

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

Stan prawny na 1 listopada 2016 r.

Recenzent

Dr hab. Dominik Mączyński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajęc

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: ujednolicona 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** dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada
(lub dyrektywa 112) 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** rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE)
nr 650/2012 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 specyficznym 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 multicentryczności 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 relevantny 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 two-
rzy 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 osiąganiem przychodów (co ma znaczenie dla praktyki prawa) czy też zbadanie stopnia wewnętrznej spoistości ekskluzji (doniosłe dla wiedzy o kształcie systemu prawa), nie zostały rozpoznane przez doktrynę.

Potrzeba dokonania aktualnych ustaleń w omawianym zakresie wzmacniana 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 ekskluzyj. 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 ekskluzyj za temat doniosły jest jej nadzwyczajna interdyscyplinarność, która zawarta została w przepisach będących podstawą obowiązywania ekskluzyj. 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 ekskluzyj (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 ekskluzyj i stopnia jej wewnętrznej spoistości, 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 znamiennych 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 ekskluzji 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 ekskluzja (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 prawnoempirycznym 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 – rodowód 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 prostytutki 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 pozytywistycznoprawnego 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. Skalmowski, *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.

danej społeczności nie jest problemem nowym, warto, badając przywołaną ekskluzję, sięgnąć do stanu nauki i jej ustaleń z okresu, w którym narodziło się omawiane w niniejszej pracy wyłączenie. Punktem wyjścia dla dalszych rozważań może być m.in. aksjologia, jaka przyświecała normodawcy, gdy ekskluzja po raz pierwszy weszła w życie, a miało to miejsce bezpośrednio przed II wojną światową i poprzedzone było żywą dyskusją naukową. W dyskusji tej poruszano się na granicy prawa i moralności, gdzie nowatorskie naówczas poglądy zderzały się z ugruntowanym punktem widzenia, że: „Od dawna obyczaj moralny i teoria naukowa potępia zakusy rządowe ciągnięcia zysków z prostytucji”⁷ i innych moralnie nagannych zachowań. Na marginesie zauważyć można, że starano się zmniejszyć liczbę zachowań niepożądanych nie tylko za sprawą prawa karnego. Przykładowo w byłym zaborze rosyjskim, na skutek wydania dekretu z dnia 7 lutego 1919 r. (normy dotyczące prasy), zabronione było drukowanie ogłoszeń dotyczących prostytucji⁸.

W polskiej międzywojennej literaturze podatkowej można znaleźć pogląd, iż: „Nie staliśmy się gorsi niż dawniej, ale dostaliśmy się na teren niebezpieczniejszy niż to bywało w dawnych idyllicznych czasach. (...) zagadnienie znaczenia w prawie podatkowym działań, naruszających prawo, nabrało wagi o wiele większej, niż miało dawniej: sytuacje takie są bowiem dziś nieporównywalnie częstsze”⁹ – tak w 1939 r. pisał S. Rosmarin, a sformułowana przez niego konstatacja niezmiennie pozostaje aktualna. Właśnie wielość czynności sprzecznych z prawem czy też wątpliwych moralnie po I wojnie światowej oraz mnogość norm prawnych różnego pochodzenia w połączeniu z niezbyt dobrym stanem finansów państwa powodowały, że omawiany problem opodatkowania działań naruszających prawo i moralność nabierał szczególnego znaczenia. Wielki kryzys ekonomiczny (tzw. wielka depresja), wiązany z symbolicznym „czarnym czwartkiem” na Nowojorskiej Giełdzie Papierów Wartościowych (24 października 1929 r.), który w latach 30. ubiegłego wieku dotarł do Polski, spotęgował liczbę pojawiających się, sprzecznych z prawem działań nastawionych na osiągnięcie dochodu, co spowodowało dodatkowy wzrost liczby sytuacji problematycznych

⁷ F. Ochimowski, *Prawo administracyjne*, t. II, *Ludność – Dobroczynność publiczna – Zdrowie publiczne – Bezpieczeństwo publiczne*, Warszawa 1922, s. 288.

⁸ Tamże, s. 77.

