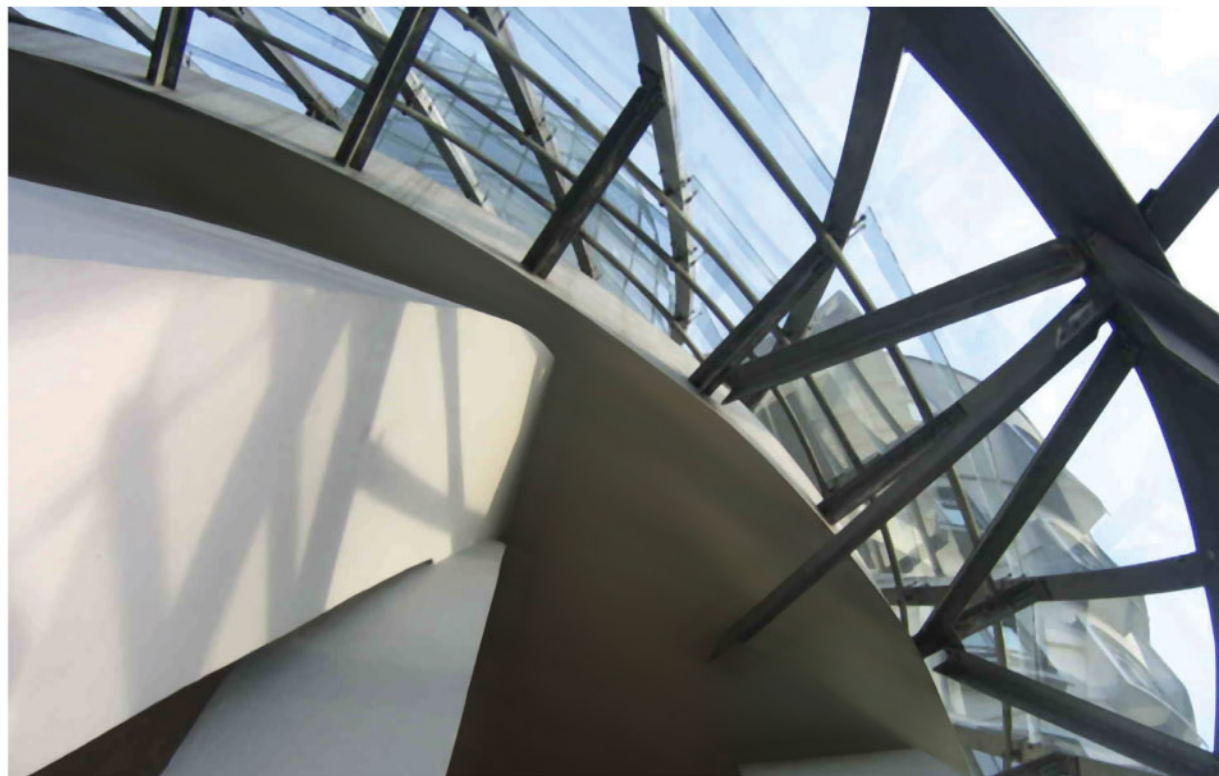




# Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków

**redakcja Mieczysław Goettel i Mariola Lemonnier**

Aleksy Goettel, Mieczysław Goettel, Janusz Orłowski, Bogumił Pahl  
Marek Tyrakowski, Karina Wardencka, Jakub J. Zięty



a Wolters Kluwer business

## AUTORZY

**prof. dr hab. Mieczysław Goettel** – kierownik Katedry Prawa Cywilnego,  
Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku

**prof. dr hab. Mariola Lemonnier** – kierownik Katedry Prawa Finansowego,  
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski  
w Olsztynie

**dr Aleksy Goettel** - adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego,  
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski  
w Olsztynie

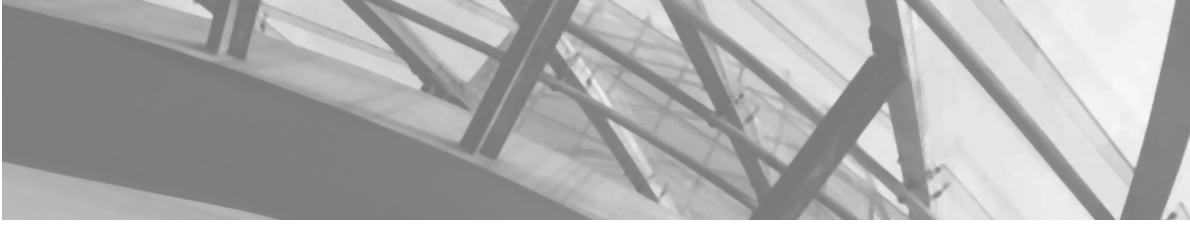
**dr Janusz Orłowski** - adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego,  
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski  
w Olsztynie

**dr Bogumił Pahl** – adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego,  
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski  
w Olsztynie

**dr Marek Tyrakowski** - adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego,  
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski  
w Olsztynie

**Karina Wardencka** – doradca podatkowy

**dr Jakub J. Zięty** – adiunkt w Katedrze Prawa Gospodarczego,  
Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski  
w Olsztynie



# Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków

**redakcja Mieczysław Goettel i Mariola Lemonnier**

Aleksy Goettel, Mieczysław Goettel, Janusz Orłowski, Bogumił Pahl

Marek Tyrakowski, Karina Wardencka, Jakub J. Zięty



**ABC**

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2011

*Stan prawny na 1 lipca 2011 r.*

Wydawca:  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:  
Anna Berska

Opracowanie redakcyjne:  
Izabela Ratusińska

Łamanie:  
Zakład Usługowy PRIM

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2011

ISBN: 978-83-264-1402-2

Wydane przez:  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek  
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a  
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 najważniejszych skrótów .....	9
Wstęp .....	11
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Prawo cywilne a prawo podatkowe (Mieczysław Goettel, Aleksy Goettel) .....</b>	<b>13</b>
1.1. Miejsce prawa cywilnego oraz prawa podatkowego w systemie prawa .....	13
1.2. Przedmiot, funkcje i zasady prawa cywilnego oraz prawa podatkowego .....	18
1.3. Cywilnoprawna a prawnopodatkowa metoda regulacji .....	23
1.4. Odpowiedzialność cywilna a odpowiedzialność podatkowa .....	25
1.5. Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym – uwagi wprowadzające .....	29
1.6. Instytucje cywilnoprawne w strukturze podatkowego stanu faktycznego .....	33
1.7. Wadliwość czynności prawnych i jej skutki na gruncie prawa podatkowego .....	38
1.8. Odesłania w przepisach podatkowych do przepisów prawa cywilnego .....	43
1.9. Prawo cywilne a prawo podatkowe – problemy terminologiczne .....	47
1.10. Ocena treści i skutków zdarzeń cywilnoprawnych w świetle regulacji prawnopodatkowych .....	52
1.11. Problem „obejścia” prawa podatkowego w świetle cywilistycznej zasady autonomii woli .....	55
<b>Rozdział 2</b>	
<b>Podatek dochodowy od osób fizycznych (Janusz Orłowski) .....</b>	<b>61</b>
2.1. Wprowadzenie .....	61
2.2. Koncepcja dochodu w prawie cywilnym oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych .....	63
2.3. Status podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych – aspekty cywilnoprawne .....	70
2.4. Źródła przychodów, podstawa opodatkowania oraz koszty uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych a instytucje prawa cywilnego .....	85
2.5. Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej zwolnień i ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych .....	107

