

**CZYNNOŚCI,
KTÓRE NIE MOGĄ BYĆ
PRZEDMIOTEM PRAWNIE
SKUTECZNEJ UMOWY**

**Ograniczenie przedmiotowego
zakresu opodatkowania**

Aleksander Słysz

MONOGRAFIE

CZYNNOŚCI, KTÓRE NIE MOGĄ BYĆ PRZEDMIOTEM PRAWNIE SKUTECZNEJ UMOWY

Ograniczenie przedmiotowego
zakresu opodatkowania

Aleksander Słysz

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 listopada 2016 r.

Recenzent

Dr hab. Dominik Mączyński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne i łamanie

Violet Design Wioletta Kowalska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2017

ISBN 978-83-8092-788-9

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Najbliższym, w szczególności Tacie,
za wsparcie, wiarę i wyrozumiałość

Spis treści

Wykaz skrótów / 13

Wstęp / 17

Rozdział 1

Problem opodatkowania czynności dokonanych bez zachowania odpowiedniej formy oraz sprzecznych z prawem i moralnością w prawie polskim i wybranych systemach prawnych / 27

- 1.1. Relewantność podatkowa, gdy przedmiot opodatkowania wyrasta na gruncie działań sprzecznych z prawem lub moralnością – rodowód ekskluzji / 27
- 1.2. Historia instytucji ekskluzji / 37
 - 1.2.1. Okres międzywojenny / 37
 - 1.2.2. Lata 1945–1989 / 41
- 1.3. Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy – obecny stan prawny / 45
- 1.4. Brak ekskluzji w wybranych ustawach podatkowych / 56
 - 1.4.1. Brak regulacji / 56
 - 1.4.2. Podatek od spadków i darowizn / 58
 - 1.4.3. Opłata targowa / 62
 - 1.4.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych / 64
 - 1.4.5. Podatek akcyzowy / 68
- 1.5. Przedmiot opodatkowania wynikający z działań sprzecznych z prawem w wybranych systemach prawnych / 73
 - 1.5.1. Stany Zjednoczone / 73
 - 1.5.2. Europa / 75
 - 1.5.3. Australia i Nowa Zelandia / 79

1.5.4. Inne systemy prawne / 80

1.6. Wnioski / 81

Rozdział 2

Możliwe znaczenia pojęć składowych ekskluzji

– czynność, prawna skuteczność, umowa / 84

2.1. Ewolucja legislacyjna a denotacja instytucji / 84

2.2. Czynności – zakres pojęcia w prawie podatkowym / 86

2.2.1. Podstawowe problemy / 86

2.2.2. Prawo cywilne / 88

2.2.3. Prawo karne / 101

2.2.4. Prawo administracyjne / 103

2.2.5. Zakres desygnatów / 109

2.3. Prawna skuteczność / 110

2.3.1. Prawna skuteczność jako element ekskluzji
w prawie podatkowym / 110

2.3.2. Prawna skuteczność a nieważność czynności
i aktów / 113

2.3.3. Prymat możliwego do wywołania skutku prawnego / 117

2.4. Pojęcie umowy / 118

2.5. Wnioski / 124

Rozdział 3

Znaczenie problemu autonomii prawa podatkowego dla granic wykładni przepisów o czynnościach, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy / 127

3.1. System prawa / 127

3.2. Podział systemu prawa / 146

3.3. Miejsce prawa podatkowego w systemie prawa
– zagadnienie autonomii i problem relacji
względem prawa finansowego / 155

3.3.1. Rys historyczny / 155

3.3.2. Współczesność / 165

3.3.3. Autonomia / 169

3.4. Zarys relacji prawa podatkowego z wybranymi
gałęziami prawa / 181

3.4.1. Prawo podatkowe a prawo cywilne / 181

- 3.4.2. Prawo podatkowe a prawo administracyjne / **185**
- 3.4.3. Prawo podatkowe a prawo karne / **187**
- 3.5. Znaczenie statusu prawa podatkowego dla wykładni przepisów o czynnościach, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy / **189**
- 3.6. Wnioski / **198**

Rozdział 4

Normy konstytucyjne oraz zasady prawa podatkowego i postępowania w sprawach podatkowych determinujące wykładnię przepisów o czynnościach, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy / 200

- 4.1. Zasada podatkowa / **200**
- 4.2. Zarys procesu kształtowania się zasad podatkowych – przegląd wybranych systemów, teorii oraz doktryn / **203**
- 4.3. Wykładnia prawa a zasady prawa / **215**
- 4.4. Zasady prawa podatkowego a zasady podatkowe / **223**
- 4.5. Wybrane zasady prawa podatkowego o randze konstytucyjnej / **227**
 - 4.5.1. Katalog zasad / **227**
 - 4.5.2. Zasada demokratycznego państwa prawa / **229**
 - 4.5.2.1. Zasada zaufania / **231**
 - 4.5.2.2. Zasada niedziałania prawa wstecz / **234**
 - 4.5.2.3. Zasada określoności / **235**
 - 4.5.3. Zasada sprawiedliwości i zasada sprawiedliwości podatkowej / **238**
 - 4.5.4. Zasada równości / **243**
 - 4.5.5. Zasada powszechności / **248**
 - 4.5.6. Zasada praworządności / **251**
- 4.6. Wybrane zasady gałęzi prawa podatkowego / **254**
 - 4.6.1. Katalog zasad / **254**
 - 4.6.2. Zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika / **256**
 - 4.6.3. Zasada respektowania pojęć przejętych z innych dziedzin prawa / **262**
- 4.7. Wnioski / **263**

