

# PRAWNOPODATKOWE SKUTKI WADLIWOŚCI CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

PROBLEMATYKA PRZEDMIOTU  
OPODATKOWANIA

Krzysztof Radzikowski

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

# PRAWNOPODATKOWE SKUTKI WADLIWOŚCI CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

PROBLEMATYKA PRZEDMIOTU  
OPODATKOWANIA

Krzysztof Radzikowski

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa



**LEX**

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2015

*Stan prawny na 1 września 2014 r.*

Recenzent

*Prof. nadzw. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Kinga Puton*

Opracowanie redakcyjne

*Szymon Makuch*

Łamanie

*Wolters Kluwer*

Układ typograficzny

*Marta Baranowska*

.....  
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](http://www.legalnakultura.pl)  
**POLSKA IZBA KSIĄŻKI**

© Copyright by  
Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN 978-83-264-3429-7

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

---

Wykaz skrótów / 9

Wstęp / 15

## Rozdział I

### **Istota związków pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym / 35**

1. Prawo podatkowe jako gałąź prawa / 35
2. Związki pomiędzy prawem podatkowym i prawem cywilnym / 42
3. Związki prawa podatkowego z innymi niż prawo cywilne gałęziami prawa / 79
4. Wnioski / 82

## Rozdział II

### **Prawnopodatkowy stan faktyczny i przedmiot opodatkowania w kontekście związków prawa podatkowego z prawem cywilnym / 87**

1. Definicja prawnopodatkowego stanu faktycznego / 87
2. Znaczenie instytucji obowiązku podatkowego i jej regulacji normatywnej / 91
3. Transakcje obrotu cywilnoprawnego a przedmiot opodatkowania / 93
4. Transakcje obrotu cywilnoprawnego a przedmiot opodatkowania – wybrane problemy wykładni prawa podatkowego / 141
5. Wnioski / 150

### Rozdział III

#### **Pojęcie i typy sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnych / 158**

1. Pojęcie czynności cywilnoprawnej / **158**
2. Czynności cywilnoprawne wadliwe, nieważne i nieistniejące a czynności nielegalne oraz niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy / **159**
3. Oświadczenie woli jako konstytutywny element czynności cywilnoprawnej / **170**
4. Klasyfikacja typów sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnych / **174**
  - 4.1. Nieważność bezwzględna / **175**
  - 4.2. Nieważność względna (wzruszalność) / **176**
  - 4.3. Bezskuteczność zawieszona / **178**
  - 4.4. Bezskuteczność względna / **180**
5. Wnioski / **182**

### Rozdział IV

#### **Znaczenie wadliwości czynności cywilnoprawnych w poszczególnych podatkach / 186**

1. Podatek od czynności cywilnoprawnych / **187**
  - 1.1. Uwagi wstępne. Przegląd stanowiska doktryny i judykatury / **187**
  - 1.2. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych wobec czynności cywilnoprawnych bezwzględnie nieważnych / **191**
  - 1.3. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych wobec czynności cywilnoprawnych względnie nieważnych / **193**
  - 1.4. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych wobec czynności cywilnoprawnych dotkniętych sankcją bezskuteczności zawieszoną / **194**
  - 1.5. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych wobec czynności cywilnoprawnych dotkniętych sankcją bezskuteczności względnej / **195**
2. Podatki dochodowe: od osób fizycznych oraz od osób prawnych / **200**
  - 2.1. Uwagi wstępne. Przegląd stanowiska doktryny i judykatury / **200**

- 2.2. Granice opodatkowania podatkami dochodowymi – art. 2 ust. 1 pkt 4 i art. 23 ust. 1 pkt 61 u.p.d.o.f. oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 16 ust. 1 pkt 66 u.p.d.o.p. / **209**
- 2.3. Konstrukcja przychodów podlegających opodatkowaniu / **231**
  - 2.3.1. Podatek dochodowy od osób fizycznych / **231**
  - 2.3.2. Podatek dochodowy od osób prawnych / **255**
- 2.4. Konstrukcja kosztów uzyskania przychodów / **257**
3. Podatek od towarów i usług / **265**
  - 3.1. Uwagi wstępne. Przegląd stanowiska doktryny i judykatury / **265**
  - 3.2. Granice opodatkowania podatkiem od towarów i usług – art. 6 pkt 2 oraz art. 5 ust. 2 u.p.t.u. / **268**
  - 3.3. Przedmiot opodatkowania podatkiem od towarów i usług / **280**
  - 3.4. Warunek odpłatności dostawy towarów i świadczenia usług / **292**
  - 3.5. Wadliwość czynności cywilnoprawnej a odliczenie podatku naliczonego / **297**
4. Podatek akcyzowy / **327**
  - 4.1. Uwagi wstępne. Przegląd stanowiska doktryny i judykatury / **327**
  - 4.2. Granice opodatkowania podatkiem akcyzowym – art. 5 u.p.a. 2008 / **330**
  - 4.3. Znaczenie wadliwości czynności cywilnoprawnej dla przedmiotu opodatkowania podatkiem akcyzowym / **333**
5. Wnioski / **350**

## Rozdział V

### **Konwersja czynności cywilnoprawnej na potrzeby prawa podatkowego (postulaty *de lege ferenda*) / 383**

1. Uwagi wstępne / **383**
2. Konwersja czynności cywilnoprawnej w prawie cywilnym / **387**
3. Konwersja czynności cywilnoprawnej w prawie podatkowym – propozycja normatywna / **393**
4. Wnioski / **402**

Podsumowanie / **405**

Bibliografia / **435**

Wykaz aktów prawnych / **457**

Orzecznictwo / **461**

# Wykaz skrótów

---

## Instytucje

<b>ETS/TSUE/TS</b>	Europejski Trybunał Sprawiedliwości/Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej/Trybunał Sprawiedliwości <sup>1</sup>
<b>KRS</b>	Krajowy Rejestr Sądowy
<b>MF</b>	Ministerstwo Finansów
<b>NSA</b>	Naczelnny Sąd Administracyjny
<b>NTA</b>	Najwyższy Trybunał Administracyjny
<b>SN</b>	Sąd Najwyższy
<b>TK</b>	Trybunał Konstytucyjny
<b>WSA</b>	wojewódzki sąd administracyjny

## Akty prawne

<b>VI Dyrektywa</b>	szósta dyrektywa Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system po-
---------------------	---

---

<sup>1</sup> Aktualna i oficjalna nazwa to Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (na mocy Traktatu z Lizbony Zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat Ustanawiający Wspólną Europejską podpisany w Lizbonie dnia 13 grudnia 2007 r., Dz. Urz. UE C 306 z 17.12.2007, s. 1); do niedawna w polskim piśmiennictwie stosowano zazwyczaj nazwę Europejski Trybunał Sprawiedliwości i skrót ETS. W książce zasadniczo stosuje się skrót TS. Wszystkie orzeczenia Trybunału pochodzą z oficjalnej strony internetowej UE (<http://eur-lex.europa.eu>); w razie braku polskiej wersji językowej, o ile nie zaznaczono inaczej, odwołano się do wersji w języku angielskim.



- datku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, z późn. zm.)
- AO** Abgabenordnung (niemiecka ordynacja podatkowa z dnia 16 marca 1976 r.; tekst jedn.: Bundesgesetzblatt I 2002, s. 3866 z późn. zm.)
- dyrektywa 2006/112** dyrektywa Rady 2006/112/WE 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.)
- dyrektywa 2008/118** dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, z późn. zm.)
- dyrektywa energetyczna** dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405, z późn. zm.)
- dyrektywa horyzontalna** dyrektywa Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania (Dz. Urz. WE L 76 z 23.03.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 179, z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- k.h.** rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (Dz. U. Nr 57, poz. 502 z późn. zm.)

---

<b>k.k.</b>	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
<b>Kodeks BGB</b>	Bürgerliches Gesetzbuch (kodeks cywilny niemiecki z dnia 18 sierpnia 1896 r., tekst jedn.: Bundesgesetzblatt I 2002, s. 42, z późn. zm.)
<b>Konstytucja</b>	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
<b>k.p.c.</b>	ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
<b>k.r.o.</b>	ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 788 z późn. zm.)
<b>k.s.h.</b>	ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
<b>o.p.</b>	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
<b>pr. en.</b>	ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1059 z późn. zm.)
<b>stara u.p.t.u.a.</b>	ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.)
<b>u.p.a. 2004</b>	ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.)
<b>u.p.a. 2008</b>	ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752)
<b>u.p.c.c.</b>	ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.)

