – pojęcie, przy pomocy i przez odniesienie do którego ustawy o podatkach dochodowych określają przedmiot opodatkowania: dochód;
- odpowiadające mu czy je realizujące wyrażenia ustawowe („przychód” w liczbie pojedynczej lub mnogiej) mają wiele wystąpień w tekście ustaw o podatkach dochodowych; a wreszcie
- dotyczą go liczne kontrowersje, stwarza liczne problemy, zwykle dotyczące wykładni odpowiednich przepisów ustawowych lub kwalifikacji (subsumcji) pod te przepisy (ich hipotezy) określonych stanów faktycznych (problemy te dotyczą m.in. identyfikacji przychodu – tego, co jest przychodem, oraz tożsamości przychodu – tego, w danej konfiguracji okoliczności faktycznych dochodzi do dwukrotnego opodatkowania „tego samego” przychodu).

Powyższe przesłanki sugerują, rodzą przypuszczenie i pozwalają roboczo założyć, że w pojęciu przychodu ogniskują się różnorodne konceptualne skojarzenia.

Pojęcie przychodu – co należy podkreślić: pojęcie, nie jego językowe ekwiwalenty czy realizacje w ustawach w postaci terminu (wyrażenia) „przychód” występującego w różnorodnych kontekstach – według mojej wiedzy nie doczekało się analizy *qua* pojęcie, pod względem formalnym<sup>13</sup>. Ten artykuł oczywiście uzupełnia ten brak tylko w ograniczonym zakresie; tylko bowiem w aspekcie jego warstwy metaforycznej.

---

przypadku wiedzy jednak na manowce, ponieważ współcześnie sugeruje precyzyjny pomiar ilościowy – a przy tego rodzaju „ważeniu” żadne pomiary czy kalkulacje w rzeczywistości się nie odbywają).

<sup>13</sup> Nie oznacza to oczywiście, że nie był przedmiotem analiz, w tym analiz teoretycznych. Te ostatnie często dotyczą dochodu, obejmując tym samym wtórnie także przychód – zob. zwłaszcza K. Holmes, *The Concept of*

Materiałem analizy jest tekst ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>14</sup> – 786 wystąpień wyrażenia „przychód” (uwzględniając odmianę, w tym wystąpienia w liczbie pojedynczej lub mnogiej)<sup>15</sup>; oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>16</sup> – 603 wystąpienia (podobnie, uwzględniając odmianę). Często, repetytywnie termin ten występuje w złożeniu „koszty uzyskania przychodów” lub „koszty uzyskania przychodu”<sup>17</sup>, które odpowiada za, odpowiednio, 196 i 205 wystąpień w ogóle<sup>18</sup>.

Odnalezione metafory pojęciowe nie są wszystkimi, jakie można wywieść z tekstu wskazanych ustaw; pominięte zostały metafory (ocenione jako) niespecyficzne dla domeny: podatek dochodowy oraz incydentalne (ujawniające się w nielicznych przepisach ustawy i nieinterferujące z innymi w problemach praktycznych).

Pomijam także związki oraz podobieństwa i różnice tekstu ustaw o podatkach dochodowych oraz przestrzeni konceptualnej, której wyraz stanowią, z tekstem ustawy o rachunkowości i skojarzonej z nią przestrzeni pojęć. Nie wnikiem zatem, na ile konceptualizacja podatku dochodowego jest wtórna wobec konceptualizacji rachunkowości, a na ile odrywa się od niej i staje się lub jest samoistna.

Jeszcze raz należy ostrzec, że w tekście prawnym przejawiają się metafory (czyli to, jak myślimy metaforycznie), a nie jest on sam, ani nie zawiera metafor konceptualnych.

---

## METAFORY DOTYCZĄCE PRZYCHODU PODATKOWEGO

---

### PRZYCHÓD [P] TO STRUMIEN

---

Income. A multidisciplinary analysis, Amsterdam 2001, Rozdział 2; B. Brzeziński, Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym [w:] Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, red. B. Brzeziński, Warszawa 2013; R. Zieliński, Pojęcie dochodu podatkowego, Państwo i Prawo 2009, nr 10, s. 48-56; L. Kleczkowski, Pojęcie dochodu w polskim prawie podatkowym, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2009, nr 3-4, s. 56-60. Zob. także (na temat pojęcia „przychodu należnego”) K. Radzikowski, Pojęcie przychodu należnego z działalności gospodarczej w ustawach o podatkach dochodowych, Przegląd Prawa Publicznego 2009 nr 11, s. 81-92.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1387, ze zm.), dalej: u.p.d.o.f.