Rozdział 5

Prawo podatkowe Unii Europejskiej a kwalifikacja czynności jako będącej przedmiotem prawnie skutecznej albo prawnie nieskutecznej umowy / 267

- 5.1. Prawo podatkowe Unii Europejskiej / **267**
- 5.2. Wybrane aspekty wykładni prawa podatkowego Unii Europejskiej / **283**
 - 5.2.1. Przesłanki identyfikacji kluczowych dla wykładni kwestii / **283**
 - 5.2.2. Wielojęzyczność prawa unijnego / **284**
 - 5.2.3. Wielokulturowość prawa / **289**
 - 5.2.4. Wykładnia celowościowa prawa Unii Europejskiej / **291**
 - 5.2.5. Zakres wykładni prawa podatkowego Unii Europejskiej / **295**
 - 5.2.6. Zarys roli orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wykładni i stosowaniu prawa podatkowego Unii Europejskiej / **296**
- 5.3. Wybrane problemy wykładni i stosowania krajowego prawa podatkowego z uwzględnieniem prawa podatkowego Unii Europejskiej / **301**
 - 5.3.1. Zasada praworządności a prawo Unii / **301**
 - 5.3.2. Wykładnia prounijna / **303**
 - 5.3.3. Niezgodność ustawy z prawem unijnym / **308**
- 5.4. Wspólny system podatku od wartości dodanej a krajowa ekskluzja w podatku VAT czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy / **311**
 - 5.4.1. Harmonizacja / **311**
 - 5.4.2. Zasada powszechności i zasada neutralności wspólnego systemu podatku od wartości dodanej / **314**
 - 5.4.2.1. Zasada powszechności / **317**
 - 5.4.2.2. Zasada neutralności / **318**
 - 5.4.3. Instytucja czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jako apostazja od zasad powszechności i neutralności opodatkowania VAT / **320**
- 5.5. Wnioski / **331**

Rozdział 6

Koherencja i denotacja ekskluzji / 335

- 6.1. Koherencja jako pożądana cecha zbioru desygnatów / 335
- 6.2. Denotacja instytucji prawa podatkowego
a różnice konstrukcyjne podatków / 338
- 6.3. Wyłączenie spod opodatkowania a prawo właściwe / 340
- 6.4. Zakres wyłączenia / 354
- 6.5. Entropia, multicentryczność i domniemanie racjonalności
a spójność wewnętrzna ekskluzji / 356
- 6.6. Denotacja i konotacja badanej ekskluzji / 360
- 6.7. Wnioski / 363

Wnioski końcowe / 367

Wykaz aktów prawnych / 377

Wykaz orzecznictwa / 381

Bibliografia / 385

Wykaz skrótów

Akty prawne

- VI dyrektywa** szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.; Dz. Urz. Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23)
- dyrektywa VAT (lub dyrektywa 112)** dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- k.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- rozporządzenie nr 650/2012** rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia

- spadkowego (Dz. Urz. UE L 201 z 27.07.2012, s. 107, z późn. zm.)
- rozporządzenie Rzym I** rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I) (Dz. Urz. UE L 177 z 4.07.2008, s. 6, z późn. zm.)
- TFUE** Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.)
- TUE** Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.)
- TWE** Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 321E z 29.12.2006, s. 37)
- ustawa CIT** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- ustawa PCC** ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm.)
- ustawa PIT** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- ustawa VAT** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)

Czasopisma i zbiory orzeczeń

- EPS** Europejski Przegląd Sądowy
- IBFD** The International Bureau of Fiscal Documentation
- M. Pod.** Monitor Podatkowy
- ONSAiWSA** Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSN** Orzecznictwo Sądu Najwyższego
- OSNC** Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSNKW** Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa

- OSNP** Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
- OTK** Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- OTK-A** Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
- PiP** Państwo i Prawo
- PPC** Polski Proces Cywilny
- PPP** Przegląd Prawa Publicznego
- Prz. Pod.** Przegląd Podatkowy
- PS** Przegląd Sądowy
- RPEiS** Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
- TPP** Transformacje Prawa Prywatnego

Organy orzekające, inne instytucje

- NSA** Naczelny Sąd Administracyjny
- NTA** Najwyższy Trybunał Administracyjny
- SN** Sąd Najwyższy
- TK** Trybunał Konstytucyjny
- TSUE** Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej ETS)
- WSA** Wojewódzki Sąd Administracyjny