⁹ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 260.

w aspekcie ustalenia istnienia relewantności podatkowej i było przyczynkiem publicznej dyskusji nad problemem, w której brali udział ówcześni przedstawiciele nauki, sądownictwa i administracji skarbowej. Analiza przedmiotów orzeczeń sądowych dotyczących spraw podatkowych z okresu międzywojennego, gdy ekskluzja będąca przedmiotem niniejszej pracy jeszcze nie istniała, wskazuje na wzrost znaczenia problemu opodatkowania działań sprzecznych z prawem po 1934 r., szczególnie w zakresie opłaty stemplowej i podatku przemysłowego. Analiza ta wskazuje również na złożoność i trudność merytoryczną problemu, co widoczne jest między innymi w rozchwianym orzecznictwie, w którym wobec braku normy prawnej odnoszącej się do podatkowej kwalifikacji czynności i zdarzeń rodzących się na gruncie działań sprzecznych z prawem oraz nieprecedensowej roli orzeczeń łatwo odnaleźć sprzeczne ze sobą uzasadnienia wyroków. Na uwagę zasługuje rozbudowana polemika z 1934 r. między przedstawicielem nauki S. Glaserem a wysokiej rangi urzędnikiem państwowym A. Rosenkranzem, która pierwotnie dotyczyła opłaty stemplowej od nieważnej czynności prawnej, lecz jej zakres znacznie się poszerzył w miarę ścierania się argumentów obu autorów. Dyskusję tę, prowadzoną na łamach prasy, zapoczątkowała glosa S. Glasera do wyroku Izby Karnej Sądu Najwyższego z 1933 r. oddalającego kasację oskarżonego i uznającego, iż okoliczność, że kontrakt zawarty między stronami okazał się następnie nieważny, nie ma znaczenia dla obowiązku uiszczenia opłaty stemplowej w chwili zawierania kontraktu¹⁰. W swojej glosie S. Glaser uznaje za słuszne rozstrzygnięcie sądu, jednak wskazuje na możliwość zupełnie innego uzasadnienia rozstrzygnięcia, które opiera na przekonaniu, iż „prawo wiąże powstanie obowiązku opłaty z momentem formalnym sporządzenia pisma lub zawarcia czynności, a nie uzależnia go od prawnej ważności danego pisma lub czynności”¹¹, co prowadzi go do wniosku, że obowiązek uiszczenia opłaty istnieje także od nieważnych aktów prawnych. Ostrej krytyce pogląd ten poddał A. Rosenkranz, który na łamach *Gazety Sądowej Warszawskiej* z dnia 12 lutego 1934 r. dowodził, że nieważne oświadczenie woli nie powoduje obrotu, a opłata stemplowa ma charakter właśnie podatku obrotowego, zatem gdy obrotu brak, nie istnieje przedmiot opłaty¹². Odpowiedział S. Glaser dnia 26 marca

¹⁰ Wyrok Izby Karnej SN z dnia 5 września 1933 r., 3 K. 314/33, OSN 1934, poz. 537, s. 29–31.

¹¹ S. Glaser, glosa do wyroku SN z dnia 5 września 1933 r., 3 K. 314/33, OSN 1934, poz. 537, s. 32.

¹² A. Rosenkranz, *Nieważność czynności prawnej a opłata stemplowa*, *Gazeta Sądowa Warszawska* 1934, nr 7, s. 101.

1934 r. na łamach tej samej gazety¹³, ustosunkowując się szczegółowo do zarzutów adwersarza, ale powołując już pewne kwestie natury ogólnej, istotne dla dalszych rozważań. Zdaniem S. Glasera prawo „(...) winno dążyć ku temu, by stosunki życia społecznego i gospodarczego układane były w sposób rzetelny i zdrowy, nie może i nie powinno natomiast nigdy liczyć się z objawami patologicznymi w tym życiu, jako zjawiskiem normalnym i – co więcej – brać pod uwagę interes tego, kto świadomie dopuszcza się nadużycia, działa więc przeciwko porządkowi prawnemu. (...) Praktyczne znaczenie ustanowienia warunku ważności danego aktu wzgl. czynności przejawiałoby się w tym tylko, że osoba świadomie sporządzająca pismo, które stwierdza nieważną czynność prawną lub notariusz sporządzający świadomie nieważny akt notarialny byłiby zwolnieni od obowiązku uiszczenia opłaty. Ale przecież tego rodzaju czynności stanowią bezprawie i dlatego prawo nie może ich uwzględnić”¹⁴. Riposta A. Rosenkranza pojawiła się w lipcu 1934 r. i zajęła 12 stron (w dwóch numerach – nr 28 i 29) *Gazety Sądowej Warszawskiej*, co warto zaznaczyć, bowiem artykuły tej objętości były raczej rzadkością, szczególnie w formie polemiki. Autor ten dla poparcia tezy, którą utrzymywał, tj. że „pismo stwierdzające nieważną umowę sprzedaży, nie podlega opłacie stemplowej”¹⁵, wskazywał m.in. na niedojście czynności prawnej do skutku jako przesłankę nieistnienia przedmiotu opodatkowania¹⁶. S. Glaser nie zmienił jednak, pod naporem argumentów interlokutora, swojego stanowiska, czego wyraz dał we wrześniu 1934 r.¹⁷