- u.p.d.o.f.** 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.)
- u.p.d.o.p.** 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.)
- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)

## Periodyki

- AUL FI** Acta Universitatis Lodziensis. Folia Iuridica
- AUW PPIa** Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji
- Biul. Skarb.** Biuletyn Skarbowy
- CBOSA** Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (orzeczenia.nsa.gov.pl)<sup>2</sup>
- Dor. Pod.** Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych – Doradztwo Podatkowe
- EP** Edukacja Prawnicza
- EPS** Europejski Przegląd Sądowy
- JP** Jurysdykcja Podatkowa
- KPP** Kwartalnik Prawa Prywatnego
- KPPod.** Kwartalnik Prawa Podatkowego
- KPPubl.** Kwartalnik Prawa Publicznego
- KSP** Krakowskie Studia Prawnicze
- M. Pod.** Monitor Podatkowy
- M. Praw.** Monitor Prawniczy
- NP** Nowe Prawo
- NPN** Nowy Przegląd Notarialny

---

<sup>2</sup> O ile nie zaznaczono inaczej, wszystkie wyroki sądów administracyjnych powoływane w książce pochodzą z CBOSA.

---

<b>ONSA</b>	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
<b>ONSA WSA</b>	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
<b>OSA</b>	Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
<b>OSNAPIUS</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
<b>OSNC</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
<b>OSNCAPUS</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna i Administracyjna oraz Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
<b>OSNCP</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
<b>OSNKW</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karno i Izba Wojskowa
<b>OSNP</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
<b>OSNPA</b>	Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych (przed 1939 r.)
<b>OSP</b>	Orzecznictwo Sądów Polskich
<b>OSPika</b>	Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
<b>OTK</b>	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
<b>OTK-A</b>	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A
<b>PG</b>	Prawo Gospodarcze
<b>PiP</b>	Państwo i Prawo
<b>POP</b>	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
<b>PPH</b>	Przegląd Prawa Handlowego
<b>PPP</b>	Przegląd Prawa Publicznego
<b>Pr. i Pod.</b>	Prawo i Podatki
<b>Prok. i Pr.-wkł.</b>	Prokuratura i Prawo – wkładka

<b>Pr. Spółek</b>	Prawo Spółek
<b>Prz. Pod.</b>	Przegląd Podatkowy
<b>PS</b>	Przegląd Sądowy
<b>PUG</b>	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
<b>RPEiS</b>	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
<b>R.Pr.</b>	Radca Prawny
<b>SC</b>	Studia Cywilistyczne
<b>SIT</b>	Studia Iuridica Toruniensia
<b>St. Praw.</b>	Studia Prawnicze
<b>St. Pr.-Ek.</b>	Studia Prawno-Ekonomiczne
<b>TRP</b>	Toruński Rocznik Podatkowy
<b>ZNSA</b>	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
<b>ZNUJ PWiOWI</b>	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego. Prace z Wynalazczości i Ochrony Własności Intelektualnej
<b>ZNUŁ</b>	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego
<b>ZOSNC</b>	Zbiór Orzeczeń Sądu Najwyższego – Orzeczenia Izby Cywilnej

# Wstęp

---

1. Prawo podatkowe przyjmuje za swój przedmiot regulacji szeroko rozumiane zjawiska ekonomiczne. Jak podkreśla się w literaturze, jest to prawo podziału, a więc dotyczy stosunków społecznych, jakie powstają, istnieją lub też wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych na rzecz władzy publicznej od podmiotu, który je wytworzył lub wszedł w ich posiadanie<sup>3</sup>. Tego typu korzyści osiągnane są najczęściej na drodze obrotu prywatnoprawnego, a zatem, w ujęciu modelowym, opodatkowaniu powinny podlegać jego efekty, dające realne przysporzenia obywatelom i przedsiębiorcom. Wielokrotnie jednak ustawodawca podatkowy odchodzi od tej zasady i nakłada daninę publiczną na iluzoryczne korzyści, polegające – przykładowo – na ekwiwalentnej zamianie składników majątkowych. Zdarzenia obrotu cywilnoprawnego stają się wówczas jedynie swoistym, lecz świadczącym w oczach ustawodawcy o potencjalnej zdolności płatniczej podatnika, pretekstem do opodatkowania zjawisk odrębnie opisanych w hipotezie normy prawnopodatkowej. W tym sensie można przyjąć, że przedmiot regulacji prawa podatkowego ma charakter sztuczny, wykreowany przez to prawo i nie znajduje odzwierciedlenia w realnie istniejącym układzie stosunków społecznych. Jego normy funkcjonują jednak w określonej rzeczywistości społeczno-ekonomicznej i muszą się z nią liczyć.

Moim zdaniem – co uzasadniam w toku rozważań – ekonomiczna istota zasobów lub aktywności będących źródłem wpływów podatkowych nie stoi co do zasady w sprzeczności z prawnymi przejawami obrotu gospodarczego. Normy prawa cywilnego odzwierciedlają bowiem realnie występujące zjawiska społeczne i gospodarcze. Prawo podatkowe powinno zatem brać pod uwagę zarówno ekonomiczną naturę tych zjawisk, jak też ich regulację normatywną w obrocie prywatnym.

---

<sup>3</sup> Poglądy nauki na miejsce i rolę prawa podatkowego w systemie prawa zreferowano w rozdziale pierwszym.

Przedmioty regulacji prawa podatkowego i prawa cywilnego są zatem ściśle ze sobą powiązane, a związki te przejawiają się najbardziej intensywnie na płaszczyźnie przedmiotu opodatkowania. Zjawisko poddane opodatkowaniu nie musi jednak wprost stanowić czynności cywilnoprawnej ani jej bezpośredniego rezultatu rozumianego jako efektywne przesunięcie majątkowe.

Prawo podatkowe musi odnosić się nie tylko do transakcji w pełni skutecznych i bezspornych pomiędzy kontrahentami. Uczestnicy obrotu cywilnoprawnego nie tylko bowiem składają określone oświadczenia woli i zachowują się zgodnie z nimi, ale także ich nie wykonują lub starają się nie wykonać, kwestionują interpretację, podważają skuteczność, dochodzi do sporów na etapie rozliczeń czy wręcz przymusowego wykonania świadczenia. Prawo podatkowe musi zatem dostrzec przesunięcia majątkowe dokonywane w takich okolicznościach i odpowiedzieć na pytanie, czy w ogóle i jak bardzo powinny one różnić się co do warunków opodatkowania w stosunku do transakcji pozbawionych tych mankamentów. Nie chodzi jednak o transakcje określane popularnie mianem „nielegalnych” czy stanowiące przestępstwo. Do zasadniczego obszaru badań nie należą także oszustwa i wyłudzenia podatkowe, będące następstwem fałszerstw dokumentacji (przede wszystkim faktur), która w ten sposób nie odzwierciedla rzeczywistych operacji gospodarczych. Zakres tematyczny dysertacji wyznaczają cywilnoprawne sankcje wadliwości działań podejmowanych przez podatników a regulacje prawa karnego brane są pod uwagę wyłącznie w takim zakresie, w jakim mogą te sankcje powodować. Oba wskazane problemy zają się jednak z zasadniczym polem rozważań w kontekście wielu regulacji szczegółowych i ukształtowanej na ich podstawie praktyki orzeczniczej.

Można powiedzieć – i jest to argument często pojawiający się w literaturze<sup>4</sup> – że prawo podatkowe powinno być zainteresowane tylko realnie dokonaną transakcją i jej ekonomicznymi skutkami. To one warunkują bowiem możliwości ściągnięcia daniny publicznej według zasady zdolności płatniczej podatnika. W ten sposób odróżnia się ekonomiczny i prawny (formalny) aspekt opodatkowania. Formalna „powłoka” cywilnoprawna ma w tym ujęciu znacznie mniejsze znaczenie przy definiowaniu zjawisk poddanych opodatkowaniu. Liczy się tylko skuteczne przeprowadzenie przesunięcia majątkowego pomiędzy

---

<sup>4</sup> Poglądy te omówiono w rozdziale drugim.

kontrahentami. Jeżeli cywilnoprawna wadliwość transakcji nie zapobiegła mu, to rodzi ono takie same skutki podatkowe jak zdarzenie przeprowadzone prawidłowo. Jeżeli skutecznie mu przeszkodziła, to przesunięcie takie traktuje się jak niebyłe.

Rozumowanie to stanowi jednak zbyt uproszczenie. Nie jest możliwe dokonanie transakcji gospodarczej w oderwaniu od kontekstu regulacji cywilnoprawnych – nawet jeżeli kontrahenci nie zdają sobie sprawy z ich istnienia i mocy wiążącej. Nie sposób bowiem apriorycznie pominąć jakichkolwiek przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Ewentualność ta dotyczy jedynie przepisów o charakterze dyspozytywnym, lecz umocowanie to wynika z cech porządku normatywnego, któremu – jako całości – w sposób automatyczny i od samego początku podlega każde zdarzenie opodatkowane. Tym samym zarówno treść oświadczeń woli kontrahentów, sposób ich wykonania lub niewykonania, jak i regulujące te zagadnienia normy prawa cywilnego mają przynajmniej potencjalne znaczenie dla zakresu i wymiaru obciążeń podatkowych. Można uznać, że im rzadziej dochodzi do sytuacji spornych oraz nieprawidłowości w zawarciu i wykonaniu transakcji, tym większego znaczenia nabiera samo jej wykonanie. W sytuacji przeciwnej normy prawa cywilnego wkraczają znacznie częściej i w szerszym zakresie także na obszar podatkowy.