Wstęp

Tematem niniejszej pracy jest instytucja wyłączająca opodatkowanie specyficznie określonych przychodów w podatkach dochodowych oraz czynności w podatku od towarów i usług (zwana dalej również ekskluzją). Obecnie obowiązuje ona na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹ (ustawa PIT), art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² (ustawa CIT) i art. 6 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług³ (ustawa VAT); niemniej jednak obecna jest w krajowym systemie prawa od 1939 r. Ustawodawca za nierелеwantne dla prawa podatkowego uznał przychody z czynności (oraz same czynności w podatku od towarów i usług), które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Ekskluzja realizowana jest poprzez wyłączenie stosowania, do wymienionych przychodów i czynności, przepisów ustaw podatkowych regulujących opodatkowanie podatkami dochodowymi i podatkiem od towarów i usług. Analizowana instytucja, osadzona w prawie publicznym, a dokładniej w materialnym prawie podatkowym, zawęża przedmiotowy zakres opodatkowania i stanowi nadzwyczajne odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania. Ekskluzja, stanowiąca przedmiot badania, ma charakter unikatowy, co ujawnia się w wielu płaszczyznach, od warstwy językowej począwszy, poprzez aksjologię leżącą u podstaw jej powołania do życia, aż do celów, jakie ma realizować. Dodatkowo wiele istotnych problemów ogólnych, z jakimi mierzy się współczesne prawo, znajduje w niej swe odbicie. Treść ekskluzji uzależniona jest bowiem m.in. od kształtu i cech, jakie przypiszemy systemowi prawa, od teorii wykładni, której przyznamy prymat (szczególnie istotne jest rozróżnienie między wykładnią dynamiczną i statyczną), jak

¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.

² Tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.

³ Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.

również od wpływu multicytryczności obowiązywania, stosowania i stano-
wienia prawa na normy krajowego prawa podatkowego oraz relację pomię-
dzy normami krajowymi i unijnymi. Odnajdziemy także, już bezpośrednio
w warstwie językowej wyłączenia, problem związków prawa podatkowego
z innymi gałęziami prawa oraz przeszkodę na drodze do nieskomplikowa-
nej rekonstrukcji normy w postaci zastosowania przez ustawodawcę pojęć,
których treść nie została zdefiniowana ani jednoznacznie ustalona w nauce
prawa. Czynności, które nauka klasyfikuje jako objęte wyłączeniem, mają
charakter działań naruszających niektóre normy innych gałęzi prawa oraz
gwałcących normy moralne, niemniej jednak przynajmniej część z nich jest
elementem rzeczywistej gospodarki i funkcjonuje równolegle, a niekiedy
i konkurencyjnie, względem usług i towarów oferowanych w pełni legalnie.
Aksjologia instytucji wiąże się z moralnym aspektem opodatkowania i rolą
państwa jako określonej wspólnoty oraz metodami, jakich może użyć, by
z zadań mu powierzonych się wywiązać. Ekskluzja, w pewnym sensie, umoż-
liwia państwu odcięcie się od niektórych czynności i tym samym pozwala na
wyrażenie systemowej dezaprobaty wobec określonych kategorii zachowań
(niekoniecznie penalizowanych). To właśnie poddana egzegezie instytucja
określa, czy czynność lub przychód z niej jest relewantny podatkowo na
gruncie wskazanych wyżej ustaw podatkowych. Jako przykład ekskludowa-
nych czynności (co wiąże się również z wyłączeniem przychodów z przed-
miotowego zakresu działania ustaw o podatkach dochodowych) od 1939 r.
wymienia się nieustannie paserstwo i nierząd. Niemniej jednak tak część
warstwy językowej, jak i otoczenie prawne (oraz społeczne) instytucji uległy
znaczącym zmianom od momentu wprowadzenia instytucji do polskiego
porządku prawnego; jest zatem możliwe, iż zmianie uległa relacja, jaką tworzy
norma prawa pozytywnego, określająca instytucję, z czynnościami, które
cechuje niemoralność, bezprawność czy też nieważność. Zmiana przywoła-
nej relacji powodowałaby, iż denotacja instytucji wyłączenia (ekstensja zbioru
desygnatów ekskluzji lub inaczej jej zakres, krąg desygnatów) byłaby inna
niż powszechnie się przyjmuje, a konotacja (rozumiana jako zespół cech)
desygnatów ekskluzji określała inne wymagania względem nich niż zwykło
się w literaturze opisywać.

Powszechność opodatkowania, rozumiana jako nakaz ustanawiania po-
datków dla podatników w ujęciu generalnym, u których występuje zja-
wisko rodzące obowiązek podatkowy, stanowi jedną z fundamentalnych,