<sup>15</sup> W przypadku obu ustaw podaję stan na 8 listopada 2019 r..

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1036 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.

<sup>17</sup> Koszty uzyskania przychodów są przedmiotem odrębnej, własnej metaforyzacji (m.in. KOSZT UZYSKANIA PRZYCHODÓW [P] TO CIĘŻAR – por. „koszt poniesiony”).

<sup>18</sup> Złożenie „księga przychodów i rozchodów” występuje natomiast w tekście u.p.d.o.f. 7 razy.

To oczywista metafora, którą ujawnia wyrażenie „źródła przychodów” – skonwencjonalizowane<sup>19</sup> i występujące często w tekstach prawnych<sup>20</sup>. Na metaforę tę wskazuje także równie powszechne w tekstach ustaw złożenie „przychody z” – np. działalności wykonywanej osobiście, pozarolniczej działalności gospodarczej, gospodarki leśnej, udziału w spółce niebędącej osobą prawną, zysków kapitałowych, ze środka trwałego będącego budynkiem, czyli – wyrażenie ustawowe – „przychód z budynku” itd.<sup>21</sup>. Jest to ewidentnie skrót z dłuższego wyrażenia „przychód (ze źródła przychodów): X”. Zatem przychód „płyne ze źródła”, „pochodzi” z niego<sup>22</sup>. Czasem używane jest wyrażenie „przychody z tytułu...” – które związek ten zrywa, bo zapośrednicza go w pojęciu tytułu (w domyśle: prawnego) – wyrażenie to jest jednak zdecydowanie rzadsze. „Źródło przychodów” ma „miejsce położenia”<sup>23</sup>. Przychód „powstaje” w określonym punkcie w czasie – w określonym dniu<sup>24</sup>. Tak, jak swój początek ma strumień, ma „początek” także przychód<sup>25</sup>. „Wypływ” strumienia ze źródła ma swoją dynamikę (w przestrzeni i w czasie, odpowiednio).

„Źródło przychodów” pojawia się także w wyrażeniu istotnym dla konstrukcji podatku dochodowego: „zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów” (art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.; art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.) – źródło to coś dość trwałego, co jednak wymaga ochrony, skoro tak, jest to również rzecz wartościowa.

Strumień wypływający ze źródła jest rozlewny, nieokreślony, amorficzny. Wymaga więc określenia, regulacji, odcięcia granicami od swego dopełnienia („reszty uniwersum”), kwantyfikacji. W związku z tym pozostaje kolejna metafora:

PRZYCHÓD [P] TO WODA PŁYNĄCA / WODA, KTÓRĄ NALEŻY WLAĆ W POJEMNIK

<sup>19</sup> Konwencjonalizacja metafor powoduje, że odbiorca traci świadomość metaforycznego charakteru używanych wyrażeń językowych. To zjawisko dotyczy także wyrażenia „źródła przychodów”.

<sup>20</sup> Zob. np. art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. Oczywiście tej tezy zwalnia z obowiązku wskazywania dalszych przykładów.

<sup>21</sup> Zob. np. art. 2 ust. 1, art. 8 ust. 1, art. 30g ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 2 ust. 1, art. 5 ust. 1, art. 7b u.p.d.o.p.

<sup>22</sup> Zob. rozdział 5a u.p.d.o.f.

<sup>23</sup> Zob. np. art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f.

<sup>24</sup> Zob. np. art. 14 ust. 1c, 1e i 1i-1l u.p.d.o.f.; art. 12 ust. 3a, 3e-3i u.p.d.o.p.; Z metaforą PRZYCHÓD [P] to STRUMIEN jest skojarzone również wyrażenie: „przychody pochodzą z” (np. art. 2 ust. 6 u.p.d.o.f.: „W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”).

<sup>25</sup> Alternatywne wyjaśnienie to propozycja odczytania metafory: PRZYCHÓD [P] to ŻYCIE. Na jej niekorzyść przemawia to, że zakłada ona także „giniecie”, śmierć, ustanie. Przychód natomiast nie ginie – tak jak (zasadniczo) nie ginie strumień, a jedynie wpływa do zbiornika wody stojącej.

Potwierdzają to wyrażenia wskazujące na konieczność (do)określenia przychodu, również niezwykle częste w tekstach ustaw: przychód „określa się” lub „ustala się” (np. określa ten przychód w wysokości wartości rynkowej<sup>26</sup>).