**Rozdział 3**

<b>Podatek dochodowy od osób prawnych (Marek Tyrakowski)</b> .....	120
3.1. Uwagi ogólne .....	120
3.2. Podmioty opodatkowania a cywilistyczna koncepcja podmiotów stosunków prawnych .....	121
3.3. Przedmiotowe aspekty opodatkowania a konstrukcje prawa cywilnego .....	133
3.4. Szczegółowe aspekty podmiotu i przedmiotu opodatkowania a regulacje cywilnoprawne .....	138
3.5. Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji zwolnień podatkowych .....	141
3.6. Opodatkowanie stron umowy leasingu .....	144
3.7. Darowizny odliczane od podstawy opodatkowania a regulacje cywilnoprawne .....	145

**Rozdział 4**

<b>Podatek zryczałtowany od przychodów ewidencjonowanych (Jakub J. Zięty)</b> .....	148
4.1. Uwagi ogólne .....	148
4.2. Najem jako przedmiot opodatkowania .....	149
4.3. Podnajem jako przedmiot opodatkowania .....	158
4.4. Dzierżawa jako przedmiot opodatkowania .....	159
4.5. Poddzierżawa jako przedmiot opodatkowania .....	163
4.6. Zagadnienia szczegółowe związane ze stosunkiem najmu i dzierżawy a obowiązek podatkowy .....	164
4.7. Umowy podobne do najmu, podnajmu, dzierżawy oraz poddzierżawy a przedmiot opodatkowania .....	166
4.8. Wspólnicy spółki cywilnej jako podatnicy podatku zryczałtowanego .....	168
4.9. Wspólnicy spółki jawnej jako podatnicy podatku zryczałtowanego .....	171
4.10. Charakter prawny oświadczenia o wyborze formy opodatkowania .....	174

**Rozdział 5**

<b>Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy (Jakub J. Zięty, Karina Wardencka)</b> .....	176
5.1. Uwagi ogólne .....	176
5.2. Wybrane aspekty cywilnoprawne podatku od towarów i usług .....	180
5.3. Wybrane aspekty cywilnoprawne podatku akcyzowego .....	211

**Rozdział 6**

<b>Podatek od czynności cywilnoprawnych (Aleksy Goettel)</b> .....	215
6.1. Uwagi wprowadzające .....	215
6.2. Czynności prawa cywilnego jako przedmiot obowiązku podatkowego - ogólna charakterystyka .....	220
6.3. Przegląd wybranych umów objętych opodatkowaniem .....	223
6.4. Skutki prawnopodatkowe zdarzeń niebędących czynnościami cywilnoprawnymi .....	241
6.5. Konstrukcje cywilnoprawne wyłączające powstanie obowiązku podatkowego oraz będące podstawą zwrotu podatku .....	245
6.6. Instytucje cywilnoprawne w konstrukcji przywilejów podatkowych .....	254

6.7. Mechanizm odpowiedzialności podatkowej .....	257
6.8. Konstrukcje cywilnoprawne jako czynnik kształtujący powstanie obowiązku podatkowego .....	262
6.9. Notariusz jako płatnik podatku .....	267
6.10. Cywilistyczne aspekty właściwości organu podatkowego .....	271

## Rozdział 7

<b>Podatek od spadków i darowizn (Aleksy Goettel) .....</b>	<b>275</b>
---	------------

7.1. Uwagi ogólne .....	275
7.2. Nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych pod tytułem darmym jako przedmiot podatku .....	280
7.3. Idea proro dzinności podatku w konstrukcji preferencji podatkowych .....	299
7.4. Koncepcja obowiązku podatkowego .....	310
7.5. Długi i ciężary jako czynniki kształtujące zakres zobowiązania podatkowego .....	316
7.6. Udział płatnika w realizacji obowiązku zapłaty podatku .....	320

## Rozdział 8

<b>Podatek od nieruchomości (Bogumił Pahl) .....</b>	<b>324</b>
--	------------

8.1. Uwagi ogólne .....	324
8.2. Cywilistyczne pojęcie nieruchomości a przedmiot podatku .....	325
8.3. Trwałe zwi ązanie z gruntem a normatywna definicja budynku .....	328
8.4. Część składowa rzeczy a legalna definicja budowli .....	329
8.5. Charakterystyka ogólna zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości ...	331
8.6. Problem podmiotowości prawnopodatkowej Skarbu Państwa .....	333
8.7. Małoletni jako podatnik .....	336
8.8. Zasada <i>superficies solo cedit</i> a podatnik podatku od nieruchomości .....	337
8.9. Posiadacz zależny nieruchomości i obiektu budowlanego .....	343
8.10. Służebność a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości .....	346
8.11. Spółka cywilna jako podatnik .....	347
8.12. Umowa cywilnoprawna a obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości .....	349
8.13. Odrębna własność lokali a zasady opodatkowania garaży .....	350
8.14. Posiadanie gruntów, budynków i budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą .....	352
8.15. Moment powstania obowiązku podatkowego .....	356

## Rozdział 9

<b>Podatek rolny i leśny (Bogumił Pahl) .....</b>	<b>359</b>
---	------------

9.1. Uwagi ogólne .....	359
9.2. Posiadacz samoistny gruntów rolnych .....	360
9.3. Podatkowe a cywilistyczne pojęcie gospodarstwa rolnego .....	361
9.4. Współwłasność a obowiązek podatkowy .....	364
9.5. Moment powstania obowiązku podatkowego .....	367
9.6. Nabycie przez następców podatnika praw do kwoty niewykorzystanej ulgi inwestycyjnej .....	368