wielowymiarowych zasad prawa podatkowego. Zasada ta jest nie tylko postulatem wobec ustawodawcy, ale i m.in. elementem obowiązującego prawa materialnego. Wszelkie odstępstwa od powszechności opodatkowania, realizowane również poprzez zawężenie zakresu przedmiotowego stosowania ustaw podatkowych, stanowią wyjątek od reguły, który realizować powinien określony, odpowiednio istotny, cel przyjęty przez ustawodawcę za nadrzędny. Kwestią sporną, a niewyjaśnioną przez naukę w odniesieniu do badanej instytucji, jest ustalenie, czy realizowanie celu należy rozpatrywać w kontekście celu, jaki przyświecał historycznemu prawodawcy, czy też może cel ten uległ zmianie na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci i w efekcie (przy założeniu derywacji z uwzględnieniem wykładni dynamicznej) obecnie mamy do czynienia z innym kręgiem desygnatów niż wynikałoby z wykładni statycznej. Nie bez znaczenia jest tu relacja ekskluzji jako elementu gałęzi prawa podatkowego ze znajdującymi się poza tą gałęzią normami prawa stanowiącymi elementy systemu, któremu przypisuje się wewnętrzną niesprzeczność. Istotne z naukowego i praktycznego punktu widzenia jest również poznanie mechanizmów, na bazie których ustawodawca określa zakres ekskluzji, z uwzględnieniem problemu harmonizacji prawa podatkowego, multicentryczności prawa i aspektów opodatkowania związanych z domicylem i źródłami przychodów (ew. miejscami wykonywania czynności) położonymi w obszarze, innych niż krajowa, jurysdykcji prawnych. Problemy te nie zostały w nauce prawa rozważone, a przedmiotowi badań nie poświęcono żadnego monograficznego opracowania – treść ekskluzji ani konotacja jej desygnatów nie zostały przez naukę prawa ustalone z uwzględnieniem przywołanych zagadnień. W zasadzie niektóre z nich, jak np. istotny problem związany z transgranicznym osiągnięciem przychodów (co ma znaczenie dla praktyki prawa) czy też zbadanie stopnia wewnętrznej spistości ekskluzji (doniosłe dla wiedzy o kształcie systemu prawa), nie zostały rozpoznane przez doktrynę.

Potrzeba dokonania aktualnych ustaleń w omawianym zakresie wzmocniana jest przez wielość istotnych zmian prawnych i społeczno-gospodarczych, które miały miejsce w XXI wieku i spowodowały, że poszczególne, cząstkowe ustalenia nauki i orzecznictwa odnoszące się do badanego wyłączenia uległy dezaktualizacji. Ustalenie kręgu desygnatów wyłączenia przychodów z czynności (i samych czynności na gruncie ustawy o podatku

od towarów i usług), które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, oraz ustalenie, czy ma ona charakter ekskluzywny o cechach znamiennych tylko dla pewnego zakresu gałęzi prawa podatkowego (czy też szerszy), stanowi realną potrzebą nauki prawa. Postępująca globalizacja wymusza pełne zrozumienie omawianej instytucji i określenie, jakiego rodzaju relacjami jest związana w systemie oraz jak wpływają one na konotację desygnatów, co pozwoli w praktyce na rozstrzygnięcie o subsumpcji czynności bądź przychodu pod normę ekskluzyjną. Ujawnia się w tym walor praktycznej użyteczności wyników badań prowadzonych w niniejszej pracy. Prowadzić będzie to również do ustalenia, w relacji z badaną instytucją, w jakim zakresie mamy do czynienia w prawie podatkowym z prymatem skutków faktycznych nad konwencjonalnymi i na jakich zasadach normy znajdujące się w innych gałęziach prawa (a nawet w innych systemach prawa) wchodzić mogą w hipotezę badanej normy ekskludującej, to zaś pozwoli na ustalenie fragmentu aksjologii całego systemu podatkowego. Kolejną istotną przesłanką uznania ekskluzyjności za temat doniosły jest jej nadzwyczajna interdyscyplinarność, która zawarta została w przepisach będących podstawą obowiązywania ekskluzyjności. Cecha ta determinuje konieczność uwzględnienia, w procesie derywacji, przesłanek interpretacyjnych wynikających nie tylko z norm gałęzi prawa podatkowego. Należy bowiem uwzględnić (w niektórych sytuacjach) wybrane normy prawa cywilnego, karnego, administracyjnego czy nawet prawa unijnego i prawa wewnętrznego innych państw. Dopiero dokonanie ustaleń z uwzględnieniem powyższych problemów oraz z wcześniejszą analizą warstwy językowej ekskluzyjności (w której użyto zwrotów rozpoznawanych w różnych gałęziach prawa, jak: czynność, skuteczność i umowa) pozwoli na nadanie wynikom badań charakteru generalnego. Ustalenia dokonane podczas badania tak szerokiego zakresu zagadnień znajdą zastosowanie nie tylko w trakcie określania ekstensji ekskluzyjności i stopnia jej wewnętrznej spójności, ale również pogłębią stanowisko teorii prawa publicznego w kwestii problemu autonomii prawa podatkowego.

Można tym samym uznać, że doniosłość przedstawionego tematu stanowiącego przedmiot badań, mimo iż skupiona w pozytywnoprawnym zakresie wyników rozważań, wychodzi poza ten klasyczny obszar analiz prawniczych i znajduje odzwierciedlenie w walorze praktycznej i społecznej użyteczności ustaleń.

Głównym celem niniejszego opracowania jest ustalenie pozytywnoprawnych granic wyłączenia spod zakresu stosowania głównych ustaw podatkowych czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, i przychodów z nich oraz określenie, czy badana instytucja ma charakter ekskluzywny (o cechach znamiennej tylko dla pewnego zakresu gałęzi prawa podatkowego), czy też szerszy (obejmujący całą gałąź prawa, w którym się znajduje). Tym samym celem nadrzędnym jest ustalenie denotacji ekсклюzji i konotacji jej desygnatów.