Z drugiej strony – i przeciwnie do powyższego – w tekście obu ustaw występuje grupa wyrażen, w których przychód jest czymś, co jest (już) skwantyfikowane, zatem określone, dobrze odgraniczone. Obrazują to wyrażenia takie jak: „suma przychodów”<sup>27</sup>; przychód „obniża się”<sup>28</sup>, „pomniejsza się”<sup>29</sup>, „(...) nie wlicza do sumy (...)”<sup>30</sup>, gdy jest w walucie obcej „przelicza się na złote”<sup>31</sup> itd. Jak to wyjaśnić? Wydaje się, że działa tu inna metafora:

#### PRZYCHÓD [P] TO PIENIĄDZ

Pieniądz jest bowiem paradygmatycznym przedmiotem określonym co do wartości, z natury skwantyfikowanym<sup>32</sup>. Najbardziej oczywistym świadectwem tej metaforyzacji są przepisy, w których mowa o tym, że „za przychody (...) uważa się kwoty (...)”<sup>33</sup>.

Ta dwoistość – poza tym, że prawdopodobnie owocuje kontrowersjami podatkowymi, o których poniżej – znamienne powoduje w tekście prawnym współwystępowanie wyrażen, w których przychód, odpowiednio, jest traktowany jako wymagający określenia co do wartości oraz jako sam w sobie posiadający już wartość. Zatem z jednej strony napotykamy wyrażenie „wartość przychodu”<sup>34</sup> i „wysokość przychodu”<sup>35</sup> – dopiero ona jest przedmiotem operacji arytmetycznych. Z drugiej strony teksty obu ustaw zawierają wyrażenia, w których przychód jest traktowany jako podlegający takim operacjom bezpośrednio – np. „nie wlicza się do przychodu”<sup>36</sup>;

<sup>26</sup> Zob. przykładowo art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f.; art. 14 ust. 1 u.p.d.o.p.; ustala się przychody z tytułu własności środka trwałego – art. 24b ust. 4 i nast. u.p.d.o.p.

<sup>27</sup> Zob. np. art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.

<sup>28</sup> Art. 9 ust. 5 u.p.d.o.f.

<sup>29</sup> Art. 24b ust. 8 u.p.d.o.p.

<sup>30</sup> Art. 6 ust. 4 u.p.d.o.f.

<sup>31</sup> Zob. np. art. 11a ust. 1 u.p.d.o.f., 12 ust. 2 u.p.d.o.p.

<sup>32</sup> Warto zwrócić uwagę, że pieniądz jest (także) przedmiotem fizycznym, dostępnym doświadczeniu zmysłowemu. Ta metafora jest zatem również przykładem ucieleśnienia.

<sup>33</sup> Zob. np. art. 14 ust. 1, art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.; podobnych przepisów jest wiele.

<sup>34</sup> Zob. np. art. 17 ust. 2 u.p.d.o.f.; art. 4a pkt 10 u.p.d.o.p.

<sup>35</sup> Zob. np. art. 14 ust. 1ca u.p.d.o.f.; art. 16g pkt 14 u.p.d.o.p.; Trudno zdecydować, do której grupy należy wyrażenie „kwota przychodu” – skłaniam się do poglądu, że do drugiej, tj. wyrażen wskazujących na przychód jako już skwantyfikowany. Por. np. „kwoty przychodów (...) wyrażone w walucie obcej przelicza się (...)” (art. 23zb ust. 2 u.p.d.o.f.).

<sup>36</sup> Art. 12 ust. 5 u.p.d.o.f.

„przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług”<sup>37</sup>, „stosunek, w jakim pozostają przychody z tych źródeł [tj. źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu – HF] w ogólnej kwocie przychodów”<sup>38</sup>, „odliczone od przychodu”<sup>39</sup>, „zwiększają przychody”<sup>40</sup> „różnica między przychodem a kosztami uzyskania”<sup>41</sup>, „przychód odpowiadający kwocie nadwyżki wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi”<sup>42</sup>, „nadwyżka przychodów nad kosztami uzyskania” lub odwrotnie<sup>43</sup> (wystąpienie tych wyrażenia jest wiele), przychody „łączy się” z innymi przychodami<sup>44</sup> itd. Do tej drugiej grupy należą też wyrażenia „X% przychodu” (a nie wartości przychodu), przy pomocy których te ustawy określają stawki podatków zryczałtowanych<sup>45</sup>.