9.7. Zwolnienie od podatku rolnego gruntów przeznaczonych na utworzenie nowego lub powiększenie już istniejącego gospodarstwa .....	370
9.8. Cywilnoprawne aspekty podatku leśnego .....	373
<b>Rozdział 10</b>	
<b>Podatek od środków transportowych (Bogumił Pahl) .....</b>	<b>375</b>
10.1. Uwagi ogólne .....	375
10.2. Zastaw rejestrowy i umowa przewłaszczenia na zabezpieczenie a podatnik podatku od środków transportowych .....	376
10.3. Ogłoszenie upadłości a obowiązek podatkowy .....	378
10.4. Skutki prawne zawarcia umowy leasingu w podatku od środków transportowych .....	379
10.5. Opodatkowanie współwłaścicieli środków transportowych .....	381
10.6. Wpływ zbycia pojazdu na obowiązek podatkowy .....	382
10.7. Umowa powierzenia pojazdu przez zagraniczną osobę fizyczną lub prawną podmiotowi polskiemu a obowiązek podatkowy .....	383
10.8. Właściwość miejscowa organu podatkowego .....	384
<b>Rozdział 11</b>	
<b>Inne podatki (Aleksy Goettel) .....</b>	<b>387</b>
11.1. Podatek od gier .....	387
11.2. Podatek tonażowy .....	392
<b>Wybrana literatura .....</b>	<b>399</b>



## Wykaz najważniejszych skrótów

### Akty prawne

- k.c. - ustawa z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- Konstytucja RP - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.c. - ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.)
- k.r.o. - ustawa z 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. Nr 9, poz. 59 z późn. zm.)
- k.s.h. - ustawa z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.)
- o.p. - ustawa 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.); powoływana również jako Ordynacja lub Ordynacja podatkowa
- pr. bank. - ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665 z późn. zm.)
- u.g.h. - ustawa z 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.)
- u.g.n. - ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543 z późn. zm.)
- u.p.a. - ustawa z 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626)
- u.p.c.c. - ustawa z 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 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p. - ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)
- u.p.l. - ustawa z 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.)
- u.p.o.l. - ustawa z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
- u.p.r. - ustawa z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.)
- u.p.s.d. - ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.)
- u.p.t. - ustawa z 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353 z późn. zm.)
- u.p.t.u. - ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.)

- u.z.p.d.o.f. - ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

### Czasopisma i publikatory

- Dor. Pod. - Doradca Podatkowy  
FK - Finanse Komunalne  
GSP - Gdańskie Studia Prawnicze  
KPP - Kwartalnik Prawa Prywatnego  
Mon. Pod. - Monitor Podatkowy  
Mon. Prawn. - Monitor Prawniczy  
ONSA - Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego  
ONSAiWSA - Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych  
Orz. Pod. - Orzecznictwo Podatkowe  
OSA - Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych  
OSN - Orzecznictwo Sądu Najwyższego  
OSNIC - Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych  
OSP - Orzecznictwo Sądów Polskich  
OTK - Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego  
PiP - Państwo i Prawo  
POP - Przegląd Orzecznictwa Podatkowego  
PPH - Przegląd Prawa Handlowego  
PPLiFS - Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych  
Pr. i Pod. - Prawo i Podatki  
Prz. Pod. - Przegląd Podatkowy  
RPEiS - Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny

### Inne

- EOG - Europejski Obszar Gospodarczy  
ETS - Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)  
NIP - Numer Identyfikacji Podatkowej  
NSA - Naczelny Sąd Administracyjny  
SN - Sąd Najwyższy  
TK - Trybunał Konstytucyjny  
WSA - Wojewódzki Sąd Administracyjny

## Wstęp

Brzmienie tytułu opracowania jednoznacznie wskazuje na podjętą przez autorów próbę ukazania szczególnych związków pomiędzy dwiema gałęziami prawa – prawem cywilnym a prawem podatkowym. Związki międzygałęziowe są czymś naturalnym, a wynikają z istoty systemu prawa stanowiącego pewną koherentną całość, opartą na wspólnych założeniach i wartościach. Jednak relacje pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym dowodzą, że mamy do czynienia ze zjawiskiem wyjątkowym, niemającym odpowiednika w odniesieniu do innych gałęzi. Ową wyjątkowość potęguje fakt, że chodzi o dwa zupełnie odmienne kompleksy norm, należące do dwóch różnych, historycznie ukształtowanych, obszarów porządku prawnego – prawa prywatnego i prawa publicznego. W każdym z tych obszarów znajduje swoje odzwierciedlenie realizacja i ochrona odmiennego jakościowo interesu – prywatnego i publicznego, co rodzi w konsekwencji dalsze różnice między nimi.

Już tylko pobieżny przegląd regulacji prawa podatkowego wskazuje na znaczne ich nasycenie instytucjami cywilnoprawnymi. W rezultacie liczne stany faktyczne powstające dzięki obowiązywaniu norm prawa cywilnego stają się jednocześnie stanami faktycznymi (lub elementami tych stanów) wywołującymi skutki na gruncie prawa podatkowego (rodzącymi obowiązek podatkowy). Właśnie analiza obecności instytucji prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków tworzących polski system podatkowy stanowi problematykę niniejszego opracowania. Analiza ta musiała być jednak poprzedzona ogólnymi rozważaniami na temat związków prawa cywilnego z prawem podatkowym, ze wskazaniem powstających na tym tle szeregu, niekiedy dość złożonych, problemów, doniosłych zarówno z teoretycznego, jak i praktycznego punktu widzenia. Chodzi w szczególności o stosowany przez ustawodawcę podatkowego mechanizm odwoływania się do instytucji cywilnoprawnych oraz posługiwania się terminologią cywilistyczną (zwłaszcza w kontekście autonomii prawa podatkowego), zawarte w przepisach podatkowych odesłania do stosowania (wprost lub odpowiedniego) norm prawa cywilnego, ocenę (w aspekcie następstw w prawie podatkowym) treści oraz skutków zdarzeń cywilnoprawnych, ze szczególnym uwzględnieniem konsekwencji wadliwych (na gruncie prawa cywilnego) czynności prawnych, czy wreszcie kontrowersyjne zagadnienie tzw. obejścia prawa podatkowego w świetle cywilistycznej zasady autonomii woli. W związku z tym uznano również za celowe przedstawienie ogólnego spojrzenia na naturę obu analizowanych gałęzi prawa ze wskazaniem ich miejsca w systemie prawa, głównych zasad i funkcji, przedmiotu oraz metody regulacji, a także konstrukcji odpowiedzialności istniejącej w ich ramach.

Materia normatywna, w obrębie której dostrzegalne są związki pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym, jest ogromna. Niepodobna poddać ją, w ramach jednego opracowania, nawet pobieżnej analizie w odniesieniu do wszystkich kategorii podatków. Okoliczność ta wymusza dość znaczną selekcję poruszanych zagadnień, a tym samym rezygnację z omawiania licznych szczegółowych unormowań. Autorzy starali się jednak uwzględnić, w możliwie szerokim zakresie, zawarte w ustawach podatkowych mechanizmy i rozwiązania, w których znaczenie instytucji prawa cywilnego przejawia się w sposób szczególnie wyraźny.