Przedstawiona powyżej polemika nie była jedyną, która przynajmniej częściowo traktowała o problemie opodatkowania działań sprzecznych z prawem i moralnością. W 1936 r. Roman Piotrowski odniósł się do problemu niemoralnych źródeł dochodu, co uczynił niejako na marginesie polemiki z tezami A. Krzyżanowskiego dotyczącymi zysku spekulacyjnego. Zdaniem R. Piotrowskiego działanie naruszające normy cywilne i karne nie może

¹³ S. Glaser, *Jeszcze na temat „Nieważność czynności prawnej a opłata stemplowa”*, *Gazeta Sądowa Warszawska* 1934, nr 13, s. 193–196.

¹⁴ Tamże, s. 195.

¹⁵ A. Rosenkranz, *Opłaty stemplowe a nieważne czynności prawne (dokończenie)*, *Gazeta Sądowa Warszawska* 1934, nr 29, s. 437.

¹⁶ A. Rosenkranz, *Opłaty stemplowe a nieważne czynności prawne*, *Gazeta Sądowa Warszawska* 1934, nr 28, s. 417 i n.

¹⁷ S. Glaser, *Opłaty stemplowe a nieudolne usiłowanie*, *Gazeta Sądowa Warszawska* 1934, nr 28, s. 569 i n.

powodować powstawania przedmiotu opodatkowania, a „z niemoralnych źródeł dochodu nikt nie może czerpać zysków, tem bardziej Państwo”¹⁸.

Przywołać należy głosę J. Pomianowskiego z 1937 r. do wyroku Izby Karnej Sądu Najwyższego z dnia 19 grudnia 1936 r. dotyczącego prowadzenia przedsiębiorstw opartych na przestępstwie lub zabronionych przez prawo¹⁹. Wydaje się, z punktu widzenia aktualnych w XXI wieku ustaleń nauki, szczególnie dotyczących podatków obrotowych i osiągnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, że tezy J. Pomianowskiego dotyczące sytuacji, gdy przedmiot opodatkowania wyrasta z działań sprzecznych z prawem lub moralnością, zdecydowanie wyprzedzały współczesną mu rzeczywistość. Dorobek Trybunału w zakresie znajdującym się w orbicie zainteresowań niniejszej pracy przedstawiony został w rozdziale traktującym o prawie podatkowym Unii Europejskiej, w tym jednak miejscu zaznaczyć należy, że pogląd na legalność przedmiotu prowadzenia działalności gospodarczej w kontekście opodatkowania podatkiem obrotowym, który zazwyczaj na terenie Europy przypisuje się Trybunałowi, był obecny w polskiej nauce prawa już w okresie międzywojennym właśnie za sprawą J. Pomianowskiego. Autor ten uważał, iż dla zakresu opodatkowania miarodajna jest rzeczywistość gospodarcza, a ew. naruszenia norm prawnych mają drugorzędne znaczenie. Zaznaczał on, co jest istotne obecnie dla Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, że wyłączenie z zakresu opodatkowania podatników działających nielegalnie „prowadziłoby do uprzywilejowania tego rodzaju działalności zarobkowej w stosunku do działalności legalnej”²⁰. Ponadto J. Pomianowski przeprowadził, podobnie jak wiele lat po nim Trybunał, rozgraniczenie na działalności naruszające normy prawne, ale posiadające legalną konkurencję, które to podlegają opodatkowaniu, oraz na działalności „bezwzględnie przestępne, nie ujawniające się na zewnątrz w żadnej gospodarczej formie przedsiębiorczości legalnej i dozwolonej”²¹, do których przepisów prawa podatkowego nie należy w ogóle stosować. Można zakładać, że przedstawiony powyżej pogląd był jednym ze źródeł inspiracji

¹⁸ R. Piotrowski, *Zysk spekulacyjny*, Lwów 1936, s. 17.