Osiągnięcie wyżej wymienionego celu głównego będzie możliwe dzięki realizacji celów pośrednich, na które składają się:

- ustalenie aksjologii analizowanej instytucji wyłączenia poprzez określenie celów i historycznych warunków powołania;
- porównanie podejścia do problemu relewantności podatkowej przychodów z czynności sprzecznych z prawem (ale również i wątpliwych moralnie) w innych niż krajowy porządkach prawnych;
- ustalenie, czy ustawodawca w warstwie językowej przepisów, tworzących badaną instytucję, odwołał się do pojęć o treści rozpoznanej w dogmatykach prawnych badających zakresy normowań, dla których użyte pojęcia są typowe;
- określenie miejsca w systemie prawa, w jakim rezyduje ekсклюzja (z uwzględnieniem problemu autonomii gałęzi prawa);
- określenie charakteru, warunków i kierunków wykładni prawa, jakie dla wykładni przepisów obejmujących omawianą instytucję prawa podatkowego płyną z norm Konstytucji, zasad prawa podatkowego oraz prawa unijnego.

Realizacja przedstawionych celów pracy jest dokonywana z poszanowaniem paradygmatu miękkiego pozytywizmu prawnego i z wykorzystaniem, w pewnym zakresie, ustaleń o charakterze prawnempirycznym poprzez konfrontację treści obowiązującego prawa z praktyką jego stosowania, co ma na celu pogłębienie wiedzy o prawie pozytywnym. Podstawowymi metodami, które zostały wykorzystane w pracy badawczej, są metody: dogmatyczno-prawna, opierająca się o językowo-logiczną analizę tekstów prawnych, i teoretyczno-prawna, której zastosowanie wymuszone zostało przedmiotem badania, jakim jest instytucja prawa. Ponadto, ze względu na temat pracy i jej cele oraz heurystyczno-holistyczne założenia

badawcze, a także chęć uniknięcia nazbyt technikocentrycznego podejścia, konieczne było również pomocnicze posłużenie się metodami: aksjologiczną, komparatystyczną i historyczną. Przedstawiony dobór metod badawczych miał na celu zbadanie instytucji w możliwie szerokim zakresie bez opuszczania pola nauki prawa. Zastosowanie zróżnicowanych narzędzi badawczych miało umożliwić pełne ukazanie doniosłości, treści i istoty badanej instytucji prawnej oraz miejsca, jakie zajmuje w krajowym porządku prawnym. W badaniach nad niniejszą pracą, co znajduje odbicie w jej treści, posługiwano się wykładnią derywacyjną w celu odtwarzania z przepisów prawnych norm postępowania (derywacja normy). Przyjęto ten model, gdyż nauka współczesna uznaje teorie wykładni za koncepcje niezamknięte i zdolne do wzajemnego uzupełniania się, czego efektem jest oparta o wykładnię derywacyjną, lecz obejmująca wiele ustaleń innych teorii, zintegrowana koncepcja wykładni prawa. Zasadnicza teza opracowania stanowi, że badana ekskluzja ma charakter niejednorodnej instytucji swoistej prawa podatkowego (obowiązującej tylko w części gałęzi prawa podatkowego i jednocześnie niestanowiącej zasady ogólnej przywołanej gałęzi), której denotacja i wewnętrzna koherencja uległy zmianie na skutek związania Polski prawem unijnym. Tezy poboczne zakładają, że:

- nieprzewidziane przez historycznego ustawodawcę interakcje między normami wpływać mogą na ich treść;
- ogólne cechy i kształt systemu prawa mogą, w pewnych sytuacjach, decydować o tym, czy dana czynność (przychód) stanowi desygnat ekskluzji;
- funkcjonuje (w pewnym zakresie) w gałęzi prawa podatkowego prymat skutków faktycznych nad konwencjonalnymi;
- ekskluzja stanowi unikatowy przejaw autonomii prawa podatkowego;
- mimo że ustawodawca odwołał się częściowo do instytucji i pojęć rozpoznawanych w innych gałęziach prawa, ustanawiając badaną ekskluzję, to powołał w 1939 r. do życia instytucję względnie swoistą (tj. na której krąg desygnatów wpływ mają zmiany w innych gałęziach prawa).

Weryfikując postawione tezy, przyjęto założenie, że wiedza o przeszłości jest drogą prowadzącą do lepszego zrozumienia teraźniejszości⁴, i w pierwszej kolejności (rozdział 1) zbadano antecedencję powołania do

⁴ H. Hamaekers, V. van den Beld (w:) F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium*, Toruń 2010, s. 9.