*Mieczysław Goettel*  
*Mariola Lemonnier*

## Prawo cywilne a prawo podatkowe

### 1.1. Miejsce prawa cywilnego oraz prawa podatkowego w systemie prawa

W ramach rozważań nad ogólną koncepcją jakiegokolwiek gałęzi prawa są podejmowane m.in. próby zgłębienia jej miejsca w obrębie szerszej kategorii pojęciowej – systemu prawa, rozumianego jako uporządkowany zbiór norm prawnych obowiązujących w określonym miejscu (państwie) i w określonym czasie<sup>1</sup>. Pomijając szersze dociekania nad istotą systemu prawa (jest to materia ogólnej teorii prawa), warto zwrócić uwagę – co nie będzie bez znaczenia dla dalszych analiz – na dwie jego główne postulowane cechy: spójność i zupełność. Zakładamy więc, po pierwsze, że system prawa powinien być zbiorem wolnym wewnątrznie od niezgodności (zarówno prakseologicznej, jak i formalnej) oraz, po drugie, że zbiór ten powinien być przede wszystkim wolny od luk (logicznych oraz konstrukcyjnych)<sup>2</sup>.

Powyższy zbiór norm podlega różnym zabiegom systematyzującym, z których wyjątkową doniosłość ma rozróżnienie w jego obrębie gałęzi prawa. Doktryna nie jest do końca zgodna, jakie kryteria decydują o wyodrębnieniu poszczególnych gałęzi. W zasadzie poza sporem jest kryterium przedmiotu regulacji, którym jest określona dziedzina stosunków społecznych. Obok niego są wymieniane: „wspólnota” treściowa przepisów oraz zasady obowiązujące w ramach danej gałęzi<sup>3</sup>; przyjęta przez prawodawcę metoda unormowania oraz podmioty, do których adresowane są normy prawne<sup>4</sup>. Zgodnie też wskazuje się – jako

---

<sup>1</sup> A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1993, s. 218.

<sup>2</sup> Tamże, s. 219–223.

<sup>3</sup> A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa*, Warszawa 2008, s. 64.

<sup>4</sup> A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 231; autorzy sygnalizują stosowanie w nauce również kryterium zasad prawa oraz kryteriów formalnych (ujęcie norm w formie kodyfikacji).

trzy podstawowe (klasyczne) gałęzie prawa – prawo cywilne, prawo karne i prawo administracyjne<sup>5</sup>.

Niezależnie od wyróżnienia gałęzi, w ramach systemu prawa wyodrębnia się różne jego obszary. Ze względu na problematykę niniejszego opracowania szczególną uwagę należy zwrócić na, ukształtowany już w starożytności i ciągle aktualny, podział na: prawo publiczne i prawo prywatne<sup>6</sup>. Naturę każdego z tych praw najlepiej obrazuje rodzaj chronionego interesu: prawo publiczne reprezentuje i chroni interes publiczny (interes państwa oraz innych związków publicznoprawnych), zaś prawo prywatne wyraża i chroni interes jednostkowy. Jednak nie tylko odmiennosc chronionego interesu, ale też wiele innych kryteriów rozróżnienia prawa publicznego i prawa prywatnego wskazuje się w doktrynie<sup>7</sup>, przy czym dość popularne jest stanowisko przypisujące najwyższą rangę kryterium metody regulacji stosunków społecznych<sup>8</sup>. Wielu autorów zwraca jednak uwagę na trudności w wytyczeniu ścisłej linii demarkacyjnej dzielącej prawo publiczne i prawo prywatne, wątpiąc w możliwość posłużenia się do końca poprawnym kryterium rozróżniającym oba te prawa<sup>9</sup>.

Oblicze współczesnych systemów prawnych zdaje się potwierdzać zasygnalizowane wyżej trudności i wątpliwości. Oprócz wskazanych wyżej podstawowych gałęzi: prawa cywilnego stanowiącego trzon prawa prywatnego oraz prawa administracyjnego i prawa karnego reprezentujących prawo publiczne<sup>10</sup>, uformowały się na gruncie współczesnego porządku prawnego również gałęzie, których przynależność do danego obszaru systemu prawa nie jest tak jednoznaczna. Typowym przykładem może być prawo pracy, które historycz-

<sup>5</sup> Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 11; A. Stelmachowski, *Zarys teorii prawa cywilnego*, Warszawa 1998, s. 25; A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 231; A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa...*, s. 64.

<sup>6</sup> Na temat genezy tego podziału szczegółowo pisze J. Nowacki, *Prawo publiczne – prawo prywatne*, Katowice 1992, s. 8 i n., zaś na jego szczególną aktualność w realiach ustrojowych RP zwraca uwagę Z. Radwański, *Pojęcie prawa cywilnego (uwagi de lege lata i de lege ferenda)* (w:) *Polskie prawo prywatne w dobie przemian. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Jerzemu Młynarczykowi*, Gdańsk 2005, s. 31–34.

<sup>7</sup> Szeroko analizuje je J. Nowacki, *Prawo publiczne...*, s. 70 i n. Zob. też A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 230; M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego*, t. I, *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2007, s. 31; A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa...*, s. 66–72.

<sup>8</sup> W nauce i judykaturze prawa cywilnego (nieco inaczej niż w doktrynie prawa podatkowego) jest to stanowisko dominujące – por. Z. Radwański, *Pojęcie prawa cywilnego...*, s. 30.

<sup>9</sup> J. Łętowski, *W sprawie granicy między prawem publicznym i prywatnym* (w:) *Prace z prawa cywilnego, wydane dla uczczenia pracy naukowej profesora Józefa Piątkowskiego*, red. B. Kordasiewicz, E. Łętowska, Ossolineum 1985, s. 361; H. Rot, *Problem dychotomii prawa publicznego i prywatnego*, Przegląd Prawa i Administracji, t. VII, Wrocław 1976, s. 9 i n.; J. Kowalski, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 1984, s. 160; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1996, s. 15–16.