PRZYCHÓD [P] TO RZECZ, KTÓRA JEST WYSOKO/DALEKO

PRZYCHÓD [P] TO RZECZ/PRZEDMIOT NIEOŻYWIONY, PO KTÓRY MOŻNA SIĘGNAĆ LUB KTÓRY MOŻNA POSTAWIĆ

Położony wysoko lub daleko (w każdym razie, nie w bezpośredniej bliskości) przedmiot nieożywiony, w odróżnieniu od strumienia, jest bierny, sam do podatnika nie „przyjdzie”, nie udostępni się mu. To zatem podatnik musi po niego „sięgnąć” – stąd właśnie wyrażenie „przychody osiągnane” (np. „na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”<sup>46</sup>) i podobne. Tę samą metaforę ewokuje wyrażenie „przychodami (...) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika”<sup>47</sup>: agent bierze przedmiot i stawia przed podatnikiem.

Wreszcie, dość oczywista konstatacja:

PRZYCHÓD [P] TO PLUS / KORZYŚĆ / DOBRO

Przychód ma wartość „plus”, stanowi wartość (pozytywną), stanowi korzyść. Przychód to dobro. Ujawniają to przykładowo wyrażenia „przychód uzyskany” i

<sup>37</sup> Art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.

<sup>38</sup> Art. 22 ust. 3 u.p.d.o.f.; podobnie art. 15 ust. 2 u.p.d.o.p.

<sup>39</sup> Np. art. 26h ust. 5 pkt 2 u.p.d.o.f.

<sup>40</sup> Np. art. 5 ust. 1a, 15a ust. 1 u.p.d.o.p.

<sup>41</sup> Art. 24 ust. 2 u.p.d.o.f.

<sup>42</sup> Art. 25d u.p.d.o.f.

<sup>43</sup> Zob. np. art. 15 ust. 13 u.p.d.o.p.

<sup>44</sup> Art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.

<sup>45</sup> Alternatywne wyjaśnienie głosi, że określenia, na gruncie których przychód jest traktowany jako skwantyfikowany, są metonimiami.

<sup>46</sup> Art. 3 ust. 2a-2b u.p.d.o.f., art. 3 ust. 2-3 u.p.d.o.p.

<sup>47</sup> Zob. art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.

podobne<sup>48</sup> oraz te, w których przychód traktowany jest jako „zwiększający” (np. „przychody, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych zwiększają ten fundusz”<sup>49</sup>). Także wcześniej wspomniane „osiąganie przychodu” wskazuje na pozytywną jego konotację: to, co położone wyżej (do czego czy też po co trzeba „sięgnąć”), jest nacechowane bardziej pozytywnie od tego, co położone niżej.

Ta ostatnia metafora ma związek z poprzednimi – bowiem według Lakoffa i Johnsona to, co wysoko (GÓRA i W GÓRĘ) jest metaforycznie kojarzone z tym, co dobre (ma wartość pozytywną, „znak” pozytywny) – SZCZĘŚLIWY, ŚWIADOMY, ZDROWIE I ŻYCIE, WIĘCEJ TO W GÓRĘ; WYSOKI STATUS, DOBRO, PRAWOŚĆ, RACJONALNY TO GÓRA itd.<sup>50</sup>.

## PRAKTYKA PODATKOWA

---

### I. UWAGI WSTĘPNE

Nasze pojęcia mają powszechnie i nieuchronnie charakter metaforyczny, taka jest właściwość ludzkiego myślenia – tak przynajmniej twierdzą Lakoff i Johnson oraz autorzy przenoszący ich przemyślenia na grunt prawny. Nie jest więc zaskakujące, że także pojęcie prawne przychodu podatkowego ma swoją warstwę metaforyczną – jest „budowane i interpretowane” z „materii” dostarczanej przez inną, bardziej podstawową, dostępną doświadczeniu, „ucieleśnioną” dziedzinę.

Czy ta warstwa metaforyczna pojęcia przychodu podatkowego uwidoczni się w praktyce stosowania przepisów ustaw o podatkach dochodowych? Poniższe uwagi mają na celu uprawdopodobnienie, że tak właśnie jest – co uwiarygodni wcześniej poczynione, dość spekulatywne ustalenia.

### II. KONTROWERSJE I SPORY DOTYCZĄCE PRZYCHODÓW PODATKOWYCH

Fakt współwystępowania metafor niekoniecznie z sobą zgodnych lub wręcz niezgodnych nie jest osobliwością – nie jest to nietypowe lub niewłaściwe (nie wskazuje

---

<sup>48</sup> Zob. np. art. 6 ust. 3 u.p.d.o.f., art. 7 ust. 2, art. 20 ust. 3 u.p.d.o.p., a także wszelkie przepisy, w których mowa o „kosztach uzyskania przychodów”

<sup>49</sup> Art. 14 ust. 3 pkt 5 u.p.d.o.f.