życia instytucji, określono miejsce oraz czas jej pojawienia się w krajowym systemie prawa i odtworzono jej podstawy aksjologiczne, a później zbadano drogę jej ewolucji. Umożliwiło to lepsze zrozumienie istoty i celu, jaki przed instytucją stawiał historyczny prawodawca, oraz dostarczyło dyrektyw mających wpływ na zasady ustalania ekstensji ekskluzji. Kolejnym etapem badania było rozpoznanie i poddanie analizie obowiązującego stanu prawnego oraz porównanie go do rozwiązań, jakie funkcjonują na świecie w przypadkach, gdy przedmiot opodatkowania wynika z działań sprzecznych z prawem lub moralnością. Następnie (rozdział 2) ustalono, jakie możliwe znaczenia mogą nieść pojęcia składowe ekskluzji (czynność, prawna skuteczność, umowa), co jest istotne dla wykładni między innymi ze względu na to, iż w ewolucji ekskluzji dostrzec można, jak ustawodawca stopniowo, aczkolwiek konsekwentnie, modyfikował na przestrzeni lat warstwę językową przepisu, tak by uniknąć bezpośredniego związania normy określającej ekskluzję z prawem prywatnym i karnym. Zbadano zakres pojęcia czynności w prawie podatkowym, z uwzględnieniem możliwych znaczeń tego pojęcia na gruncie prawa cywilnego, karnego i administracyjnego. Podobnie poddano badaniu „prawną skuteczność” jako element ekskluzji odnoszący się w konstrukcji wyłączenia do pojęcia umowy, które to również poddano analizie. Dla dalszego prowadzenia wnioskowań konieczne było ustalenie miejsca, jakie badana instytucja zajmuje w systemie prawa (rozdział 3). Ustalono, czy miejsce to może mieć znaczenie dla wykładni poprzez np. przypisanie większej wagi rozumieniu pojęć składowych ekskluzji w gałęziach prawa, w których są rozpoznawane. Zbadanie tego zagadnienia wymagało również określenia, na ile prawo podatkowe cechuje autonomia i w jakim zakresie przypisywana mu samodzielność daje możliwość konstruowania normy w oderwaniu od pojęć i konstrukcji występujących w innych gałęziach prawa. Opisano również, jakie typy relacji łączą prawo podatkowe z prawem cywilnym, administracyjnym i karnym. Zidentyfikowano (w rozdziale 4) zasady prawa, tak ogólne, jak i te obowiązujące jedynie w gałęzi prawa podatkowego mogące determinować wykładnię przepisów o czynnościach, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (jak np. zasada powszechności opodatkowania), i wskazano na rolę nadawania nowego znaczenia pojęciom rozpoznawanym w innych gałęziach prawa w razie usprawiedliwionej potrzeby.

Badając instytucję ekskluzji czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, poza krąg stosowania głównych ustaw podatkowych, odniesiono się również do prawa unijnego, a szczególnie do unijnego prawa podatkowego (rozdział 5). Uwzględniono w rozważaniach funkcjonujące w krajowej przestrzeni prawnej normy unijne, które mają wpływ na wynik wykładni prawa krajowego w analizowanym zakresie. Ponadto poruszono m.in. problem zakresu i specyfiki wykładni prawa unijnego (ze szczególnym uwzględnieniem wykładni prounijnej), niezgodności prawa krajowego z prawem unijnym i zidentyfikowano zasady wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, które uwzględnione muszą zostać w trakcie identyfikowania denotacji ekskluzji. W ostatniej kolejności (rozdział 6), bazując na poczynionych wcześniej ustaleniach, które dostarczyły wiedzy niezbędnej do weryfikacji postawionych tez i realizacji przyjętych celów, dokonano ostatecznego zbadania i określenia stopnia wewnętrznej spoistości instytucji (z wykorzystaniem niektórych założeń kognitywnej teorii koherencji), co pozwoliło na opisanie denotacji instytucji i konotacji jej desygnatów. Opisano minimalny zespół cech, jakie posiada każdy desygnat ekskluzji w podatku dochodowym od osób fizycznych i w podatku dochodowym od osób prawnych oraz w podatku od towarów i usług. Ustalono także, jaka zachodzi relacja pomiędzy denotacją ekskluzji w podatkach dochodowych i w podatku od towarów i usług.

Niniejsza książka stanowi nieco zmienioną i skróconą wersję dysertacji doktorskiej noszącej tytuł *Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*. Rozprawa przygotowana została pod opieką prof. nadzw. dr. hab. Pawła Chmielnickiego, a jej obrona miała miejsce w 2016 r. na Wydziale Prawa, Administracji i Stosunków Międzynarodowych Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego. Promotorowi pragnę w tym miejscu serdecznie podziękować za opiekę naukową oraz nieocenioną pomoc i życzliwość; dziękuję również za inspirację do podejmowania tematów trudnych i kontrowersyjnych oraz uzmysłowienie mi istnienia potrzeby prowadzenia badań wykraczających poza dogmatykę prawa. Słowa wdzięczności, w podziękowaniu za wnikliwą ocenę i cenne uwagi, kieruję również do recenzentów rozprawy doktorskiej: Pana prof. nadzw. dr. hab. Leszka Bieleckiego oraz Pana prof. nadzw. dr. hab. Wojciecha Goneta. Podziękowania należą się

również Panu prof. nadzw. dr. hab. Dominikowi Mączyńskiemu, którego celne sugestie, zawarte w recenzji wydawniczej, pozwoliły dokonać kilku istotnych zmian w treści książki.

Korzystając z konstytucyjnej wolności badań naukowych oraz ogłaszania ich wyników, na kartach niniejszej książki prezentuję swoje własne poglądy, które znajdują w mojej ocenie solidne oparcie w przeprowadzonych badaniach; poglądy te należy przypisywać wyłącznie mnie.