<sup>10</sup> Niektórzy autorzy zaliczają ponadto do głównych gałęzi prawa publicznego prawo konstytucyjne – tak m.in. A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa...*, s. 78.

nie wywodzi się wprawdzie z prawa prywatnego, jednak współcześnie, w wyniku nasycenia go w znacznym stopniu rozwiązaniami administracyjnoprawnymi, stało się prawem (odrębną gałęzią) o charakterze mieszanym, w którym występują obok siebie elementy charakterystyczne tak dla prawa prywatnego jak i prawa publicznego<sup>11</sup>. Mamy ponadto do czynienia z występowaniem, i to dość licznie, wyodrębnionych wyspecjalizowanych zespołów norm prawnych (powiązanych kryterium przedmiotowym), przynależnych do różnych gałęzi prawa (zwłaszcza prawa administracyjnego, cywilnego, finansowego, karnego itp.), określanych mianem regulacji (także gałęzi, działów lub dyscyplin) kompleksowych. Tytułem przykładu można wskazać: prawo rolne, prawo wodne, prawo górnicze, prawo ochrony środowiska, prawo przewozowe, prawo morskie, prawo lotnicze, prawo ubezpieczeniowe, prawo własności przemysłowej. Znamienna jest natomiast sytuacja prawa gospodarczego, które wyodrębniło się jako samodzielna dyscyplina badawcza i dydaktyczna, jednak swymi regulacjami tkwi w obszarze prawa zarówno prywatnego (cywilnego), jak i publicznego (administracyjnego), tworząc w istocie dwie odrębne (choć ściśle powiązane ze sobą) dziedziny: prawo gospodarcze prywatne (które ma też swoją tradycyjną nazwę: prawo handlowe) i prawo gospodarcze publiczne<sup>12</sup>. Należy wreszcie z jednej strony wspomnieć o nasilającej się w ostatnich dziesięcioleciach tendencji, również zacierającej ostrość podziału na prawo prywatne i prawo publiczne, określanej jako „publicyzacja” prawa prywatnego (o czym poniżej) oraz pojawianiu się elementów „prywatyzacji” w obrębie prawa publicznego (np. umowy administracyjne), z drugiej strony.

Pomimo zachodzących zjawisk, jak i nurtujących doktrynę rozterek i dyalematów, wspomniany podział w dalszym ciągu stanowi, według niektórych autorów, swoisty fundament w systemie norm prawnych, zaś jego użyteczność nie powinna budzić wątpliwości<sup>13</sup>.

Analizując miejsce w systemie prawa dwóch interesujących nas zespołów norm: prawa cywilnego oraz prawa podatkowego, należy poczynić pewne wyjaśnienia.

Co do tego pierwszego, jego „status” jako gałęzi prawa jest, czemu już dano wyraz w dotychczasowych rozważaniach, oczywisty. Odwołując się do tradycyjnego podziału na prawo prywatne oraz prawo publiczne, prawo cywilne (w szerokim rozumieniu, obejmującym również jego wyspecjalizowane działy<sup>14</sup>) uważa się bądź za synonim prawa prywatnego, bądź za jego podstawowy

---

<sup>11</sup> K. Kolasiński, *Prawo pracy i zabezpieczenia społecznego*, Toruń 2003, s. 31; A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa...*, s. 99; M. Safjan (w:) *System...*, s. 65–66.

<sup>12</sup> A. Doliwa (w:) *Prawo gospodarcze prywatne*, red. T. Mróz, M. Stec, Warszawa 2005, s. 9–10.

<sup>13</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 3–4; S. Włodyka, *Problem struktury prawa*, PiP 1995, z. 4, s. 13; A. Jamróz, *Wprowadzenie do prawoznawstwa...*, s. 65–66. Jednak według J. Łętowskiego, *W sprawie granicy...*, s. 362, podział ten przestał pełnić już swą podstawową twórczą rolę.

<sup>14</sup> Budzi jednak kontrowersje problem usytuowania prawa cywilnego procesowego, które jest traktowane bądź jako gałąź prawa publicznego – zob. m.in. Z. Radwański, *Prawo*



trzon<sup>15</sup>. Zalicza się je, jak już była o tym nowa, do podstawowych, historycznie najwcześniej ukształtowanych, gałęzi prawa.

Gdy chodzi natomiast o prawo podatkowe, to jeszcze stosunkowo niedawno (w okresie istnienia PRL), problem jego usytuowania w ramach systemu prawa w ogóle nie był dyskutowany. Stanowiło ono zaledwie fragment jednego z podstawowych działów prawa finansowego – prawa budżetowego, a ściślej, tzw. budżetowego prawa dochodowego<sup>16</sup>. Pozycję samodzielnej gałęzi prawa miało natomiast, zgodnie z dominującym stanowiskiem, właśnie wspomniane prawo finansowe<sup>17</sup>, które, jak podkreślano, wyodrębniło się z prawa administracyjnego, pozostając z tym prawem w ścisłym związku<sup>18</sup>.

We współczesnej doktrynie, zgodnie z powszechnie akceptowanym poglądem, uznaje się prawo podatkowe za odrębną i samodzielną część systemu prawa, argumentując, że odpowiada ono wszelkim kryteriom uznania go za gałąź prawa, charakteryzując się w szczególności właściwym dla niego przedmiotem i metodą regulowania stosunków społecznych, a także innymi cechami<sup>19</sup>. Stało

---

cywilne..., s. 7 oraz S. Włodyka, *Problem struktury...*, s. 15, bądź jako gałąź prawa prywatnego – m.in. A. Jamróz, *Wprowadzenie...*, s. 74, bądź jako gałąź uplasowana (w sensie cech typologicznych) na ich pograniczu – M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 65.

<sup>15</sup> W doktrynie, dla wyjaśnienia relacji między prawem prywatnym a cywilnym, proponuje się rozróżnienie prawa prywatnego w znaczeniu węższym i szerszym – tak M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 53. Zob. też uwagi S. Włodyki, *Problem struktury...*, s. 13 i n.

<sup>16</sup> M. Weralski (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, *Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Ossolineum 1982, s. 31–32. Z czasem jednak zaczęto traktować prawo podatkowe jako odrębną od prawa budżetowego „część składową” prawa finansowego – zob. R. Mastalski, *Prawo finansowe i jego podział* (w:) *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, red. M. Mazurkiewicz, Wrocław 1992, s. 59.

<sup>17</sup> M. Weralski, *Kierunki rozwoju prawa finansowego i nauki prawa finansowego*, PiP 1965, z. 7, s. 57; tenże (w:) *System instytucji...*, s. 33 oraz K. Jandy-Jendrońska (w:) *System instytucji...*, s. 450–451, choć nie brakowało – jak sygnalizują wymienieni autorzy – na tym tle sporów, m.in. lansowania koncepcji uznania prawa finansowego za gałąź kompleksową.

<sup>18</sup> K. Jandy-Jendrońska, *System instytucji...*, s. 448–451; C. Kosikowski, J. Matuszewski (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 54. Ci ostatni autorzy wykazują, że proces ten był dość skomplikowany; por. C. Kosikowski, J. Matuszewski (w:) *System prawa finansowego*, t. I, *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 15 i n.; C. Kosikowski (w:) *System prawa finansowego...*, t. I, s. 419 i n.

<sup>19</sup> A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, Prz. Pod. 1996, nr 11, s. 3; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 40–41; tenże, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 14; tenże, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 391; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 2000, s. 101 i n., którzy, poza wymienionymi kryteriami, dodają jeszcze kryteria: podmiotu, zasad i funkcji regulacji; por. J. Gluchowski (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 479; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)* (w:) *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 404; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 17.



się to za sprawą dość gwałtownie przebiegającego procesu wyodrębniania się prawa podatkowego z prawa finansowego. Nie budzi też wątpliwości (nie tylko z uwagi na związki genetyczne, lecz przede wszystkim ze względu na stosowaną metodę regulacji), że prawo podatkowe posiada wszelkie właściwości prawa publicznego<sup>20</sup>.