<sup>50</sup> W sprawie tzw. metafor orientacyjnych (np. wwyż – w dół, do-z, przód-tył itd.) i „ukierunkowań metaforycznych” zob. zwłaszcza G. Lakoff, M. Johnson, *Metafory...*, rozdział 4.

bynajmniej na wadliwość analizy)<sup>51</sup>. Nie jest to jednak fakt bez konsekwencji. Niezgodne metafory mogą owocować sporami na temat właściwego rozumienia pojęć i wyrażeń ustawowych. Prowadzi to do zderzenia między konkurencyjnymi hipotezami dotyczącymi interpretacji lub stosowania prawa.

Wykryte opozycje są następujące:

(i) podatnik jest bierny w uzyskaniu przychodu („otrzymuje” przychód) – podatnik jest aktywny w uzyskaniu przychodu („osiąga” przychód);

(ii) przychód jest sam w sobie określony (jak pieniądź) – przychód nie jest sam w sobie określony (jak woda).

Te ustalenia pozwalają w nowym świetle ujrzeć znane problemy z zakresu wykładni i stosowania prawa podatkowego. Metaforyczna warstwa pojęcia przychodu ujawnia możliwe źródło tych problemów (a przynajmniej jedno z takich źródeł).

Problemy dotyczą, po pierwsze, przypadków, w których podatnik nie jest aktywny w uzyskaniu przysporzenia, a to (zakładając, że stanowi przychód podlegający opodatkowaniu) wymaga kwantyfikacji: określenia co do swojej wielkości. Te cechy należą do charakterystyki tzw. świadczeń nieodpłatnych otrzymywanych przez pracowników. Przykładowo, przedmiotem wieloletnich sporów było to, czy wykupione przez pracodawcę pakiety świadczeń medycznych powodują powstanie przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f.<sup>52</sup>. Podobnie, sporne były i (do pewnego stopnia) są nadal skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych innych świadczeń pracowniczych, w szczególności z tytułu udziału w imprezach integracyjnych. Te problemy można reinterpretować jako wynikające z wątpliwości: czy może powstać przychód, jeżeli podatnik jest bierny („nieczynny”) w jego uzyskaniu, oraz czy może on powstać, jeżeli nie jest sam w sobie określony (wymaga określenia przez operację arytmetyczną – rozdział ogólnej „wartości” świadczenia nieodpłatnego, np. odpowiadającego kosztowi jego nabycia, między pracowników)? Wątpliwości te wprost odpowiadają wskazanym powyżej opozycjom w ramach metaforyzacji pojęcia przychodu podatkowego.

<sup>51</sup> Por. „rozmaite metafory mogą nadawać strukturę rozmaitym aspektom danego pojęcia – na przykład MIŁOŚĆ TO PODRÓŻ, MIŁOŚĆ TO WOJNA, MIŁOŚĆ TO SIŁA FIZYCZNA, MIŁOŚĆ TO SZALEŃSTWO. Każda z nich dostarcza jakiejś perspektywy w s[O]jrzeniu na pojęcie MIŁOŚĆ i nadaje strukturę jednemu z wielu aspektów tego pojęcia” (G. Lakoff, M. Johnson, *Metafory...*, s. 155).

<sup>52</sup> Zob. uchwały NSA z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10 i z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10.

Po drugie, kolejna grupa kontrowersji dotyczyła i dotyczy tego, czy dane zdarzenie gospodarcze powoduje powstanie przychodu podatkowego – w sytuacji, gdy nie owocuje ono natychmiast realizowaną, oczywistą, namacalną „wartością” (przysporzeniem). Czytelna jest tendencja, by jako ową „wartość” (przysporzenie) traktować to, co powiększa majątek – zwiększa „aktywa”. Dalece mniej intuicyjne jest postrzeganie jako przychodu podatkowego zmniejszenia „pasywów” (zniesienia obciążenia, zwolnienia z długu itd.). Tę tendencję można odczytać jako wyraz przywiązania do metafory PRZYCHÓD [P] to PLUS / KORZYŚĆ / DOBRO.