Wpływ umów cywilnoprawnych na rozliczenia podatkowe stanowi jeden z najistotniejszych aspektów związków pomiędzy omawianymi gałęziami prawa. Najczęściej problem ten dotyczy dwóch zagadnień: stosowania instytucji i zasad prawa cywilnego w celu unikania lub łagodzenia ciężarów podatkowych (tzw. obejście prawa podatkowego) oraz podatkowych skutków zachowań, które na gruncie prawa cywilnego nie są w pełni ważne i skuteczne. Nie wydaje się zasadne, aby z powodu braku pełnej ważności i skuteczności danej transakcji na gruncie prawa cywilnego nie powstawały w ogóle stosunki prawnopodatkowe. Nawet na gruncie samego prawa cywilnego nie należy traktować wadliwych czynności jak niebyłych. Wywołują one istotne problemy prawne i faktyczne co do możliwości i sposobów przeprowadzenia transakcji oraz związanych z tym rozliczeń stron, w tym zwrotu tego, co nawzajem sobie świadczone (w przypadku ostatecznego upadku czynności). Wszystkie te zagadnienia wpływają na sposób opodatkowania lub odstąpienia od opodatkowania takiej transakcji i powinny one znaleźć swoje odzwierciedlenie w regulacjach prawa podatkowego.



Zarysowane powyżej prawidłowości wyznaczają zakres przedmiotowy niniejszej dysertacji. Poszukuję w niej zależności pomiędzy transakcją nie w pełni ważną i skuteczną z punktu widzenia prawa cywilnego a sposobem jej opodatkowania. Idzie o – na razie ogólnie określaną – wadliwość czynności cywilnoprawnej leżącej u podstaw danej transakcji. Prowadzone rozważania wyczerpują się w ramach przedmiotowego elementu konstrukcji podatku. Przy dominującym w literaturze szerokim ujęciu przedmiotu opodatkowania, nawiązującym do konstrukcji prawnopodatkowego stanu faktycznego<sup>5</sup>, zwiększa się zakres czynników, które należy tu brać pod uwagę. Dlatego dla analizowanych zagadnień istotne są także regulacje dotyczące osoby podatnika, momentu powstania obowiązku podatkowego, wysokości podstawy opodatkowania, terminu zapłaty podatku oraz możliwości ewentualnej korekty wykazanego zobowiązania podatkowego po ostatecznym upadku wadliwej transakcji. We wszystkich tych obszarach brak jest w polskim ustawodawstwie wyraźnych norm, które jednoznacznie określałyby następstwa relacji zachodzących pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym.

2. Problematyka związków prawa podatkowego z prawem cywilnym jest często poruszana w piśmiennictwie, a liczne wypowiedzi wskazują na teoretyczną i praktyczną doniosłość tego zagadnienia. Niemniej jednak brak jest w polskiej literaturze opracowań, które traktowałyby związki prawa cywilnego z prawem podatkowym w kontekście wadliwości czynności cywilnoprawnych w sposób kompleksowy, łączący zarówno założenia teoretyczne, jak i analizę konstrukcji poszczególnych podatków. Uzasadnia to potrzebę przeprowadzenia badań w tym zakresie, wybór tematu i zakresu przedmiotowego niniejszego opracowania.

Analizowane tu zagadnienia często są poruszane z perspektywy części ogólnej prawa podatkowego. Generalnie trwa w tym zakresie polemika zwolenników autonomii prawa podatkowego z autorami wychodzącymi z założenia jedności systemu prawa powszechnie obowiązującego. Dyskusja ta ma jednak dość ogólny charakter i w ograniczonym zakresie odwołuje się do konkretnych regulacji normatywnych oraz wynikających z nich prawidłowości. Aprioryczne przyjęcie któregoś z powyższych podejść do problemu usytuowania i funkcjonowania prawa podatkowego w systemie prawa wpływa na percepcję badanych zależności oraz ogranicza pole analizy stanu normatywnego obowiązku-

---

<sup>5</sup> Poglądy nauki na ten temat zreferowano w rozdziale drugim.

jącego w danym miejscu i czasie. Nie sposób jej bowiem dokonać, poruszając się wyłącznie w ramach jednej z tych koncepcji. Tego typu wypowiedzi doktryny mają zatem charakter wstępny dla dalszych badań – choć bardzo ważny, gdyż wyznaczają ich ramy teoretyczne.

Dyskusja ta znajduje odzwierciedlenie w poglądach dotyczących poszczególnych podatków. Z jednej strony twierdzi się, że opodatkowaniu poddane są wyłącznie rzeczywiście istniejące zjawiska (stany) faktyczne. Ich cywilnoprawna forma, a co za tym idzie także ewentualna wadliwość tejże formy, nie mają znaczenia dla prawa podatkowego. Skrajna grupa poglądów przeciwnych uznaje z kolei cywilnoprawne formy zjawisk gospodarczych za istotne na tyle, że wadliwość czynności na gruncie prawa cywilnego niejako automatycznie „rozciąga się” na obszar prawa podatkowego. W związku z tym takie zachowania – jako nieskuteczne prawnie – należy traktować jak niebyłe. Rozbieżne orzecznictwo sądów administracyjnych powieliła przynajmniej część z powyższych poglądów, a władze skarbowe powołują się na nie wybiórczo: najczęściej w kierunku niekorzystnym dla podatnika, kwestionując koszty uzyskania przychodu oraz odliczenie podatku naliczonego od towarów i usług, które wynikają z tego typu transakcji.

3. W dysertacji analizuję następujące podatki: od czynności cywilnoprawnych, dochodowy od osób fizycznych, dochodowy od osób prawnych, od towarów i usług oraz akcyzowy. Pomijam natomiast podatek od spadków i darowizn, mimo że obciąża on skutki czynności cywilnoprawnych i dostarcza w tym zakresie wielu problemów interpretacyjnych (choćby przy rozgraniczeniu zakresu przedmiotowego podatku dochodowego od osób fizycznych). Podatek ten obciąża jednak w dość ograniczonym zakresie transakcje gospodarcze, na których się skupiam w toku rozważań. W dużej mierze dotyczy zaś czynności *mortis causa*, przez co musi uwzględniać daleko idącą specyfikę prawa spadkowego.

Wszystkie analizowane podatki są pobierane przez państwowe organy podatkowe (naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych oraz dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych). Podatek od czynności cywilnoprawnych stanowi dochód własny gmin, podczas gdy pozostałe – budżetu państwa. Najważniejszą cechą wspólną tych podatków jest ich „zdarzeniowy” charakter. Odróżnia to je od podatków majątkowych, które obciążają rzeczy materialne i są związane z trwałym stanem ich posiadania. Analizowane podatki opierają się natomiast na jednostkowym akcie życia społeczno-gospo-

darczego, czyli transakcji ekonomicznej oraz jej konsekwencjach. Zwykle zaś podstawą dokonania takiej transakcji jest odpowiednia czynność cywilnoprawna. W ten sposób wchodzi ona w skład przedmiotu opodatkowania: samodzielnie lub wraz z innymi elementami. W podatkach majątkowych, które obciążają rozciągnięty w czasie stan władania lub możliwości dysponowania określoną rzeczą, znaczenie jednostkowej transakcji – a co za tym idzie czynności cywilnoprawnej – jest nieporównywalnie mniejsze. Staje się ona istotna wtedy, gdy chodzi o ustalenie momentu powstania lub wygaśnięcia obowiązku podatkowego w związku z nabyciem lub zbyciem takiej rzeczy.

Przedmioty opodatkowania analizowanych podatków są dość zróżnicowane i obejmują zarówno same zdarzenia faktyczne, same czynności cywilnoprawne, jak i konstrukcje pośrednie, w których najistotniejsze stają się ekonomiczne skutki czynności cywilnoprawnych. W związku z tym proponuję typologię zjawisk podlegających opodatkowaniu tymi podatkami według kryterium udziału w tych zjawiskach czynności cywilnoprawnych. Funkcje i znaczenie tej typologii omówiono poniżej.

4. Podstawą badawczą jest prawo obowiązujące współcześnie na terytorium Polski: nie tylko regulacje krajowe, ale też unijne (współnotowe). Te ostatnie dotyczą przede wszystkim podatków pośrednich: akcyzy oraz podatku od wartości dodanej (ang. *value added tax* – VAT), którego odmianę stanowi polski podatek od towarów i usług. Natomiast unijne regulacje dotyczące opodatkowania gromadzenia kapitału nie wpływają w sposób istotny w badanym zakresie na polski podatek od czynności cywilnoprawnych.