Jak już wyżej zasygnalizowano, współcześnie daje o sobie znać zjawisko nazwane w doktrynie publicyzacją prawa prywatnego, czyli proces odchodzenia w niektórych jego sferach od mechanizmów i założeń tego prawa wskutek coraz silniejszej ingerencji czynnika publicznoprawnego<sup>21</sup>. Wyraża się to m.in. w poddawaniu publicznoprawnym (władczym) metodom regulacji coraz liczniejszych dziedzin stosunków społecznych, należących tradycyjnie do obszarów regulacji cywilnoprawnych. Jest to proces, jak podkreśla się w doktrynie, powszechny, naturalny i zarazem nieunikniony, wynikający ze współczesnych uwarunkowań cywilizacyjnych, jednak nieprowadzący do eliminowania lub zastępowania cywilnoprawnej metody regulacji, a raczej zmierzający do uzupełniania konstrukcji prywatnoprawnych instrumentami publicznoprawnymi, jak również modyfikowania rozwiązań tradycyjnych w celu dostosowania ich do warunków nowoczesnego rynku<sup>22</sup>. Jako charakterystyczne obszary ingerencji czynnika publicznoprawnego wymienia się przykładowo dziedziny obrotu bankowego, papierami wartościowymi, konsumenckiego, stosunków ubezpieczeniowych, rolnych, usług medycznych, turystycznych.

Również odwrotnie, na gruncie prawa publicznego, w tym także podatkowego, da się dostrzec pewne przejawy „prywatyzacji”<sup>23</sup>. Otóż niektóre elementy stosunku prawnopodatkowego, kształtowanego, jak wiadomo, w sposób władczy, mogą być niekiedy ustalone za pomocą instrumentów charakterystycz-

---

Autor ten we wcześniejszej pracy (zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001) dał wyraz swoim wahaniom, z jednej strony przyjął bowiem odrębność gałęziową prawa podatkowego, z drugiej zaś uznał je za część składową prawa finansowego, uważając zapewne wówczas, że proces formowania się prawa podatkowego w odrębną gałąź nie został jeszcze zakończony (s. 16). Obecnie raczej rzadko są spotykane głosy zakładające, że prawo podatkowe nie jest samodzielną gałęzią, lecz częścią składową prawa finansowego (prawa finansów publicznych) – zob. np. A. Majchrzycka-Guzowska, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 2002, s. 22. Por. też wątpliwości C. Kosikowskiego i J. Matuszewskiego (w:) *System prawa finansowego...*, t. I, s. 33–34. Co interesujące, z podobnym ujęciem można spotkać się w doktrynie niemieckiej – zob. J. Lang (w:) *Steuerrecht*, red. K. Tipke, J. Lang, Köln 2005, s. 3–4. Autor traktuje prawo podatkowe jako część publicznego prawa finansowego, a ściślej jego działu określanego mianem prawa daninowego.

<sup>20</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa...*, s. 16; tenże (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 343 i 370 oraz M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, POP 2004, nr 2, s. 114.

<sup>21</sup> Zwrócił na nie uwagę już A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 28, natomiast szerzej analizują: M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 47 i n. oraz A. Żurawik, *Problem publicyzacji prawa prywatnego w kontekście ustrojowym*, PiP 2010, z. 5, s. 32 i n.

<sup>22</sup> M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 49.

<sup>23</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 28.

nych dla prawa cywilnego<sup>24</sup>. Przykładem może być tu możliwość, przewidziana w art. 1a u.p.d.o.p., utworzenia w drodze umowy podmiotu podatkowego (podatnika), w postaci „podatkowej grupy kapitałowej”, choć w tym wypadku porozumienie jest zawierane wyłącznie pomiędzy podmiotami biernymi podatku. Interesującym przykładem dowolnego ukształtowania stopnia rozkładu ciężaru podatkowego w drodze porozumienia podatników jest, przewidziana w art. 27f ust. 4 u.p.d.o.f., możliwość ustalenia przez rodziców (także rodziców zastępczych lub opiekunów prawnych) pozostających w związku małżeńskim proporcji, w jakich każdy z nich skorzysta z odliczenia od podatku ulgi na dziecko. Z innego rodzaju mechanizmem mamy do czynienia w regulacjach o.p. dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a–20r). W tym bowiem wypadku dochodzi do zawarcia umowy pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Z dość podobnym rozwiązaniem mamy do czynienia w treści art. 66 o.p. Wskazuje on szczególny przypadek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego – przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych (w zamian za zaległości podatkowe) na rzecz związku publicznoprawnego, na podstawie umowy zawartej pomiędzy podatnikiem a organem administracji rządowej lub samorządowej.

## 1.2. Przedmiot, funkcje i zasady prawa cywilnego oraz prawa podatkowego

Na gruncie ogólnej teorii prawa nie ma, co już sygnalizowano, jednolitych poglądów w materii kryteriów wyróżniających poszczególne gałęzie prawa. Jeszcze większą rozbieżność stanowisk można dostrzec w kwestii znaczenia, czy nawet celowości określonych kryteriów w odniesieniu do konkretnej gałęzi. Odnosi się wrażenie, że teoretycy prawa, w zależności od tego, jaką dziedzinę reprezentują, różnie rozkładają w tym względzie akcenty. Zresztą nawet w obrębie jednej dyscypliny często brakuje zgodności w zapatrywaniach poszczególnych autorów.

Dość szczególnym przykładem jest **przedmiot regulacji** prawnej, którym jest zawsze określona dziedzina stosunków społecznych. Stosunek społeczny, jeżeli opiera się na wyznaczonym przez jakąkolwiek normę obowiązku określonego zachowania się jednego podmiotu wobec innego, nazywany jest stosunkiem tetycznym, jeżeli tą normą jest norma prawna, mówimy o stosunku prawnym. Powstaje on co najmniej między dwoma podmiotami prawa<sup>25</sup>.

Na gruncie prawa cywilnego za przedmiot regulacji uważa się stosunki o charakterze majątkowym (odnoszące się bezpośrednio do interesu ekonomicznego), np. stosunki własnościowe, zobowiązaniowe, spadkowe i niemajątkowym (dotyczące interesu pozaekonomicznego), np. stosunki rodzinne o cha-

<sup>24</sup> Szerzej na temat wykorzystania instrumentów umownych w stosunkach prawopodatkowych pisze M. Popławski (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 636 i n.