Przykładowo, sporne jest, czy powstanie przychodu podatkowego powoduje przeniesienie własności nieruchomości celem zaspokojenia za zgodą uprawnionego jego roszczenia o zachówek<sup>53</sup>, sporne było (w stanie prawnym obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2015 r.<sup>54</sup>), czy powstanie przychodu podatkowego u spółki powoduje „wypłata” udziałowcowi zysku „w naturze” (w formie niepieniężnej – rzeczowej), przez przekazanie (przeniesienie własności) składników majątkowych innych niż pieniądze na zaspokojenie roszczenia udziałowca o wypłatę dywidendy<sup>55</sup>. W orzecznictwie wskazuje się, że przychodem jest „przyrost aktywów”, „trwałe przysporzenie majątkowe zwiększające wartość aktywów” czy też „korzyść majątkowa” – „odejście od jego [tj. dochodu, jako pochodnego od przychodu – HF] identyfikowania z korzyścią majątkową (element konieczny dochodu) wymagałoby wyraźnej wypowiedzi legislacyjnej”. W zgodzie z przytoczoną metaforą, przychód, zatem pośrednio także dochód, jest identyfikowany z korzyścią (majątkową) – co na gruncie ustaw o podatku dochodowym jest jednak istotnym uproszczeniem.

Po trzecie, sporne bywa to, czy w danej konfiguracji okoliczności faktycznych dochodzi do dwukrotnego opodatkowania tego samego przychodu podatkowego – kontrowersyjne jest zatem to, czy zachodzi „tożsamość” przychodu. Dotyczy to w szczególności sytuacji opodatkowania na kilku „szczeblach” czy „poziomach”, tj. na

<sup>53</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 27 marca 2019 r., II FSK 699/17 i powołane tam orzecznictwo.

<sup>54</sup> Por. artykuł 14a u.p.d.o.p., dodany do ustawy przez art. 1 pkt 10 ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U poz. 1328).

<sup>55</sup> Wyroki NSA: z dnia 8 lutego 2012 r., II FSK 1384/10; z dnia 14 marca 2012 r., II FSK 1673/10; z dnia 22 lutego 2013 r., II FSK 1771/11; z dnia 17 kwietnia 2013 r., II FSK 1639/11; z dnia 13 czerwca 2013 r., II FSK 1166/12; z dnia 21 października 2014 r., II FSK 2533/12; z dnia 15 maja 2015 r., II FSK 1607/13; z nieco innym uzasadnieniem: wyroki z dnia 4 września 2013 r., II FSK 2512/11; z dnia 28 stycznia 2015 r., II FSK 3198/12 i in. Orzecznictwo sądowe przesądziło o braku przychodu podatkowego – ze względu na brak „korzyści”.

poziomie spółki i udziałowca. Wydaje się, że spory te są pochodną metafory PRZYCHÓD [P] to STRUMIEN. Strumień płynie swobodnie – przepływa przez poszczególne poziomy – niewykluczone, że stąd pochodzi wrażenie, że przychód (dochód) podlegający opodatkowaniu na poziomie spółki oraz jej udziałowca to ten sam byt i ta sama wartość<sup>56</sup>.

### III. „SZTUCZNOŚĆ” PRAWA PODATKOWEGO

W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że stosunki społeczne, których źródłem są ustawy podatkowe (stosunki podatkowoprawne), mają charakter tetyczny (stanowiony). Są one kształtowane przez normy prawne dotyczące zjawisk istniejących dzięki obowiązywaniu tych norm, a nie zjawisk „naturalnych”: występujących w świecie, w tym świecie społecznym, niezależnie od tych norm (przed i poza nimi)<sup>57</sup>. To jeden z aspektów sztuczności, czy też nie-naturalności, przepisów prawa podatkowego – a w konsekwencji prawdopodobnie także jedna z przyczyn kłopotów z jego wykładnią i stosowaniem.

Sztuczność ta przybiera szczególną, kwalifikowaną postać i większy jeszcze wymiar w przypadku przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Jest tak ze względu na kłopotliwy status przedmiotu opodatkowania tymi podatkami: dochodu. John Prebble opisał zjawisko rozziwu między „rzeczywistym” dochodem, jako kategorią ekonomiczną, a „dochodem” w rozumieniu przepisów prawa podatkowego, jako normatywnym konstruktem powstałym przez konwencjonalizację dochodu w sensie ekonomicznym<sup>58</sup>. Zjawisko to, nazywane przez tego autora ektopią – dyslokacją, przemieszczeniem, oderwaniem podatku dochodowego od jego przedmiotu – powoduje, że rozumienie prawnego pojęcia dochodu jest szczególnie trudne. Samo to pojęcie prawne jest bowiem oderwane od rzeczywistości gospodarczej – ponownie zatem, jest nieintuicyjne jako odległe od doświadczenia.

<sup>56</sup> Przeświadczenie to stoi także za wprowadzeniem środków zapobiegania ekonomicznemu podwójnemu opodatkowaniu (które rzecz jasna nie są wprowadzone w polskich ustawach konsekwentnie i dla wszystkich przypadków).