Opisane na kartach książki badanie ma wymiar nie tylko praktyczny, ale i teoretyczny, stąd celem właściwego uzasadnienia i precyzyjnego formułowania wniosków konieczne było odwołanie się do skomplikowanej inżynierii prawnej i posłużenie w niezbędnym zakresie językiem logiki. Ponadto pragnę zauważyć, iż ustalenia sformułowane w niniejszej monografii są użyteczne nie tylko dla przedstawicieli nauki prawa, ale także praktyków, również doradców podatkowych czy pracowników administracji podatkowej, którzy w większości są absolwentami innych niż prawo kierunków studiów – z tego powodu za konieczne uznałem opisanie wybranych zagadnień podstawowych (jak np. rola i charakter zasad prawa podatkowego), co ma ograniczyć konieczność sięgania przez czytelnika, nieposiadającego wykształcenia prawniczego, do innych źródeł w toku lektury.

Rozdział 1

Problem opodatkowania czynności dokonanych bez zachowania odpowiedniej formy oraz sprzecznych z prawem i moralnością w prawie polskim i wybranych systemach prawnych

1.1. Relewantność podatkowa, gdy przedmiot opodatkowania wyrasta na gruncie działań sprzecznych z prawem lub moralnością – rodzaj ekskluzji

Powszechność opodatkowania, rozumiana jako nakaz ustanawiania podatków dla podatników w ujęciu generalnym, u których występuje zjawisko rodzące obowiązek podatkowy, bez nieuzasadnionego różnicowania, stanowi jedną z fundamentalnych zasad prawa podatkowego. Wszelkie odstępstwa od tej zasady muszą być rozważane w kontekście odstępstwa od zasady bardziej ogólnej, jaką jest zasada sprawiedliwości podatkowej. Próba refleksji nad zagadnieniem znaczenia w prawie podatkowym działań naruszających normy innych dziedzin (gałęzi) prawa, czy też czynności naruszających normy moralne, nierozzerwalnie związana jest właśnie z zagadnieniem sprawiedliwości podatkowej. Określenie, jaka jest, jeśli w ogóle przyjmujemy jej istnienie, granica między działaniami relewantnymi podatkowo a naruszającymi wymienione normy, pozwoliłoby na ustalenie znaczącego fragmentu aksjologii całego systemu podatkowego, także w kontekście zasady powszechności opodatkowania. Zagadnienie to ma również szersze znaczenie, ponieważ działania naruszające normy, o których jeszcze szczegółowo będzie mowa, niezależnie od ich podatkowej kwalifikacji, stanowią realną część gospodarki. Jako część tzw. rynku powodują w pewnym zakresie

istnienie realnego problemu konkurencji pomiędzy niektórymi usługami i towarami oferowanymi legalnie a takimi samymi usługami i towarami oferowanymi nielegalnie, jak np. sprzedaż alkoholu opodatkowana należnymi podatkami i sprzedaż alkoholu niewiadomego pochodzenia lub sprzedaż towarów „udających” oryginalne produkty. Otwartych kwestii jest jednak znacznie więcej. Czy dochód z prostytucji lub sprzedaży marihuany powinien być opodatkowany podatkiem dochodowym, czy obrót ze świadczenia usług seksualnych lub dostawy marihuany podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług? Czy otrzymanie wynagrodzenia za poświadczenie nieprawdy, które nie wypełnia znamion czynu zabronionego, ale jest moralnie naganne, może w efekcie rodzić zobowiązanie podatkowe? Czy gdy umowa sprzedaży nieruchomości niezawarta w formie aktu notarialnego rodzi dochód, może on podlegać opodatkowaniu? Czy sprzedaż kradzionego towaru może powodować powstanie dochodu podlegającego opodatkowaniu? W końcu, ogólniej, czy niemoralność, bezprawność, nieważność (względna lub bezwzględna) czy bezskuteczność (zawieszona lub względna) danego działania wyklucza możliwość powstania zobowiązania podatkowego? Odpowiedzi na te i inne, podobne pytania poniekąd określa polityka prawodawcza i związane są one z fundamentalnymi cechami systemu prawa, wzajemnymi relacjami jego poszczególnych gałęzi i ewentualną supremacją, lub jej brakiem, określonej gałęzi prawa nad inną. Nie bez znaczenia pozostaje również aspekt moralny podatku i państwa jako określonej wspólnoty, która odcinając się od pewnych działań, może dać wyraźny sygnał ich ostracyzmu. Mnogość norm, nieustannie wzrastający stopień skomplikowania życia gospodarczego, multikulturowość Europy, wspólny rynek europejski, swobodny przepływ usług i towarów to tylko niektóre z czynników utrudniających udzielenie prostej odpowiedzi na stawiane pytania, a jednocześnie powodujących powstawanie sytuacji, nad których podatkową relewantnością należy się pochylić. W krajowym prawie podatkowym mamy do czynienia z instytucją ekskluzji czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, poza krąg stosowania głównych ustaw podatkowych. W pewnym uproszczeniu istnienie tejże ekskluzji wyklucza powstawanie obowiązku podatkowego w określonych sytuacjach (dla określonych przedmiotów opodatkowania) poprzez nie-stosowanie do nich (ew. konsekwencji ekonomicznych ich zaistnienia) postanowień ustaw podatkowych. Przedstawiciele nauki prawa zajmowali