¹⁹ Wyrok SN Izba Karnej z dnia 19 grudnia 1936 r., 3 K. 1616/36, Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych, rok VI (1937), poz. 1734.

²⁰ J. Pomianowski, glosa do wyroku SN z dnia 19 grudnia 1936 r., 3 K. 1616/36, Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych, rok VI (1937), poz. 1734, s. 194.

²¹ Tamże.

dla stworzenia omawianej w niniejszej pracy instytucji ekskluzji, został on zresztą wsparty i rozbudowany jeszcze przez I. Czumę (co zostanie opisane szerzej jeszcze w niniejszym podrozdziale).

Nad problemem wynikającym z zagadnienia, czy nielegalne lub niemoralne źródła mogą podlegać opodatkowaniu, pracował również I. Weinfeld, który w 1937 r. sugerował, by omawiane zagadnienie rozszerzyć poza obręb jedynie poszczególnych podatków, których głównie dotyczyły rozważania dotychczasowe, „i zbadać w dziedzinie danin w ogóle, czy nielegalność lub niemoralność leżąca u podstawy źródła daniny, może i powinna mieć wpływ na jej wymiar”²². Jego zdaniem czynniki te nie powinny wpływać na wymiar daniny, co – jak zauważał – tylko pozornie wskazywało na akceptację udziału państwa w korzyściach z niemoralnego, nieetycznego lub nielegalnego działania. I. Weinfeld odwoływał się do suwerenności podatkowej państwa i konstrukcji podatków jako daniny, na bazie czego zauważał, że zadaniem administracji skarbowej jest zbieranie środków w uchwalonej wysokości i uchwalonym czasie, co jako zadanie duże, ważne i trudne powoduje, że nie sposób obciążać administracji zadaniem badania legalności lub moralności źródła dochodu²³. Z problemem tym stykało się również sądownictwo. W 1938 r. Najwyższy Trybunał Administracyjny wydał wyrok w sprawie Pawła W. przeciw Komisji Odwoławczej w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego, w którym skonstatował, że: „Dla zakresu podatkowego miarodajna jest bowiem jedynie rzeczywistość gospodarcza, bez względu na to, czy dochód uzyskany został w sposób legalny względnie moralny lub nie”²⁴. Tezie przywołanego wyroku, a pośrednio i twierdzeniu I. Weinfelda, sprzeciwił się wspomniany już I. Czuma. Autor ten, podobnie jak J. Pomianowski, dzielił braki moralne i prawne na dwa typy, z tym że rozważany przez niego podział był podziałem na braki lżejsze (brak drugorzędnych wymogów formalnych), które nie usuwają obowiązku podatkowego, i braki cięższe (przestępstwa o „typie jaskrawszym”) uniemożliwiające opodatkowanie²⁵. Opierając się na prawie

²² I. Weinfeld, glosa do wyroku SN z dnia 19 grudnia 1936 r., 3 K. 1616/36, Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych, rok VI (1937), poz. 2023, s. 906.

²³ Tamże, s. 906–907.

²⁴ Wyrok NTA z dnia 19 maja 1938 r., 863/36, Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych, rok VII (1938), poz. 2437.

²⁵ I. Czuma, glosa do wyroku NTA z dnia 19 maja 1938 r., 863/36, Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych, rok VII (1938), poz. 2437, s. 925–927.