<sup>57</sup> Zob. B. Brzeziński, Wstęp do nauki prawa podatkowego, Toruń 2003, s. 128; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2006, s. 19.

<sup>58</sup> Zob. m.in. Why is Tax Law Incomprehensible, British Tax Revue 1994, nr 4, s. 380-393; Asomatous Income, Institute for Taxation and Business Law, Conference Paper Four Annual New Zealand-Pacific Tax and Business Law Conference, Tonga 1995; Ectopia, Tax Law, and International Taxation, British Tax Review 1997, nr 5, s. 383-403; Ectopia, the Root Cause of the Ineliminable Fictions of Income Tax Law, Working Paper, Western Regional Council of the Institute of Chartered Accountants of India, Mumbai 30 listopada 2006 r. W tej sprawie zob. także H. Filipczyk, Refleksje o przedmiocie podatku dochodowego, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2015, nr 2, s. 39-55.

Zarazem przepisy ustaw o podatku dochodowym nie zawierają, ściśle rzecz biorąc, prawnej definicji dochodu ani przychodu. Przepisy art. 7 ust. 1-2 u.p.d.o.p. i art. 9 ust. 1-2 u.p.d.o.f. stanowią m.in. o tym, że dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jednak katalogi przychodów są w obu ustawach otwarte – określa je, co do zasady, tylko definicja zakresowa niepełna (por. np. art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p.: „przychodami są (...) w szczególności”)<sup>59</sup>. Ta luka definicyjna (o ile brak ten należy zakwalifikować jako taką lukę) jest nieprzygodna; wynika prawdopodobnie ze wspomnianej „ektopiczności” podatku dochodowego oraz faktu, że ostatecznie normatywne pojęcie „dochodu” stanowią klauzulę generalną: odesłanie pozasystemowe do pojęcia ekonomicznego.

W świetle powyższych spostrzeżeń – o tetycznym charakterze stosunków opartych na ustawie podatkowej, „ektopiczności” podatku dochodowego, braku definicji przychodów podatkowych – zastanawiające staje się, jak w ogóle udaje się rozumieć i stosować przepisy ustaw o podatkach dochodowych. Mimo kontrowersji i sporów (których przykłady podano powyżej) ostatecznie przepisy te udaje się przecież stosować w większości z sukcesem. Doktrynalne napomnienia, by interpretując przepisy ustaw o podatkach dochodowych, pozostawać w bliskości ich brzmienia (a w szczególności nie ekstrapolować listy przypadków powodujących powstanie przychodu podatkowego na inne, nieumieszczone w nich sytuacje) – nawet, gdyby udało się do nich zastosować – nie znoszą potrzeby posługiwania się pojęciem przychodu podatkowego<sup>60</sup>. Jak powstaje zatem to pojęcie – jako rzeczywiście użyteczne (operatywne)?

Metaforyzacja jest – przynajmniej częściową – odpowiedzią na to pytanie<sup>61</sup>. Jedną z przyczyn, przez które pojęcie przychodu podatkowego, jakim posługują się osoby interpretujące i stosujące ustawy o podatkach dochodowych, jest operatywne, jest to, że powstaje ono przez odniesienie do dziedzin bardziej znanych, uchwytnych, intuicyjnie dostępnych. Nie podważa to tezy o tetycznym charakterze stosunków podatkowoprawnych ani o ektopiczności podatku dochodowego. Metaforyzacja nie powoduje stapiania się, tożsamości, zatarcia się granic między dziedzinami, ponad

<sup>59</sup> Por. § 153 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasady techniki prawodawczej”, Dz.U. Nr 100, poz. 908.

<sup>60</sup> Por. H. Filipczyk, Refleksje.....

<sup>61</sup> Nie twierdzą oczywiście, że to odpowiedź jedyna możliwa ani kompletna.

którymi przerzuca pomost – zachowana jest ontyczna odrębność. Innymi słowy, przychód podatkowy nie jest strumieniem itd. Zostaje jednak uprzystępniony, udostępniony umysłowi jako coś podobnego do strumienia itd. – przez co analiza przepisów go dotyczących staje się łatwiejsza.