Dysertacja odzwierciedla stan prawny, a także stan orzecznictwa i piśmiennictwa na dzień 1 września 2014 r. Dla zilustrowania ewolucji zmian normatywnych oraz zapatrywań judykatury i doktryny analizie poddano dorobek legislacyjny, orzeczniczy i piśmienniczy, poczynawszy od przełomu lat 80. i 90. ubiegłego wieku. Pokrywa się to z okresem funkcjonowania systemu społeczno-gospodarczego typu kapitalistycznego, w którym – nieporównywalnie ze stanem wcześniejszym – wzrosła rola podatków jako narzędzia dystrybucji zasobów majątkowych w społeczeństwie i realizacji dochodów budżetowych. W zakresie uzasadnionym przedmiotem i metodami badawczymi sięgnięto także do wcześniejszego dorobku myśli prawniczej.

Podstawowe pole badawcze stanowią: ustawa z dnia 9 września 2009 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U.

z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.); 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 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 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.); ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752), a także unormowania wspólnotowe: dyrektywa Rady 2006/112/WE 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.) i dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, s. 12, z późn. zm.). Z zakresu prawa cywilnego interesuje mnie przede wszystkim jego część ogólna dotycząca czynności cywilnoprawnych oraz prawo o zobowiązaniach. Pojęcie prawa cywilnego rozumiem jednak szeroko: nie tylko ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.), ale wszystkie regulacje, do których ma on zastosowanie w części dotyczącej czynności cywilnoprawnych. Obejmuje to zatem także prawo pracy i prawo handlowe.

5. Książka stanowi rezultat badań prowadzonych przede wszystkim metodą dogmatyczną przez analizę obowiązujących na terytorium Polski przepisów prawa podatkowego oraz pomocniczo cywilnego, a także orzecznictwa TS, SN i sądownictwa administracyjnego<sup>6</sup>. Uzupełniająco posłużono się także metodą teoretyczną (teorią zjawisk prawnych) – w niezbędnym zakresie odwołując się bowiem do ustaleń teorii prawa, stanowiących narzędzie analizy powszechnie obowiązujących przepisów.

6. Przeprowadzone badania lokują się w dwóch nurtach teorii i nauki prawa podatkowego.

Pierwszy z nich dotyczy wzajemnych relacji prawa podatkowego i prawa cywilnego i przejawia się w dyskusji na temat koncepcji auto-

---

<sup>6</sup> Co do zasady analizę oparto na wyrokach prawomocnych. Wyroki nieprawomocne, co zostało za każdym razem zaznaczone (w spisie na końcu książki), powołano jedynie dla potwierdzenia częstej obecności danego poglądu w orzecznictwie sądów administracyjnych lub dla podkreślenia rozbieżności pomiędzy rozstrzygnięciami WSA i NSA; sprawy dotyczące wielu z powołanych wyroków WSA nie zostały jeszcze rozpatrzone przez NSA.

nomii prawa podatkowego w opozycji do zasady jedności systemu prawa powszechnie obowiązującego. W mojej ocenie autonomia prawa podatkowego pozostaje tylko jedną z hipotez interpretacyjnych, lecz punktem wyjścia w procesie wykładni i stosowania prawa musi być założenie o jedności systemu prawa powszechnie obowiązującego. Nie sposób bowiem apriorycznie wykluczyć jakichkolwiek norm prawa pozytywnego przy rozstrzygnięciu danej sprawy indywidualnej. Zależność tę określam mianem komplementarnego stosunku zasady autonomii prawa podatkowego i – stanowiącej punkt wyjścia w toku badań – zasady jedności systemu prawa powszechnie obowiązującego.

Ustawodawca podatkowy jest władny samodzielnie regulować elementy składowe prawnopodatkowego stanu faktycznego bez odwoływania się do instytucji prawa cywilnego. Musi jednak z tej możliwości rzeczywiście skorzystać w danym przypadku, a następnie dostatecznie jasno wyrazić swoją wolę w tekście normatywnym. Dla adresatów norm prawnych wynika ona z interpretacji tekstu ustawy podatkowej, a w szczególności sposobu użycia w niej terminów (nazw), które albo odwołują się do określonych instytucji prawa cywilnego, albo stanowią swoiste pojęcia podatkowe. Tak rozumiana autonomia prawa podatkowego oznacza zatem jedynie pewien stan potencjalny, który nie przesądza kierunku rzeczywiście przyjętej regulacji.

W ujęciu modelowym w razie skorzystania z zasady autonomii prawa podatkowego regulacje cywilistyczne nie wpływają na przedmiot opodatkowania i liczy się tylko ekonomiczny sens transakcji. Okazuje się jednak, że w obecnie obowiązującym stanie prawnym tak skonstruowany przedmiot opodatkowania w ogóle nie obejmuje transakcji gospodarczych, lecz jedynie ściśle rozumiane zdarzenia faktyczne (np. produkcję wyrobów akcyzowych, przewóz towaru własnego przez granicę czy kasowe otrzymanie przychodu bez względu na tytuł prawny do niego). Natomiast obciążenie daniną publiczną obrotu towarowego i usługowego rodzi istotne wątpliwości co do zakresu odwołania do prawa cywilnego. Jeżeli z analizy ustawy podatkowej nie wynika, aby użyte tam pojęcia były regulowane autonomicznie w oderwaniu od prawa cywilnego, należy przyjąć – zgodnie z zasadą jedności systemu prawa – przynajmniej potencjalny wpływ prawa cywilnego na powstanie, zakres i treść obowiązku podatkowego. Oprócz podatku od czynności cywilnoprawnych danina publiczna nie jest jednak bezpośrednio nakładana na konkretne instytucje cywilnoprawne. Stanowią one dopiero tworzywo dla nowych instytucji prawnych o kompleksowym

charakterze, łączących w sobie elementy cywilistyczne oraz zdefiniowane specyficznie przez ustawę podatkową. Powyższe prawidłowości pokazują, że dokonywana w piśmiennictwie analiza powiązań terminologicznych pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym nie rozstrzyga ostatecznie rozważanych problemów. Uzasadnia to odniesienie do tematyki wykładni ustawy podatkowej w kontekście związków terminologicznych z prawem cywilnym, ale jednocześnie dowodzi konieczności dalszych badań, których nie wyczerpuje dotychczasowa literatura.

Nie podzielam stanowiska, co uzasadniam w toku rozważań, jakoby zasada autonomii prawa podatkowego pozwalała w ogóle nie brać pod uwagę kwalifikacji oraz skutków przypisywanych sytuacjom faktycznym ujętym w prawnopodatkowym stanie faktycznym przez przepisy prawa cywilnego. Nie sposób zanegować oczywistych związków prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa. Istotą tego problemu jest natomiast ustalenie – na podstawie przepisów części szczegółowej prawa podatkowego – przypadków, kiedy taki wpływ rzeczywistości ma miejsce, jego zasięgu oraz skutków. Innymi słowy, chodzi o ustalenie, kiedy ustawodawca podatkowy rzeczywistości korzysta z przysługującej mu potencjalnie autonomii, a kiedy rezygnuje z niej, przy czym w ramach jednego podatku, a nawet w zakresie jednego obowiązku podatkowego, możliwe jest przeplatanie się obu sposobów regulacji. Tak rozumiana zasada autonomii prawa podatkowego nie zapobiega zatem normatywnym związkom z prawem cywilnym, przez co nie można zarzucić badanemu problemowi bezprzedmiotowości czy pozornej jedynie istotności.

Oczywiste jest stwierdzenie, że tylko wtedy, gdy ustawodawca odwołuje się do instytucji prawa cywilnego – w szczególności czynności cywilnoprawnych – może mieć znaczenie ich ewentualna wadliwość. W związku z tym konieczne jest uprzednie ustalenie relacji konkretnego zjawiska podlegającego opodatkowaniu do kategorii czynności cywilnoprawnej. Służy temu zaproponowana dalej typologia prawnopodatkowych stanów faktycznych.

7. Problematykę przedmiotu opodatkowania badam w świetle doktryny prawnopodatkowego stanu faktycznego. Zainteresowanie tą konstrukcją teoretyczną zbiegło się w czasie z ukształtowaniem prawa podatkowego jako odrębnej gałęzi prawa i podniesieniem wymogu ustawowego określenia przesłanek opodatkowania do rangi jednej z jej naczelnych zasad. Prawnopodatkowy stan faktyczny stanowi odzwierciedlenie hipotezy normy prawnopodatkowej nakładającej konkretny obowiązek podatkowy i określa przesłanki niezbędne dla wywołania

skutków wskazanych w dyspozycji tej normy. Definiuje go wyłącznie ustawa podatkowa, z reguły nie odwołując się wprost do prawa cywilnego. Dlatego też przedmiot opodatkowania traci ścisły i deterministyczny związek ze stosunkiem cywilnoprawnym.

Analizowane pojęcie pochodzi z nauki niemieckiej (niem. *steuerlicher/gesetzliche Tatbestand*), a w polskiej literaturze najczęściej określane jest mianem „podatkowego stanu faktycznego” (w starszej również: „ustawowego stanu faktycznego normy prawnopodatkowej”). Nazwa przyjęta w dysertacji podkreśla, że chodzi o ten zespół okoliczności, do którego odnosi się norma prawnopodatkowa. Często jest on ograniczany do płaszczyzny przedmiotu opodatkowania. Ograniczenie to koresponduje z zakresem przedmiotowym i celami badawczymi prowadzonych tu rozważań.