<sup>25</sup> A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 155–157.

rakterze osobistym, stosunki związane z dobrami osobistymi, zastrzegając przy tym, że te pierwsze zdecydowanie przeważają. Do najważniejszych (niejako konstytutywnych) cech tychże stosunków należą równorzędność oraz autonomiczność woli podmiotów<sup>26</sup>. W doktrynie cywilistycznej można spotkać się z tezami uznającymi przedmiot za podstawowe kryterium wyróżniające<sup>27</sup>, wskazującymi przedmiot jako jedno z kilku (obok kryterium podmiotowego i kryterium metody regulacji) równorzędnych kryteriów<sup>28</sup>, wreszcie odmawiającymi kryterium przedmiotowemu (ze względu na niemożliwość rozgraniczenia na jego podstawie norm prawa cywilnego od norm innych gałęzi) większego, czy nawet jakiegokolwiek znaczenia<sup>29</sup>.

Regulacją prawa podatkowego są objęte stosunki społeczne o charakterze ekonomicznym, związane z przesuwaniem środków pieniężnych od podmiotu zobowiązanego (podatnika) na rzecz podmiotu uprawnionego (państwa albo innego związku publicznoprawnego). Podkreśla się zarazem dwie charakterystyczne cechy tychże stosunków: po pierwsze, wynikają one z władztwa państwowego, a po drugie, realizacja wynikającego z nich obowiązku przesuwania środków pieniężnych następuje bez ekwiwalentu<sup>30</sup>. Pod względem swej natury stosunki prawa podatkowego stanowią jakościowo zupełnie odmienne od stosunków cywilnoprawnych zjawisko, choć w znacznym stopniu łączy je aspekt ekonomiczny. Gdy chodzi o rolę kryterium przedmiotowego, w doktrynie prawnopodatkowej w zasadzie nie obserwuje się w tej materii polaryzacji stanowisk. Dość powszechnie zalicza się przedmiot regulacji do podstawowych, obok metody regulowania, kryteriów (także równorzędnych względem siebie) wyróżniających prawo podatkowe jako gałąź prawa<sup>31</sup>.

---

<sup>26</sup> Z. Banaszczyk (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 837–838 oraz S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego*, t. I, Część ogólna, red. S. Grzybowski, Ossolineum 1985, s. 179–181.

<sup>27</sup> Tak zwłaszcza S. Szer, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1967, s. 18.

<sup>28</sup> Zob. m.in. A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej...*, s. 11–12 oraz E. Skowrońska-Bocian, *Prawo cywilne – część ogólna. Zarys wykładu*, Warszawa 2005, s. 14–15.

<sup>29</sup> Na nieprzydatność kryterium przedmiotu regulacji wskazują głównie A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 24; S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego...*, t. I, s. 17 i n. oraz Z. Radwański, *Pojęcie prawa cywilnego...*, s. 30; tenże, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 6, twierdząc, że o prawie cywilnym można mówić wyłącznie jako o metodzie. Z kolei według M. Safjana (w:) *System...*, s. 47, kryterium przedmiotu (podobnie jak i pozostałe, z wyjątkiem metody regulowania) mogą co najwyżej pełnić rolę pomocniczą.

<sup>30</sup> R. Mastalski, *Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym*, Edukacja Prawnicza 1994, nr 9, s. 193; tenże, *Prawo podatkowe...*, s. 17; A. Gomułowicz i J. Malecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 102–103.

<sup>31</sup> Tak zwłaszcza R. Mastalski, *Przedmiot i metoda regulacji...*, s. 193; tenże, *Prawo podatkowe...*, s. 16–17; tenże, *Stosowanie prawa...*, s. 16–17; P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004, s. 29; Z kolei A. Gomułowicz i J. Malecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 101 i n., odwołując się do ogólnej teorii prawa, wskazują też na użyteczność innych kryteriów – zob. przypis nr 19.

Niewątpliwie zasadnicze **funkcje**, które mają do spełnienia zarówno prawo cywilne, jak i prawo podatkowe wynikają z ogólnych funkcji prawa<sup>32</sup>. Prawo jako regulator stosunków społecznych przyczynia się nie tylko do stabilizowania istniejącego układu tychże stosunków, lecz także stymuluje ich przekształcanie i rozwój w pożądanym kierunku. Prawo stara się też wywierać wpływ na adresatów norm na rzecz akceptacji i przestrzegania określonych wartości i wzorców postępowania, wymuszając w razie potrzeby ich przestrzeganie siłą. Każda z gałęzi prawa realizuje owe funkcje w innej dziedzinie stosunków społecznych, w inny sposób i przy użyciu odmiennych instrumentów. Prawo cywilne ustala reguły partnerskich relacji, tzn. relacji opartych na autonomii i równorzędności podmiotów, w taki sposób, by sprzyjały one jak najlepszej realizacji i ochronie majątkowego lub osobistego interesu jednostki (niejednokrotnie będzie on zgodny z interesem publicznym). Prawo podatkowe natomiast określa zasady ochrony fiskalnego interesu państwa (lub innego związku publicznoprawnego), kreując odpowiednie instrumenty przesuwania środków pieniężnych od różnych podmiotów zobowiązanych do „kasy” publicznej, a także zapewniając efektywne ich funkcjonowanie<sup>33</sup>. Tym samym tworzy finansowe podstawy realizacji wielu ważnych społecznie celów.

Mówiąc o **zasadach** prawa mamy na myśli zarówno zasady odnoszące się do całego systemu prawa, jak i do poszczególnych jego gałęzi. Te drugie, jak się najczęściej wyjaśnia, oznaczają pewne podstawowe założenia, idee, wartości oraz wzorce kształtujące charakterystyczne i szczególnie doniosłe dla danej gałęzi rozwiązania instytucjonalne; są one szczególnego rodzaju normami prawnymi<sup>34</sup>. Jednak przynależność określonej gałęzi do obszaru bądź prawa prywatnego, bądź publicznego, jak również wynikająca z tej przynależności różnica w ujęciu przedmiotu regulacji oraz zastosowanej metody regulacji decydują o swoistości zasad charakteryzujących poszczególne gałęzie. Zasady prawa cywilnego oraz zasady prawa podatkowego są tego dobitnym przykładem.

Wśród podstawowych zasad **prawa cywilnego** za najważniejszą, stanowiącą niejako fundament, na którym opiera się całość konstrukcji cywilnoprawnych, na ogół zgodnie uważa się zasadę autonomii woli<sup>35</sup>. W najogólniejszym

<sup>32</sup> Omawiają je m.in. A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 269 i n.

<sup>33</sup> Tak rozumiana funkcja ściśle łączy z tzw. celem fiskalnym regulacji prawa podatkowego – zob. R. Mastalski (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 345–346.