i moralności oraz istnieniu wspólnoty państwowej jako przyczynie nakładania podatków, protestował przeciwko opodatkowaniu zysków z działań jaskrawie naruszających prawo, w czym widział negację moralnych podstaw narodu. Niemniej jednak uznawał, że słuszną byłaby konfiskata stosowana w miejsce podatku względem m.in. zysków z działań sprzecznych z prawem (obarczonych cięższymi brakami). Przemyślenia I. Czumy z 1938 r. stały się w dużej mierze późniejszą rzeczywistością prawną, zatem uzasadnione i usprawiedliwione zarazem wydaje się zacytowanie meritum jego rozważań: „(...) gdy wypłynie kradzież, sutenerstwo, oszustwo, rabunek, wtedy byłoby przestępstwem wobec ojczyzny, wobec naszej moralnej i duchowej wspólnoty społecznej, przymknąć podatkowo na to oczy i po cichu powiedzieć: ukradłeś, może to nie dobrze, ale skoro masz ukradzione, dawaj, podzielimy się. Niech sobie łamią o to głowę inni (policja, sądy itd.), ja (Skarb) biorę, bo mi pieniądze potrzebne, a ty pieniądze masz. Powtarzam: ilekroć podatkowa instytucja w toku swej pracy nie natknie się na objawy niemoralne lub bezprawne, przestępcze, tylekroć nie ma zadania przeprowadzać osobno badań nad moralnością i legalnością zjawisk. Skoro jednak się natknie, ma to wziąć, co jej się w takich wypadkach z zachowaniem moralno-legalnej strony należy, tego zaś co jest zakwestionowane nie może poddawać podziałowi, ale przekazać rzecz do załatwienia innym organom państwowym. Być może, że w następstwie działań innych organów Skarb zyska więcej niż na podatku, np. przez konfiskatę, być może, że mniej (zwróć wartość prawemu właścicielowi). Gdy zyska więcej, nie zyska jednak przez podatek ale przez formę karną (konfiskata), a to już będzie całkiem co innego. Podatek nie będzie narażony na moralny i prawny szwank, podatek nie będzie legalizował przestępstwa (np. brak koncesji), co byłoby błędem i moralnym i prawnym i organizacyjnym z punktu widzenia państwowego, pozostanie natomiast tym, czym winien być: daniną z zabiegów pozytywnych moralnie i prawnie, pozytywnym i słusznym przyczynieniem się obywatela na rzecz swej ojczyzny, a nie odczepnem i procentem od przestępstw”²⁶. Temat działań sprzecznych z prawem podjął również S. Rosmarin w swojej rozprawie habilitacyjnej dotyczącej relacji prawa podatkowego z prawem prywatnym²⁷. W 1939 r. we Lwowie ukazała się jego praca

²⁶ Tamże, s. 927.

²⁷ A. Gwiżdż, Z. Jarosz, W. Sokolewicz, *In memoriam Stefan Rozmarin*, PiP 1969, z. 8–9, http://konstytucja.wpia.uw.edu.pl/wp-content/uploads/2014/02/rozmaryn_in_memoriam.pdf (dostęp 4.08.2016 r.).

pt. *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*²⁸, której rozdział V „Działania sprzeczne z prawem” poświęcony został omówieniu problemu opodatkowania działań sprzecznych z prawem i moralnością. Autor ten spojrzał na analizowane zagadnienie przez pryzmat wykładni prawa podatkowego i problem jego autonomii (zagadnienie to szerzej omawiam w odrębnym rozdziale) oraz podsumował dotychczasowe stanowiska nauki w tym temacie (również w odniesieniu do innych państw europejskich). W rozważaniach nad omawianym problemem S. Rosmarin nie podzielał ani stanowiska I. Czumy (odrzucającego opodatkowanie działań sprzecznych z prawem m.in. ze względu na naruszenie moralnych podstaw opodatkowania), ani też poglądów I. Weinfelda (który uznawał, iż obowiązkiem administracji skarbowej jest pobór daniny na cele publiczne bez badania legalności czy moralności źródła dochodu); obu zarzucał oparcie swoich tez na niewłaściwym fundamencie. Sam uznawał, że „z istoty prawa podatkowego ani z istoty jego stosunków do innych działów prawa nie wynika żaden rezultat: ani za opodatkowaniem działań sprzecznych z prawem, ani przeciw”²⁹. Badając stanowisko nauki wobec zagadnienia opodatkowania przedmiotu, który wywodzi się z działań sprzecznych z prawem, S. Rosmarin ustalił, że w Europie istniały tradycyjnie dwa trendy: pierwszy („dawniejszy”) uznający prawo podatkowe za „służebnicę praw innych, a przede wszystkim prawa prywatnego”³⁰, czego konsekwencją jest niemożliwość traktowania jako ważnych podatkowo czynności, ani działań, naruszających prawo. Drugi trend („nowszy”) przeważający w okresie międzywojennym na terenie Europy opierał się na założeniu, że „państwo nie jest nigdy cichym współnikiem podatnika. Z zadań państwa praworządnego wynika obowiązek starania się o środki materialne; sięga więc po nie do gospodarstwa narodowego, w którym czynności niedozwolone i godne moralnego potępienia są z punktu widzenia gospodarczego częścią równie integralną jak czynności zgodne z prawem i obyczajnością”³¹. Wskazywano m.in. na takie argumenty za opodatkowaniem zysków z czynności niedozwolonych, niemoralnych czy też nieważnych, jak posiadanie zdolności do świadczenia podatkowego i naruszanie zasad moralnych i ekonomicznych sprawiedliwego

²⁸ S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.