W mojej ocenie prawnopodatkowego stanu faktycznego nie należy postrzegać wyłącznie jako zachowań rzeczywistych – nie chodzi bowiem tylko o ich psychofizyczny substrat, ale także o kontekst konwencjonalny (prawny). W ten sposób pojęcie to postrzegał jego twórca – Albert Hensel. Postulował, aby uwzględniać treść nadaną zjawiskom podlegającym opodatkowaniu przez normy innych gałęzi prawa. Stają się one przez to – na równi ze stanami faktycznymi – elementami hipotezy normy prawnopodatkowej. Koncepcja prawnopodatkowego stanu faktycznego pozwala na wyodrębnienie zdarzenia faktycznego rzeczywistości społeczno-gospodarczej i wskazanie wpływu na to zdarzenie norm prawa cywilnego, a potencjalnie także innych gałęzi prawa. W rezultacie za przedmiot opodatkowania zostaje przyjęty złożony stan faktyczny obejmujący najczęściej transakcję ekonomiczną ujętą w formie czynności cywilnoprawnej oraz sposób jej wykonania prowadzący się do faktycznego przesunięcia majątkowego pomiędzy kontrahentami. Wadliwość czynności i stosunków cywilnoprawnych będących elementem tak rozumianego prawnopodatkowego stanu faktycznego to zasadniczy obszar badawczy niniejszej pracy.

8. Analizowane zagadnienie potencjalnie może zostać uregulowane w ramach modelu, w którym obowiązuje klauzula generalna (norma ogólna) określająca zasadniczy kierunek oddziaływania wadliwości czynności cywilnoprawnych na przedmiot opodatkowania albo modelu bez takiej klauzuli. Normę taką należy odróżnić od klauzuli obejścia prawa podatkowego, której celem jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, a nie regulacja skutków wadliwości czynności cywilnoprawnych na potrzeby prawa podatkowego. Obciążenie daniną publiczną

może być bowiem „obchodzone” wyłącznie za pomocą czynności w pełni legalnych i skutecznych, lecz powodujących powstanie obowiązku podatkowego o innej treści niż zamierzony przez ustawodawcę jako adekwatny do danej sytuacji faktycznej. Niemniej jednak samo zjawisko obejścia (nadużycia) prawa podatkowego za pomocą zasady swobody umów oraz próby przeciwdziałania mu przez ustawodawcę i władze skarbowe stanowią dowód istotnego wpływu norm prawa cywilnego na przedmiot opodatkowania. W przeciwnym wypadku w ogóle nie istniałaby możliwość manewrowania w ten sposób zakresem i treścią obowiązku podatkowego, gdyż opodatkowana byłaby obiektywnie istniejąca sytuacja faktyczna, niezależnie od jej klasyfikacji prywatnoprawnej. W związku z tym przyjęta przez podatnika prawna forma transakcji nie miałaby nigdy wpływu na zakres i wysokość obciążenia podatkowego. Jest jednak inaczej, a sama „cywilnoprawna powłoka” staje się niekiedy ważniejsza od ekonomicznej istoty transakcji. Determinuje ona skutki podatkowe w zakresie, w jakim zależą one nie tyle od korzyści realnie osiągniętych przez strony transakcji, ale od sposobu jej przeprowadzenia jako konkretnych czynności cywilnoprawnych.

Klauzula ogólna dotycząca skutków wadliwości czynności cywilnoprawnych może iść w dwóch kierunkach. Po pierwsze, może stanowić wyraz autonomii prawa podatkowego i pozbawiać znaczenia fakt niepełnej skuteczności cywilnoprawnej formy danej transakcji, o ile tylko został osiągnięty jej skutek ekonomiczny. W takiej sytuacji liczyłoby się wyłącznie spełnienie podatkowych przesłanek danego prawnopodatkowego stanu faktycznego. Taką regulację zawierają przepisy obowiązujące od wielu dziesięcioleci w Niemczech (art. 41 Abgabenordnung z dnia 16 marca 1976 r., tekst jedn.: Bundesgesetzblatt I 2002, s. 3866, z późn. zm.). Po drugie, może wiązać następstwa podatkowe tylko z ważnymi i skutecznymi czynnościami cywilnoprawnymi. W takiej sytuacji wadliwe czynności cywilnoprawne nie wywoływałyby skutku opodatkowania. Model ten nie wydaje się jednak zasadny w kontekście konieczności zachowania podatkowych wpływów budżetowych na zadowalającym poziomie. Sytuacje, w których dochodzi do szeroko pojętej wadliwości czynności cywilnoprawnych, występują dość często i pozbawiałoby to budżetu państwa istotnej części dochodów. Nie jest też aksjologicznie uzasadnione, aby rezygnować z opodatkowania następstw transakcji rzeczywiście wykonanych (rodzących efektywny skutek ekonomiczny), lecz dotkniętych wadami formalnymi. Co więcej, podatnicy mogliby te wady sztucznie wywoływać po to, aby w ten sposób



zapobiegać lub zmniejszać obciążenie podatkowe. Konieczne byłoby również albo zawieszenie obowiązku podatkowego do czasu ewentualnego wyjaśnienia prywatnoprawnego statusu danej transakcji, albo dokonywanie korekty rozliczeń podatkowych neutralizujących obciążenie daniną z mocą wsteczną w razie definitywnego upadku takiej umowy.

Klauzula ogólna w którejkolwiek postaci określa jedynie generalny kierunek regulacji prawnej. Prawidłowe zrekonstruowanie danego prawnopodatkowego stanu faktycznego jest zaś możliwe dopiero na podstawie przepisów części szczegółowej prawa podatkowego. Przedmiot opodatkowania jest kategorią zbyt złożoną, a sama czynność cywilnoprawna jest przeważnie tylko jednym z elementów współokreślających podatkowe skutki danej transakcji, aby można było pominąć analizę pozostałych przesłanek powodujących powstanie oraz determinujących zakres i treść konkretnego obowiązku podatkowego.

Jeżeli w danym systemie prawnym – tak jak *de lege lata* w Polsce – nie funkcjonuje żadna norma ogólna, to ustawodawca podatkowy musi uregulować analizowaną kwestię w sposób kazuistyczny. Trzeba tutaj przyjąć – i stanowi to moje podstawowe założenie metodologiczne – że ustawodawca tę kwestię rzeczywiście reguluje, a nie o niej „zapomniał”. Jedynie sposób dotarcia do jego woli może być mniej lub bardziej skomplikowany. Powyższe stwierdzenie bezpośrednio wynika z fundamentalnego dla klasycznej analizy prawa założenia racjonalnego ustawodawcy. W badanym zakresie przejawia się ono w konsekwencji pomiędzy wyborem określonego typu prawnopodatkowego stanu faktycznego oraz zakresu i kierunku wpływu na niego wadliwości czynności cywilnoprawnej a literą ustawy podatkowej, w tym także sposobem powiązań terminologicznych z prawem cywilnym.

Regulacje kazuistyczne mogą odzwierciedlać oba wskazane powyżej kierunki: albo opierać się na treści ekonomicznej transakcji albo na jej formie prawnej. Przy braku normy ogólnej, dla każdego prawnopodatkowego stanu faktycznego może zostać przyjęty odrębny kierunek oddziaływania wadliwości czynności cywilnoprawnej. Może on zostać ustanowiony wyraźnie albo też nie wprost. Ta druga sytuacja jest znacznie częstsza i niestety wydaje się chyba korespondować z faktycznym brakiem świadomości ustawodawcy podatkowego co do znaczenia analizowanych tu problemów. Zgodnie z przyjętymi założeniami dyspozycje ustawodawcy trzeba wówczas zrekonstruować na podstawie

interpretacji ustaw regulujących elementy konstrukcyjne poszczególnych podatków.

Wpływ wadliwości czynności cywilnoprawnej na przedmiot opodatkowania jest pochodną dwóch czynników:

- 1) istoty danego typu wadliwości czynności cywilnoprawnej oraz
- 2) określonych ustawą podatkową cech konkretnego przedmiotu opodatkowania.

W aspekcie temporalnym problem ten należy zaś odnieść do trzech etapów:

- 1) powstania obowiązku podatkowego,
- 2) szczególnego stanu zawieszenia i tymczasowości, gdyby transakcja była kwestionowana przez jedną ze stron (w szczególności na drodze sądowej) oraz
- 3) ewentualnego wycofania się kontrahentów z umowy – zarówno dobrowolnego, jak i przymusowego (wskutek orzeczenia sądowego).

Szczegółowej analizie poddano obie determinanty wskazane powyżej w kontekście wszystkich zdarzeń od powstania obowiązku podatkowego do całkowitego „zamknięcia” podatkowego rozliczenia wadliwych transakcji.