się już w pewnym zakresie badaniem omawianego wyłączenia⁵, tj. ustaleniem, jakie czynności ekskludowano poza krąg zdarzeń relewantnych podatkowo – poczynione do tej pory ustalenia wymagają jednak pogłębienia oraz równocześnie generalizacji. Może się temu przysłużyć m.in. zbadanie historii ekskluzji, co ma szansę dostarczyć informacji pozwalających na lepsze zrozumienie funkcji, jakie instytucja miała pełnić, a to zaś przybliży nas do ustalenia jej kształtu z pozytywnoprawnego punktu widzenia. Misja ta w zakresie ustaleń szczególnych jest jednak dodatkowo utrudniana przez nieustannie zmieniające się prawo. Zachodzące zmiany powodują, że zbiór desygnatów ekskluzji może się zmieniać – wyzwaniem i zarazem koniecznością jest zatem generalizacja ustaleń badań nad ekskluzją celem lepszego zrozumienia treści instytucji i zapewnienia przedłużonej aktualności wniosków. Należy w tym miejscu zauważyć, iż samo określenie „treść instytucji” może być rozumiane wieloznacznie, jest np. znacząca różnica między treścią prawa a treścią sposobu działania, stąd poznanie treści prawa nie gwarantuje poznania treści sposobu działania instytucji⁶. W niniejszej pracy treść instytucji (treść ekskluzji) rozumie się zgodnie z dogmatyką pozytywnoprawną. Jako że problem opodatkowania działań naruszających prawo czy też sprzecznych z zasadami moralnymi akceptowanymi przez większą część

⁵ Brak jest monografii poświęconej instytucji ekskluzji – z istniejącej literatury można wskazać m.in. na takie pozycje, jak: P. Pietrasz, *Przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, Vademecum Doradcy Podatkowego, LEX/el. 2011; tenże, *Nieważność czynności prawnej a przychody*, Glosa 2002, nr 5; A. Nita, *Czynności nie mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w świetle prawa podatkowego*, Prz. Pod. 2003, nr 2; K. Radzikowski, *Prawo podatkowe a czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, PiP 2008, z. 1; tenże, *Granice opodatkowania podatkiem od towarów i usług w świetle orzecznictwa Europejskiego*, M. Pod. 2007, nr 8; J. Antosik, K. Radzikowski, *Przemysł a VAT*, Prz. Pod. 2004, nr 2; K. Radzikowski, *Wadliwość czynności prawnej a przychody i koszty podatkowe*, Prz. Pod. 2009, nr 8; tenże, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Warszawa 2015 (rozdziały IV.2.2, IV.2.3 oraz IV.3.2); F. Świłała, *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, M. Pod. 2002, nr 4; D. Niestrzębski, *Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, Prawo i Podatki 2006, nr 5; A. Słysz, *Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy – zarys problematyki*, PPP 2012, nr 6; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe (w:) Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 38–43; A. Bartosiewicz, *Efektywność prawa wspólnotowego w Polsce na przykładzie VAT*, cz. V – R2, LEX/el. 2009; P. Skalimowski, *Podatkowe skutki nieważności czynności prawnej*, Toruński Rocznik Podatkowy 2011, s. 19–57.

⁶ P. Chmielnicki, *Tworzenie instytucji gospodarki a ustawodawstwo polskie*, Warszawa 2015, s. 20.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Aleksander Słysz – doktor nauk prawnych, doradca podatkowy; prowadzi szkolenia z zakresu prawa podatkowego; prelegent na konferencjach naukowych; autor i współautor licznych publikacji, w tym m.in. *Opodatkowanie podatkiem od gier bukmacherstwa – rozważania na temat podatku, podatnika, stawki i wpływu podatku na stosunek wpłaty do wygranej* (2015), *Nabycie lokalu lub domu od dewelopera. Wykładnia przepisów i efekty ich stosowania* (2014), *Środki ochrony praw słusznie nabytych w świetle Konstytucji RP i prawa Unii Europejskiej* (2012).

Książka stanowi pierwsze monograficzne opracowanie omawiające stosunek prawa podatkowego do czynności i przychodów z czynności, które stanowią czyny zabronione lub mają charakter działań naruszających normy innych gałęzi prawa oraz przekraczających normy moralne.

Głównym celem pracy jest ustalenie pozytywnoprawnych granic wyłączenia czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy spod zakresu stosowania ustawy o podatku od towarów i usług oraz przychodów z takich czynności spod zakresu stosowania ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W publikacji zaprezentowano m.in.:

- rolę statusu prawa podatkowego dla wykładni przepisów o czynnościach, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy,
- wybrane problemy wykładni i stosowania krajowego prawa podatkowego z uwzględnieniem prawa podatkowego Unii Europejskiej.

Książka przeznaczona jest przede wszystkim dla doradców podatkowych, sędziów sądów administracyjnych, radców prawnych, adwokatów oraz pracowników administracji podatkowej. Zainteresuje również studentów prawa, wykładowców akademickich oraz wszystkie osoby chcące pogłębić wiedzę z omawianej tematyki.

„Recenzowana monografia jest niewątpliwie wartościowym opracowaniem z zakresu prawa podatkowego o sporej wartości teoretycznej i praktycznej, adresowanym do szerokiego kręgu odbiorców. Ma ona niewątpliwie nowatorski charakter i może stanowić istotne źródło wiedzy w procesie stosowania prawa podatkowego”.

Dr hab. Dominik Mączyński



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUPER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8092-788-9



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**