²⁹ Tamże, s. 271.

³⁰ Tamże, s. 263.

³¹ Tamże, s. 267.

opodatkowania poprzez ew. niepobieranie podatku z omawianych czynności, co prowadzić by mogło do sytuacji, że przestępca byłby dodatkowo „uprzywilejowany: do zysku z czynu przestępnego lub nieetycznego dołączałyby zysk drugi, w postaci wolności od podatku”³².

Obydwa opisane trendy S. Rosmarin odrzuca, uznając je za błędne i wskazując, że „żadnych w tym względzie więzów nie nakłada na wykładnię istota prawa podatkowego: a więc ani rzekoma supremacja prawa prywatnego, ani – równie bezzasadna – teza przeciwna, powołująca się na wyliczone tu argumenty za opodatkowaniem”³³. Cytowany autor wskazuje, że nie ma jednej generalnej odpowiedzi za lub przeciw opodatkowaniu, a decydująca jest każdorazowo wola ustawodawcy, którą należy ustalać, mając na względzie tzw. swoisty opis sytuacji przez ustawę podatkową, tzn: „bez względu na kwalifikację z punktu widzenia prawa prywatnego, karnego czy administracyjnego, bez względu na moralność i ważność”. Konkludując, jedyne, co miało znaczenie, to wola ustawodawcy, którą w międzywojennej Polsce trudno było ustalić za sprawą braku przepisu ogólnego. W pracy swej S. Rosmarin wspominał o dopiero co wprowadzonej (obowiązującej od dnia 16 maja 1939 r.) ekskluzji, funkcjonującej w obszarze podatku obrotowego, która stanowić mogła jego zdaniem wskazówkę dla określenia woli ustawodawcy w przypadkach wyraźnym przepisem nierozwiązanych, a dotyczących właśnie opodatkowania działań o wątpliwej ważności, a także sprzecznych z prawem lub moralnością³⁴. Rozważaniom na ten temat autor ten nie poświęcił już więcej uwagi.

1.2. Historia instytucji ekskluzji

1.2.1. Okres międzywojenny

Ekskluzją wskazaną przez S. Rosmarina było wyłączenie zawarte w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 19 kwietnia 1939 r. o wykonaniu ustawy z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym, pod którym podpisał się Minister Skarbu Eugeniusz Kwiatkowski³⁵. Rozporządzenie to związane

³² Tamże.

³³ Tamże, s. 270.

³⁴ Tamże, s. 282–284.

³⁵ Dz. U. Nr 44, poz. 287.

było ściśle z ustawą z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym³⁶. Zarówno wskazana powyżej ustawa o podatku obrotowym, jak i rozporządzenie wykonawcze stanowiły część tzw. Małej Reformy Podatkowej uchwalonej przez ustawodawcę w marcu 1938 r.³⁷ Przywołana ustawa o podatku obrotowym z 1938 r. stanowiła w art. 1 ust. 1, że prywatnoprawne zawodowe i odpłatne świadczenia rzeczy bądź usług, wykonywane na obszarze państwa, podlegają podatkowi obrotowemu. Ustęp 2 art. 1 tej samej ustawy precyzował, iż obowiązek podatkowy istnieje niezależnie od tego, czy wykonywanie przywołanych świadczeń odbywa się z zachowaniem warunków prawem przepisanych. Wspomniane rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 kwietnia 1939 r., wydane na podstawie delegacji ustawowej, zawierało § 10 adresowany bezpośrednio do art. 1 ust. 2 ustawy o podatku obrotowym z 1938 r. Zgodnie z § 10 ust. 1 przywołanego rozporządzenia podlegało „obowiązkowi podatkowemu wykonywanie przedsiębiorstwa, zawodu lub zajęcia w sposób niezgodny z przepisami prawa, jeżeli zawierane umowy są mimo to prawnie skuteczne (np. czynności wykonywane bez przepisanej prawem koncesji)”. Ekskluzja będąca przedmiotem niniejszej pracy zawarta została w § 10 ust. 2 rozporządzenia, który stanowił, że: „Nie podlegają jednak podatkowi czynności, pozbawione charakteru świadczeń prywatnoprawnych z tego względu, iż w ogóle nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jako sprzeciwiające się porządkowi publicznemu, ustawie lub dobremu obyczajom (np. paserstwo, nierząd)”. Innymi słowy obowiązek podatkowy w podatku obrotowym z 1938 r. (z uwzględnieniem przywołanego rozporządzenia) istniał niezależnie od tego, czy wykonywanie na obszarze państwa prywatnoprawnych, zawodowych i odpłatnych świadczeń mających za przedmiot rzeczy bądź usługi odbywało się z zachowaniem warunków prawem przepisanych³⁸, włączając w to wykonywanie przedsiębiorstwa, zawodu lub zajęcia w sposób niezgodny z przepisami prawa, jeżeli zawierane umowy były mimo to prawnie skuteczne, a wyłączając czynności pozbawione charakteru świadczeń prywatnoprawnych z tego względu, iż w ogóle nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