9. Biorąc pod uwagę powyższe uwarunkowania, za zasadniczy cel badawczy należy uznać identyfikację i charakterystykę prawidłowości rządzących w obecnie obowiązującym porządku prawnym wpływem wadliwości czynności cywilnoprawnych na przedmiot opodatkowania oraz – w ograniczonym zakresie – na dalsze elementy konstrukcyjne podatku. Pomocne w tym zakresie są odpowiedzi na następujące pytania.

1. Czy i w jakim zakresie prawo podatkowe korzysta z instytucji cywilnoprawnych przy budowie elementów konstrukcyjnych podatku, a w szczególności przedmiotu opodatkowania?
2. Czy i jakie znaczenie ma wadliwość czynności cywilnoprawnych dla realizacji poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatków, a w szczególności przedmiotu opodatkowania?
3. Przy pozytywnej odpowiedzi na wcześniejsze pytania ustalenia wymaga to, czy prawo podatkowe odzwierciedla kodeksową typologię rodzajów wadliwości czynności cywilnoprawnych, czy też przyjmuje w tym zakresie własną definicję, a jeżeli tak, to jaka jest ich wzajemna relacja?
4. Czy w ogóle, a jeżeli tak, to na jakim poziomie kazuistycznych regulacji szczegółowego prawa podatkowego dają się zaobserwować

prawidłowości pomiędzy wadliwością czynności cywilnoprawnej a przedmiotem opodatkowania? Czy są to poszczególne prawno-podatkowe stany faktyczne, czy dany podatek, czy typ podatku (pośredni/bezpośredni), czy całość regulacji systemu podatkowego?

Narzędzie badawcze stanowi autorska typologia prawno-podatkowych stanów faktycznych występujących w omawianych podatkach. Porządkuje ona materiał normatywny pod kątem okoliczności istotnych dla prowadzonej analizy – pozwala na wyodrębnienie sytuacji, kiedy ustawodawca podatkowy w ogóle odwołuje się do instytucji cywilnoprawnych przy definiowaniu przesłanek obowiązku podatkowego i w jaki sposób to czyni.

Z uwagi na związki prawa podatkowego z prawem cywilnym prawno-podatkowy stan faktyczny może zostać zbudowany na cztery sposoby. Po pierwsze, jako stan (zachowanie) tylko faktyczny bez żadnego udziału czynności cywilnoprawnej („typ pierwszy”). Po drugie, czynność cywilnoprawna może bezpośrednio stać się przedmiotem opodatkowania („typ drugi”). Obie te możliwości stanowią dość łatwy przedmiot interpretacji, ale obejmują tylko część zjawisk podlegających opodatkowaniu. Przeważnie dochodzi do modyfikacji stosunku cywilnoprawnego na potrzeby przedmiotu opodatkowania. Modyfikacja ta może zachodzić w dwojaki sposób. W pierwszym przypadku czynność cywilnoprawna nie wyczerpuje jeszcze znamion przedmiotu opodatkowania, lecz jest jego koniecznym elementem składowym. Przedmiotem opodatkowania staje się wówczas skutek transakcji obrotu gospodarczego realizowanej jako czynność cywilnoprawna, co oznacza, że ten sam skutek osiągnięty bez udziału czynności cywilnoprawnej nie podlega opodatkowaniu na tych samych zasadach („typ trzeci”). W drugim przypadku czynność cywilnoprawna może wystąpić, lecz nie jest koniecznym składowym elementem przedmiotu opodatkowania – może on realizować się również bez jej udziału („typ czwarty”). W świetle dotychczasowych uwag z zakresu dalszych rozważań należy już w tym miejscu wyłączyć pierwszy typ prawno-podatkowego stanu faktycznego.

Typologia ta – co do zasady – ma charakter kompletny, a nie przykładowy i obejmuje wszystkie przedmioty opodatkowania wszystkich analizowanych podatków (klasyfikację tę przeprowadzono w rozdziale drugim). W zakresie podatków dochodowych rozważania ograniczono jednak do ogólnej grupy dochodów z działalności gospodarczej (dla osób prawnych oraz osób fizycznych) oraz dochodów osobistych z niektórych źródeł przychodów wskazanych w ustawie o podatku do-

chodowym od osób fizycznych, z pominięciem odrębnych regulacji dotyczących poszczególnych typów aktywności gospodarczej (np. przekształceń spółek handlowych), specyficznych grup podatników (banków, ubezpieczycieli) oraz zwolnień od podatku i wyłączeń z kosztów uzyskania przychodów. Pominięto także problem wpływu wadliwości czynności cywilnoprawnej na przyporządkowanie dochodom osób fizycznych źródła przychodu spośród wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1–9 u.p.d.o.f., determinującego dalsze elementy konstrukcyjne podatku. Wnioski wyprowadzone na podstawie zaproponowanej typologii mają więc charakter generalny i nie uwzględniają przypadków szczególnych (przede wszystkim na gruncie obu podatków dochodowych), kiedy wadliwość cywilnoprawnej podstawy świadczenia wywołuje skutki odbiegające od wyróżnionych przeze mnie sytuacji modelowych.

W toku rozważań dążę do skonstruowania szkicowej matrycy interpretacyjnej obrazującej okoliczności, od których zależy – odpowiednio – zapobieżenie albo powstanie obowiązku podatkowego dla poszczególnych grup przedmiotów opodatkowania. W drugim przypadku wskazuję okoliczności mogące prowadzić do odwrócenia skutku opodatkowania w zależności od zachowania się kontrahentów wobec upadku kauzy prawnej transakcji, tj. tego, czy chcą oni utrzymać skutki wadliwej umowy, czy zgodnie się z niej wycofać, czy też wobec różnicy stanowisk kierują spór na drogę sądową.

**10.** Stawiam następujące tezy badawcze, identyfikujące zależności pomiędzy wadliwością czynności cywilnoprawnej wchodzącej w skład prawnopodatkowego stanu faktycznego a przedmiotem opodatkowania.

Zasadnicza teza wskazuje, że wadliwość takiej czynności cywilnoprawnej co do zasady nie eliminuje przedmiotu opodatkowania i nie zapobiega skutecznemu powstaniu obowiązku podatkowego. Dotyczy to także sankcji nieważności bezwzględnej, mimo iż sugeruje ona, że dana transakcja – jako całkowicie nieskuteczna od początku i wobec każdego – nie powinna także wywoływać konsekwencji podatkowych. Brak jednak podstaw do automatycznego przenoszenia wadliwości czynności cywilnoprawnej na obszar danin publicznych. Komplementarny charakter zasad autonomii prawa podatkowego oraz jedności systemu prawa nie pozwala przyjmować, że prawo podatkowe jest podporządkowane prawu cywilnemu, a wadliwość czynności cywilnoprawnej automatycznie musi znajdować swoje odzwierciedlenie w prawie podatkowym. Co więcej, nawet prawo cywilne nie traktuje

nieważnej umowy jako niebyłej, gdyż wpływa ona na szeroko rozumianą sferę interesów majątkowych kontrahentów i może wywołać skutki określone przepisami prawa, chociaż nie były one przez nich zamierzone ani przewidziane. Do zniweczenia skutku opodatkowania w takiej sytuacji potrzeba wyraźnej woli ustawodawcy podatkowego, a jej wyrazu dla całości systemu podatkowego w obecnym stanie prawnym brakuje. Jedynie w wąsko określonych przypadkach wadliwość czynności cywilnoprawnej wyklucza powstanie obowiązku podatkowego i rodzi sytuację wolną od podatku. Określiłem ją mianem pierwotnej podatkowej wadliwości czynności cywilnoprawnej (por. też trzecią).

Kolejna teza wiąże się z pytaniem, czy ustawodawca podatkowy ustanawia jakiś jednolity wzorzec relacji pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym w kontekście wpływu sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnej na przedmiot opodatkowania? Trzeba zwrócić uwagę na brak klauzuli ogólnej regulującej analizowane zagadnienie oraz charakter instytucji obowiązku podatkowego, materializowanego przez poszczególne ustawy części szczegółowej prawa podatkowego. Wpływ okoliczności związanych z zawarciem i wykonaniem czynności cywilnoprawnej na prawnopodatkowy stan faktyczny jest więc zjawiskiem złożonym i uzależnionym od treści obowiązku podatkowego ustanowionego konkretną normą ustawową. Oznacza to, że – przy braku klauzuli ogólnej – brak jest też jednolitego wzorca związków z prawem cywilnym dla całej części szczegółowej prawa podatkowego. Prawidłowości dają się natomiast zaobserwować na poziomie wyodrębnionych powyżej typów prawnopodatkowych stanów faktycznych. Typ prawnopodatkowego stanu faktycznego stanowi zatem istotny czynnik determinujący badane zjawiska, lecz w tym momencie nie da się jeszcze stwierdzić, czy jest to czynnik jedyny.