#### IV. DOCHÓD CZY PRZYCHÓD – CO JEST PIERWSZE?

Kolejnym zagadnieniem, które nasuwają powyższe ustalenia, jest kwestia, co jest w ustawach o podatkach dochodowych pojęciowo pierwotne: dochód czy przychód. Już warstwy językowa oraz normatywna przepisów tych ustaw są w tym względzie dwuznaczne: z jednego strony przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód, z drugiej jednak, dochód jest określany przez odniesienie do przychodu oraz kosztów jego uzyskania (w istocie zatem przez „podwójne” odniesienie do przychodów, bo pojęcie to jest „zagnieżdżone” także w pojęciu kosztów uzyskania przychodów). Wydaje się więc, że zależnie od optyki można zasadnie stwierdzić, że w ustawach tych pierwotny jest albo dochód, albo przychód.

Rozważania tu prowadzone dostarczają dodatkowej perspektywy na to zagadnienie. Jest prawdopodobne, że w naszym intelektualnym oglądzie pierwotny (względem dochodu podatkowego oraz kosztów uzyskania przychodów) jest przychód podatkowy. Jest tak dlatego i w tym znaczeniu, że dzięki swojej bogatej warstwie metaforycznej pojęcie przychodu jest nam bardziej umysłowo dostępne niż pojęcie dochodu – z sygnalizowanych wyżej powodów szczególnie trudne. Ten „porządek umysłowych reprezentacji” powoduje być może w dalszej kolejności, że koszty uzyskania przychodów nie są wciąż traktowane jako równorzędny z przychodem element konstrukcyjny podatku dochodowego<sup>62</sup>, a pojęcie dochodu dziedziczy niejako i zawdzięcza swój bagaż metaforyczny pojęciu przychodu. W szczególności wydaje się, że naszym myśleniem o dochodzie (podobnie jak o przychodzie) rządzi metafora DOCHÓD [P] to PLUS / KORZYŚĆ / DOBRO – co upodabnia dla nas dochód do przychodu, a kosztom uzyskania przychodów nadaje status podrzędny wobec obu wymienionych kategorii.

---

<sup>62</sup> Ponownie: nie jest to prawdopodobnie jedyna przyczyna. To, że koszty uzyskania przychodów są często traktowane jako swego rodzaju „ulga podatkowa”, a nie element konstrukcyjny podatku dochodowego, jest podyktowane niewątpliwie również tendencyjnym podejściem organów podatkowych – motywowanym z kolei interesem fiskalnym.

Powyższa teza ma tylko status przypuszczenia; by przypuszczenie to poprzez adekwatną argumentacją, potrzebna byłaby bardziej rozległa analiza – przekraczająca ramy tego tekstu, lecz moim zdaniem warta przeprowadzenia<sup>63</sup>.

## PODSUMOWANIE

Przeprowadzona analiza polegała na badaniu, jakie metafory współkształtują pojęcie przychodu podatkowego i objaśnieniu w świetle wykrytych metafor wybranych zagadnień teoretycznych i praktycznych dotyczących opodatkowania podatkiem dochodowym, w tym kilku spornych zagadnień znanych z praktyki podatkowej. Analiza ta miała charakter wstępny i (jak podyktował to jej przedmiot) spekulatywny. Mam jednak nadzieję, że dokonane w jej ramach ustalenia okażą się dla czytelnika na tyle frapujące, że pozwolą mu spojrzeć „świeżym okiem” na *terra quasi incognita*, jaką pozostaje pojęciowa warstwa ustaw o podatkach dochodowych; być może zainspirują go również do własnych badań.

### SUMMARY

#### Metaphoric Layer Of The Concept Of Tax Income

The aim of the paper is to determine the metaphors that construct the concept of tax revenue – a basic one in the mechanism of income taxation, and to elucidate – in light of determinations made – selected issues of theory and practice regarding income taxes. The analysis has been performed in the theoretical framework provided by the cognitive linguistics, as based on the seminal book “Metaphors we live by” (G. Lakoff and M. Johnson), and legal considerations made by S. Wojtczak, I. Witczak-Plisiecka and R. Augustyn, inspired by this book.

**Key words:** conceptual metaphor, cognitive linguistics, income tax, tax revenue, tax disputes

**Słowa kluczowe:** metafora konceptualna, językoznawstwo kognitywne, podatek dochodowy, przychód podatkowy, spory podatkowe

<sup>63</sup> Analiza ta powinna z pewnością objąć badanie metafor określających pojęcia: kosztów uzyskania przychodów oraz dochodu. Nie można również wykluczyć, że metafor przychodu podatkowego jest więcej, lub że są one zgoła inne od tych, które wykryło moje dość niewprawne w takich ćwiczeniach oko. Dodam, że w tekście powołanym w przypisie 58 zaproponowałam inną konceptualizację oraz strategię poszukiwania prawnego pojęcia dochodu.