³⁶ Dz. U. Nr 34, poz. 292 z późn. zm.

³⁷ J. Basseches, I. Korkis, *Podatek obrotowy i ulgi inwestycyjne*, Lwów 1939, s. 3.

³⁸ Można zauważyć, że również obecnie obowiązuje podobna norma, która jest umiejscowiona w art. 5 ust. 2 ustawy VAT i stanowi, że czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług opodatkowaniu temu podlegają „niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”.

Uznając, że szczególnie w prawie podatkowym „wiedza o przeszłości jest drogą prowadzącą do lepszego zrozumienia teraźniejszości”³⁹, warto odnieść się do rządowego uzasadnienia ustawy o podatku obrotowym z 1938 r., w którym znajdziemy pewne wskazówki na temat powodu wprowadzenia omówionego określenia przedmiotu opodatkowania. Celem wprowadzenia przywołanej regulacji, we wskazanej już formie, było utrzymanie wpływów podatkowych na podobnym poziomie, jaki miał miejsce przed wejściem w życie ustawy o podatku obrotowym z 1938 r., i jednocześnie nadanie definicji brzmienia odpowiadającego ogólnym zasadom określania przedmiotu podatkowego, ustalonym przez dotychczasową praktykę⁴⁰. Celem było zatem takie określenie przedmiotu opodatkowania, by były nim „świadczenia, mające charakter wykonywania kontraktu cywilnego i posiadające dwie istotne cechy: odpłatność i zawodowość”⁴¹. Można zatem przyjąć, że skoro z tekstu ustawy nie wynikało jednoznacznie, by przedmiot opodatkowania podatkiem obrotowym musiał być jednocześnie przedmiotem mogącym stanowić element kontraktu cywilnego, konieczne było „doprecyzowanie” tej kwestii w rozporządzeniu wykonawczym. Tak też rzeczywiście się stało i w rozporządzeniu wydanym przez Ministra Skarbu Eugeniusza Kwiatkowskiego z dnia 19 kwietnia 1939 r. o wykonaniu ustawy z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym znalazł się § 10, mający zapewne doprecyzować postanowienia ustawy. W pewnym zakresie zawarte w nim normy rzeczywiście umożliwiały zastosowanie uregulowań ustawy zgodnie z intencją ustawodawcy, lecz pewne wątpliwe kwestie pozostały nadal otwarte, a dodatkowo zrodziły się nowe, jak ustalenie kręgu desygnatów pojęć prawnej skuteczności, dobrego obyczaju czy porządku publicznego. Wydaje się jednak, że już na etapie prac nad ustawą o podatku obrotowym z 1938 r. liczono się z tym, ponieważ w rządowym uzasadnieniu czytamy, w kontekście definiowania przedmiotu opodatkowania, że w tym wypadku „postulat idealnej dokładności jest w ogóle nieosiągalny”⁴².

³⁹ H. Hamaekers, V. van den Beld (w): F.H.M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe...*, s. 9.

⁴⁰ Uzasadnienie rządowe ustawy z dnia 4 maja 1938 r. o podatku obrotowym (Dz. U. Nr 34, poz. 292); J. Basseches, I. Korkis, *Podatek obrotowy i ulgi inwestycyjne*, Lwów 1939, s. 17–18.

⁴¹ Tamże, s. 17–18.