Prawidłowości rządzące wpływem wadliwości czynności cywilnoprawnej na przedmiot opodatkowania w zależności od rodzaju danego prawnopodatkowego stanu faktycznego opisuje trzeci zespół tez. W zakresie typu czwartego, prawnopodatkowego stanu faktycznego, gdzie czynność cywilnoprawna jest pobocznym elementem przedmiotu opodatkowania (może on realizować się bez jej udziału), jej wadliwość wydaje się irrelevantna dla stosunków prawnopodatkowych. Obowiązek podatkowy powstaje skutecznie i ma taką samą treść jak w sytuacji, gdy czynność ta byłaby w pełni prawidłowa. Sytuacje te wyłączam więc z zasadniczych rozważań. Po ograniczeniu pola badawczego do dwóch typów prawnopodatkowych stanów faktycznych, które opierają się na

czynnościach cywilnoprawnych (typy drugi i trzeci), wyodrębniam trzy metody regulacji normatywnej.

1. Ustawodawca ignoruje wpływ wadliwości czynności cywilnoprawnych na prawnopodatkowy stan faktyczny; liczy się wtedy tylko spełnienie przesłanek specyficznie określonych w ustawie podatkowej. Status wchodzącej w jego skład czynności cywilnoprawnej pozostaje irrelevantny, co w istocie oznacza przyjęcie niewzruszalnego domniemania jej pełnej poprawności i skuteczności dla celów wymiaru podatku („metoda pierwsza”).
2. Wadliwość czynności cywilnoprawnej determinuje zakres i treść obowiązku podatkowego („metoda druga”).
3. Pod wpływem wadliwości czynności cywilnoprawnej dochodzi do swoistego przekształcenia przedmiotu opodatkowania w taki sposób, że realizują się przesłanki innego prawnopodatkowego stanu faktycznego i powstaje obowiązek podatkowy o innej treści. Nowy przedmiot opodatkowania nie zależy już od udziału czynności cywilnoprawnej i lokuje się w ramach czwartego typu prawnopodatkowych stanów faktycznych („metoda trzecia”).

Zestawiając powyższą klasyfikację z typologią prawnopodatkowych stanów faktycznych, należy wyróżnić następujące prawidłowości. W zakresie typu drugiego, w którym czynność cywilnoprawna samodzielnie staje się bezpośrednim przedmiotem opodatkowania, właściwa jest metoda druga. Przedmiot opodatkowania determinują tu kodeksowe typy sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnej. Zasadnicze wątpliwości dotyczą typu trzeciego, w którym czynność cywilnoprawna jest elementem koniecznym przedmiotu opodatkowania, lecz na mocy ustawy podatkowej podlega ona modyfikacjom lub uzupełnieniu o dodatkowe elementy. W tym przypadku mogą realizować się wszystkie trzy metody regulacji. Ten model prawnopodatkowego stanu faktycznego występuje głównie w podatku od towarów i usług oraz w obu podatkach dochodowych. Kodeksowe typy sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnych schodzą tu na dalszy plan, o ile tylko dane świadczenie zostało rzeczywiście wykonane. Znaczenia nabiera dopiero wyodrębniona w ustawach podatkowych kategoria zachowań, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

W zakresie metody drugiej dochodzi niekiedy do sytuacji, gdy z powodu wadliwości czynności cywilnoprawnej nie realizują się przesłanki przedmiotu opodatkowania, co zapobiega skutecznemu powstaniu obowiązku podatkowego. Taka sytuacja pozostaje zatem wolna od

opodatkowania. W innych przypadkach przedmiot opodatkowania realizuje się i skutecznie powstaje obowiązek podatkowy, lecz wadliwość czynności cywilnoprawnej wpływa na treść poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatku, w tym otwiera możliwość zmiany rozliczenia podatkowego, która neutralizuje skutki pierwotnego obowiązku podatkowego. Rozróżniam w ten sposób pierwotną i następczą wadliwość podatkową czynności cywilnoprawnej (w ramach drugiej metody regulacji).

11. Wychodząc od teoretycznych założeń na temat związków pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym, w kolejnych fragmentach dysertacji wskazuję poszczególne typy sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnych i badam ich wpływ na realizację przedmiotu opodatkowania oraz zakres i treść obowiązku podatkowego. Diagnoza stanu prawnego obowiązującego *de lege lata* stanowi podstawę do identyfikacji poszukiwanych prawidłowości i pozwala sformułować postulaty *de lege ferenda*.

Książka składa się z pięciu rozdziałów. W pierwszym przedstawiono miejsce prawa podatkowego w systemie prawa oraz jego związki z prawem cywilnym. W drugim omówiono definicję prawnopodatkowego stanu faktycznego oraz rozwinęto zasygnalizowaną już typologię jego budowy. W trzecim przedstawione są typy sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnych oraz ich najczęstsze przyczyny, a w czwartym – ich wpływ na przedmiot opodatkowania badanych podatków. Rozdział ten stanowi zasadniczą część analizy, na podstawie której przedstawiam wnioski co do realizacji celów badawczych i weryfikuję postawione tezy. W piątym, ostatnim rozdziale, za punkt wyjścia przyjęto pojęcie konwersji czynności cywilnoprawnej w prawie cywilnym. Na tej podstawie proponuję instytucję konwersji czynności cywilnoprawnej na potrzeby wymiaru podatku.

12. Tematyka dysertacji leży na pograniczu dwóch dyscyplin prawnych: prawa prywatnego (cywilnego) i prawa publicznego (podatkowego). Wymaga zatem odniesienia do kompleksowego stanu wiedzy nauk prawnych. Ma znaczenie zarówno w aspekcie teoretycznym, jak i praktycznym. Charakterystyka związków prawa podatkowego z prawem cywilnym i ich ujęcie w modelowe relacje matrycy interpretacyjnej stanowią istotny argument wykładni systemowej. Pozwalają wyjaśnić większość pojawiających się wątpliwości i kontrowersji, dotyczących nie tylko pytania o powstanie obowiązku podatkowego w związku z zawarciem i wykonaniem wadliwej umowy, ale również

---

o „odwrócenie tego obowiązku” po wycofaniu się kontrahentów z takiej umowy.

\* \* \*

Książka stanowi uaktualnioną i nieco zmienioną wersję rozprawy doktorskiej pod tym samym tytułem, przygotowanej pod kierunkiem prof. dra hab. Witolda Modzelewskiego i obronionej 3 czerwca 2013 r. w Instytucie Nauk Prawno-Administracyjnych Uniwersytetu Warszawskiego (Wydział Prawa i Administracji). Korzystając z okazji, chciałbym serdecznie podziękować Promotorowi za inspirację i długoletnią opiekę naukową. Słowa wdzięczności kieruję również pod adresem Recenzentów rozprawy doktorskiej: prof. dra hab. Marka Mazurkiewicza i prof. dr hab. Elżbiety Kornberger-Sokołowskiej. Ich uwagi pozwoliły mi usystematyzować i rozwinąć na potrzeby niniejszej książki argumentację zaprezentowaną w rozprawie.

\* \* \*

Konieczne jest także wyjaśnienie kilku kwestii terminologicznych. Stosowana tutaj nazwa „prawopodatkowy” bywa często wypierana określeniem „podatkowoprawny”. Wydaje się jednak, że można stosować je zamiennie. Forma użyta w książce zdecydowanie przeważała do niedawna w literaturze (także w pisowni rozdzielanej łącznikiem: prawno-podatkowy) i tak podają ją słowniki języka polskiego<sup>7</sup>. W celu wyraźnego rozgraniczenia stosunków prawnych na gruncie prawa prywatnego i prawa publicznego, a także dla podkreślenia związku rozprawy z prawem cywilnym, stosowany jest termin „czynność cywilnoprawna”, zamiast kodeksowej i dominującej w literaturze cywilistycznej „czynności prawnej”. Terminem tu użytym posługuje się natomiast ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, nie powodując żadnych wątpliwości co do tożsamości obu pojęć. Co do zasady używam terminu „prawo wspólnotowe”, a nie „prawo unijne”, gdyż odwołuję się do kontekstu normatywnego pochodzącego z okresu, kiedy podmiotowość prawna przysługiwała Wspólnotom Europejskim, a nie UE.

---

<sup>7</sup> Zob. *Uniwersalny słownik języka polskiego*, red. S. Dubisz, t. 3, Warszawa 2003, s. 539.





## Rozdział I

---

### Istota związków pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym

Zasadnicze rozważania należy poprzedzić uwagami odnośnie do miejsca prawa podatkowego w systemie prawnym oraz jego powiązań z innymi gałęziami prawa. Uwarunkowania te wyznaczają teoretyczne ramy prowadzonych badań. Charakteryzując te uwarunkowania, trzeba odwołać się do znaczącego dorobku nauki i judykatury.