⁴² Uzasadnienie rządowe ustawy z dnia 4 maja 1938 r. ...; J. Basseches, I. Korkis, *Podatek obrotowy...*, s. 18.

We wprowadzonej w 1939 r. ekskluzyjności czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, poza przedmiot opodatkowania podatkiem obrotowym można zauważyć realizację postulatów stawianych wobec prawa podatkowego i pośrednio wobec ustawodawcy przez J. Pomianowskiego oraz I. Czumę. Włączenie do przedmiotu opodatkowania za sprawą § 10 ust. 1 rozporządzenia z 1939 r. wykonywania przedsiębiorstwa, zawodu lub zajęcia w sposób niezgodny z przepisami prawa (gdy umowy są mimo to prawnie skuteczne), czego przykładem mają być czynności wykonywane bez przepisanej prawem koncesji, wydaje się próbą wdrożenia postulatu stawianego przez J. Pomianowskiego, tj. ochrony legalnie działających przedsiębiorców przed uprzywilejowaniem takiej samej działalności zarobkowej prowadzonej przez przedsiębiorców działających nielegalnie. Prawnej materializacji postulatów I. Czumy można natomiast doszukać się w § 10 ust. 2 omawianego rozporządzenia z 1939 r., gdyż to głównie ten autor postulował, że tzw. braki cięższe (kradzież, sutenerstwo, rabunek) wyłączają możliwość opodatkowania. Na marginesie dodać można, że same pojęcia skuteczności i bezskuteczności funkcjonowały w prawie cywilnym okresu międzywojennego. Pojęciami tymi posługiwał się Kodeks Cywilny obowiązujący na Ziemach Zachodnich Rzeczypospolitej Polskiej (Bürgerliches Gesetzbuch)⁴³ np. w § 108 i 111. Od 1934 r. pojęciami tymi posługiwał się również Kodeks zobowiązań⁴⁴ np. w art. 101 § 1 i art. 59 § 2, wprowadzony w życie (w większości kraju, ale na ziemiach Śląska Cieszyńskiego od 1939 r.) rozporządzeniem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r.

⁴³ Dz. U. z 1896 r. Nr 21, poz. 195 z późn. zm. w polskiej wersji językowej (językiem autentycznym kodeksu był język niemiecki), którą w 1923 r. wydało Ministerstwo Sprawiedliwości Rzeczypospolitej Polskiej pod nazwą: Kodeks Cywilny obowiązujący na Ziemach Zachodnich Rzeczypospolitej Polskiej (przekład urzędowy), Wydawnictwa Departamentu Sprawiedliwości Ministerstwa byłej dzielnicy pruskiej, T. X, Warszawa–Poznań 1923. Większa część kodeksu utraciła moc dnia 1 stycznia 1947 r.

⁴⁴ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1933 r. – Kodeks zobowiązań (Dz. U. Nr 82, poz. 598 z późn. zm.).

1.2.2. Lata 1945–1989

Budowaną po odzyskaniu niepodległości rzeczywistość gospodarczą, prawną i społeczną zmieniły II wojna światowa i okres, który po niej nastąpił. Niemniej jednak, mimo wielu zmian prawnych, które miały miejsce od zakończenia II wojny światowej do wyborów parlamentarnych w 1989 r., omawiana ekskluzja obecna była w krajowym prawie. Można ją było odnaleźć w:

- rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 31 grudnia 1946 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym⁴⁵;
- rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 1951 r. w sprawie wykonania dekretu z dnia 26 października 1950 r. o podatku obrotowym⁴⁶;
- rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 1967 r. w sprawie wykonania dekretów o podatku obrotowym i o podatku dochodowym⁴⁷ oraz
- ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku obrotowym⁴⁸.

Warstwa językowa ekskluzji ulegała na przestrzeni analizowanego tu okresu modyfikacjom, warto zatem porównać, celem wychwycenia różnic i ewentualnego wpływu na treść denotacji, literalne brzmienie przepisów i ich zmiany na przestrzeni lat. Zestawienie zaprezentowano w poniższej zamieszczonej tabeli.

⁴⁵ Dz. U. z 1947 r. Nr 15, poz. 58 z późn. zm.

⁴⁶ Dz. U. Nr 35, poz. 273 z późn. zm.

⁴⁷ Dz. U. z 1968 r. Nr 1, poz. 1 z późn. zm.

⁴⁸ Tekst jedn.: Dz. U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 z późn. zm.