#### 1. Prawo podatkowe jako gałąź prawa

1. W systemie prawa wyodrębnia się trzy wielkie działy: prawo cywilne, prawo karne i prawo administracyjne. Za kryterium tego podziału uznaje się: metodę oddziaływania na życie społeczne za pomocą form prawnych, przedmiot unormowania oraz podmioty, do których adresowane są ich normy<sup>8</sup>. Kolejną płaszczyzną systematyki dyscyplin prawnych są bardziej szczegółowe dziedziny, tj. gałęzie prawa. Wskazuje się albo na wielość kryteriów wyodrębnienia gałęzi prawa (kryterium przedmiotu, podmiotu, zasad wiodących, metody regulacji oraz funkcji regulacji)<sup>9</sup>, albo na priorytet kryterium przedmiotu stosunków społecznych regulowanych przez daną gałąź prawa<sup>10</sup>. Możliwe jest także stoso-

---

<sup>8</sup> S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 193.

<sup>9</sup> Z. Ziemiński, *Szkice z metodologii szczegółowych nauk prawnych*, Warszawa–Poznań 1983, s. 109 i n.; tenże, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 232 i n.

<sup>10</sup> K. Opalek, *Problemy metodologiczne nauki prawa*, Warszawa 1962, s. 175–176.

wanie różnych kryteriów na poszczególnych piętrach klasyfikacji systemu prawa<sup>11</sup>.

W powołanych powyżej opracowaniach podział prawa na gałęzie traktowany jest jako niedoskonały. Kształtował się on w dużej mierze żywiołowo, w związku z potrzebami praktycznego ujęcia norm w większe grupy, budowaniem właściwej dla nich aparatury pojęciowej oraz specjalizacji praktyczno-zawodowych i dydaktyki nauczania. Nie ma on charakteru normatywnego w tym sensie, że ustawodawca nie określa przynależności poszczególnych aktów normatywnych do określonej dziedziny czy gałęzi prawa. Wyodrębnienie danej gałęzi powinno następować przede wszystkim wówczas, gdy ułatwia to proces stosowania prawa. Niemniej jednak trudno uznawać fakt przynależności normy prawnej do jakiejś gałęzi za przesłankę stosowania w danej sprawie. Trzeba bowiem stosować wszystkie normy prawa powszechnie obowiązującego, a jedność systemu prawa ujawnia się zwłaszcza w sprawach złożonych i nietuzinkowych<sup>12</sup>.

2. Zjawiska będące przedmiotem zainteresowania prawa podatkowego mieszczą się w ogólnym pojęciu finansów, tj. jednego z rodzajów stosunków ekonomicznych o charakterze pieniężnym<sup>13</sup>. Sposób ukształtowania współczesnego sposobu pojmowania prawa finansowego ma swoje uwarunkowania historyczne<sup>14</sup>. Pojęcie to funkcjonuje w Polsce od lat 50. ubiegłego wieku, zastępując przedwojenne terminy „skarbowości” i „prawa skarbowego”. Było to związane z upaństwowieniem wielu działów gospodarki narodowej, co skłaniało do przyjęcia poglądu, że normy prawne regulujące działalność finansową państwa oraz państwowych jednostek organizacyjnych powinny tworzyć określoną całość<sup>15</sup>. W tym kontekście zwracano uwagę na duży stopień integralności

---

<sup>11</sup> H. Rot, *Jedność i podziały systemu prawa socjalistycznego*, Wrocław 1971, s. 119–122.

<sup>12</sup> J. Borkowski, glosa do wyroku NSA z dnia 26 października 1984 r., II SA 1161/84, OSPiKA 1986, z. 3, poz. 48, s. 114.

<sup>13</sup> B. Brzeziński, *Zarys prawa finansów publicznych*, Toruń 1998, s. 11–12.

<sup>14</sup> A. Kucharski, *Metodologiczny status nauki prawa podatkowego w świetle prób wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa*, KPPod. 2004, nr 3, s. 14. Szerzej na temat etapów rozwoju prawa finansowego w poprzednim ustroju społeczno-gospodarczym zob. C. Kosikowski, *Problemy legislacyjne polskiego prawa finansowego i jego kodyfikacji*, Ossolineum 1983, s. 13–29.

<sup>15</sup> *Prawo finansów publicznych*, red. B. Brzeziński, Toruń 2010, s. 31. Por. K. Opalek, *System prawa*, Warszawa 1960, s. 31–32; C. Kosikowski, *Problemy doskonalenia prawo-*

systemu prawa socjalistycznego<sup>16</sup>. Prawo finansowe wykazywało szczególnie dużą zależność od założeń polityki społeczno-gospodarczej państwa, a wręcz miało wobec nich charakter służebny<sup>17</sup>. Było ono pojmowane jako kompleksowy dział prawa, grupujący zadania należące do różnych gałęzi podstawowych (prawo cywilne, karne i administracyjne), ale dotyczący jednej dziedziny (finansów publicznych) i nabierający swoistych znamion technicznych i instytucjonalnych<sup>18</sup>. Z czasem jednak uznano je za samodzielną gałąź prawa, a nie kompleks norm należących do różnych działów<sup>19</sup>. Nie miała ona jednak charakteru gałęzi „podstawowej”, lecz została wyodrębniona właśnie dlatego, że przedmiot jej regulacji nie mógł być włączony do żadnej gałęzi uznawanej za podstawową<sup>20</sup>.

Ponieważ w redystrybucji dóbr w gospodarce narodowej państwo posługiwało się metodą regulacji popytu, podaży i płac, to w porównaniu ze stanem obecnym ograniczona była rola podatków. Dyskusyjne było uznanie za rodzaj podatków wpłat od przedsiębiorstw państwowych. Nie dochodziło bowiem do stanowiącego istotę opodatkowania przewłaszczenia (zmiany właściciela) środków i zasobów. Wszystko to deprecjonowało znaczenie prawa podatkowego w ramach systemu prawa finansowego i prowadziło do postrzegania go jako części prawa o dochodach budżetowych (prawa budżetowego)<sup>21</sup>. Niezaprzeczalny był także duży stopień integracji prawa podatkowego z innymi podsystemami prawa finansowego.

---

*dawstwa finansowego PRL*, St. Pr.-Ek. 1981, t. XXVI, s. 26–27; tenże, *Wybrane zagadnienia tworzenia prawa finansowego*, Warszawa 1995, s. 12–13.

<sup>16</sup> W. Nykiel, *Normy prawa finansowego – wybrane zagadnienia*, AUL FI 1979, nr 65, s. 6.

<sup>17</sup> C. Kosikowski, *Problem kodyfikacji polskiego prawa finansowego*, AUL FI 1989, nr 40, s. 5–8.

<sup>18</sup> F. Longchamps, *Problemy pogranicza prawa administracyjnego*, St. Praw. 1967, nr 16, s. 21 i n.

<sup>19</sup> M. Weralski, *Kierunki rozwoju prawa finansowego i nauki prawa finansowego*, PiP 1965, z. 7, s. 57.

<sup>20</sup> Tenże, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1973, s. 66–69.

<sup>21</sup> L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1982, s. 34–36. Por. N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 202–207; C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, R. Tomaka, *Dochody budżetowe w socjalizmie*, Łódź 1982, s. 15–23; tenże (w:) *System Prawa Finansowego*, t. 1, *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 421.

**Krzysztof Radzikowski** – doktor nauk prawnych; doradca podatkowy; wykładowca na kierunku „Prawo finansowe i skarbowość” na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; współpracuje z Instytutem Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.; autor i współautor ponad stu publikacji naukowych z dziedzin prawa oraz postępowania podatkowego i administracyjnego.

■ Książka stanowi pierwsze monograficzne opracowanie omawiające zagadnienie podatkowych skutków wadliwości czynności cywilnoprawnych. Łączy rozważania teoretyczno-prawne z analizą aktualnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku akcyzowego.

■ Autor nie tylko odpowiada na pytanie, czy i w jaki sposób transakcje nie w pełni ważne i skuteczne z punktu widzenia prawa cywilnego podlegają opodatkowaniu, lecz także analizuje wpływ późniejszych zmian w statusie prywatnoprawnym transakcji oraz oddziaływanie ewentualnego zwrotu świadczeń na korektę rozliczeń podatkowych.

■ Publikacja przeznaczona jest przede wszystkim dla pracowników organów podatkowych, sędziów, adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych. Zainteresuje także biegłych rewidentów. Będzie pomocnym źródłem dla przedstawicieli nauki specjalizujących się w finansach oraz prawie finansowym i podatkowym.

„Recenzowana rozprawa stanowi kompleksową, teoretyczną analizę kwestii skuteczności umów cywilnoprawnych w zakresie rozliczeń podatkowych przy założeniu, że istnieją różne typy wadliwości czynności cywilnoprawnej stanowiące podstawę różnorodnych transakcji między stronami oraz konsekwencji podatkowych tego rodzaju zjawisk i zdarzeń”.

*Prof. nadzw. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokolowska*

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-264-3429-7



9 788326 434297

Cena 99 zł  
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01  
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl  
www.wolterskluwer.pl  
ksiegarnia internetowa www.profinfo.pl



9 788326 434297 W01P01