<sup>34</sup> Zarówno w literaturze cywilistycznej, jak i prawnopodatkowej zwraca się uwagę na istotne różnice w pojmowaniu zasad prawa i znaczną w tej materii rozbieżność stanowisk, nie tylko w ogólnej teorii prawa, lecz i na gruncie dogmatyki prawniczej – por. np. M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 263 i n. oraz B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 135 i n. Rozumienie zasady prawa w dwóch znaczeniach: opisowym oraz dyrektywalnym wyjaśniają: S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974, s. 28 i n. oraz A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii...*, s. 224 i n.

<sup>35</sup> Tak zwłaszcza M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 273 i n.; A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 83 i n. Zob. też S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego...*, t. I, s. 51–52; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 29; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 18–19. Natomiast E. Skowrońska-Bocian, *Prawo cywilne – część*

skrótce oznacza ona swobodę podmiotu w kształtowaniu swej sytuacji prawnej, zwłaszcza w drodze podejmowanych czynności prawnych. W obszarze zobowiązaniowych stosunków umownych znajduje ona swoją konkretyzację w zasadzie wolności (swobody) umów (art. 353<sup>1</sup> k.c.). Poza zasadą autonomii woli można spotkać się z ogromną różnorodnością propozycji w zakresie katalogu zasad (niekiedy znacznie rozbudowanego). W istocie każdy z autorów zabierający w tej materii głos ma swoją własną wizję co do koncepcji zasad. Wymienia się w szczególności (choć czasem przy użyciu odmiennych sformułowań): zasadę równorzędności podmiotów<sup>36</sup>, zasadę uznania osobowości człowieka i jej ochronę<sup>37</sup>; zasadę pełnej i równej ochrony mienia (własności)<sup>38</sup>, zasadę oparcia mechanizmów prawa cywilnego na koncepcji prawa podmiotowego (łącznie z zakazem ich nadużywania)<sup>39</sup>, zasadę bezpieczeństwa obrotu<sup>40</sup>, zasadę słuszności<sup>41</sup>, zasadę ochrony zaufania (ochrony dobrej wiary)<sup>42</sup>, a także inne zasady.

Problem klasyfikacji zasad na gruncie **prawa podatkowego** przedstawia się w sposób bardziej złożony, a to ze względu na wyodrębnianie w piśmiennictwie prawnopodatkowym (zresztą, jak się wydaje, nie dość konsekwentnie) zasad podatku (zasad podatkowych) oraz zasad prawa podatkowego. Te pierwsze, wywodzące się z dorobku klasyków liberalnej myśli ekonomicznej, a także innych doktryn ekonomicznych, wyrażają postulaty w kwestii cech, którym powinny odpowiadać podatki oraz systemy podatkowe<sup>43</sup>. Owe zasady (np. zasada pewności i dogodności opodatkowania, tanioci podatku, sprawiedliwości podatkowej), określane niekiedy jako zasady postulatywne, nie należą do zasad prawa w ścisłym, przyjętym w teorii prawa, rozumieniu<sup>44</sup>.

---

*ogólna...*, s. 33–34, wymieniając wśród zasad również autonomię woli, za łączącą u podstaw stosunków cywilnoprawnych uważa zasadę równorzędności podmiotów.

<sup>36</sup> E. Skowrońska-Bocian, *Prawo cywilne – część ogólna...* s. 34. M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 267 widzi ją wśród zasad opisowych (niedyrektywalnych), natomiast wielu innych autorów postrzega równorzędność nie jako zasadę, lecz jako cechę prawa cywilnego, immanentnie związaną z cywilnoprawną metodą regulacji.

<sup>37</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 17–18; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 28.

<sup>38</sup> E. Skowrońska-Bocian, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 35–36; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 18; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 29.

<sup>39</sup> M. Safjan (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 284 i n.; Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 18.

<sup>40</sup> A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 99 i n.; E. Skowrońska-Bocian, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 35.

<sup>41</sup> A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 109 i n.; M. Safjan (w:) *System...*, s. 296 i n.

<sup>42</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 19; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 29.

<sup>43</sup> W. Nykiel, *Zasady podatkowe* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 13. Szczegółowy przegląd zasad podatkowych w ujęciu różnych koncepcji doktrynalnych prezentują A. Gomułowicz i J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 22 i n. Zob. też A. Gomułowicz (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 106 i n.

<sup>44</sup> Na konieczność rozróżnienia zasad prawa oraz zasad postulatów zwraca uwagę J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczne, Seria I, Nr 42*, s. 18 i n.



W odróżnieniu od zasad podatkowych próby konstruowania katalogu zasad prawa podatkowego są znacznie rzadziej podejmowane w piśmiennictwie prawnopodatkowym<sup>45</sup>. Można jednak zauważyć, że za zasadę o fundamentalnym znaczeniu uważa się powszechnie zasadę wyłączności ustawowej regulacji podatków. Ma ona swoje bezpośrednie zakotwiczenie w postanowieniach art. 84 i art. 217 Konstytucji RP (jest więc także zasadą konstytucyjną)<sup>46</sup>, znalazła też potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego<sup>47</sup>. Co interesujące, do rangi wielu innych ogólnych zasad prawa podatkowego podnosi się dyrektywy (reguły) interpretacyjne dotyczące stosowania tego prawa, a także reguły prawa intertemporalnego. Wymienia się w szczególności: zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*); zasadę ograniczonego stosowania analogii przy interpretacji prawa podatkowego; nakaz stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, dla oceny zdarzeń mających miejsce pod ich rządami; nakaz stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeżeli przepisy te uległy zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych; zakaz retroaktywnego działania przepisów prawa podatkowego (zasada nieretroakcji)<sup>48</sup>. Formułuje się także zasady wyrażające specyficzne reguły kreowania przepisów prawa podatkowego, jak: zakaz zmian podatków wymierzanych w skali roku w trakcie roku podatkowego; zakaz zmian prawa podatkowego w trybie przewidzianym dla ustawy budżetowej<sup>49</sup>; a także zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych<sup>50</sup>.

<sup>45</sup> W tej materii zwracają uwagę opracowania B. Brzezińskiego i W. Nykiela, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Prz. Pod. 2002, nr 3, s. 9 i n. oraz *Zasady ogólne prawa podatkowego* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 135 i n. Nieco inną koncepcję zasad (choć nie używając określenia zasady prawa podatkowego, lecz zasady podatkowe sformułowane przez Trybunał Konstytucyjny) proponują A. Gomułowicz i J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 72 i n. Jeszcze inne ujęcie zasad proponuje A. Gomułowicz (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 106 i n. wymieniając, oprócz zasad ogólnych prawa podatkowego, także: zasady podatkowe sformułowane w orzecznictwie TK; zasady podatkowe w ujęciu konstytucyjnym; zasady formułowane w kontekście praw podmiotowych podatnika (klasyczne zasady podatkowe).

<sup>46</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 141–142; A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 72. Według R. Mastalskiego, *Prawo podatkowe...*, s. 54, z art. 84 Konstytucji wynika ponadto zasada powszechności opodatkowania.

<sup>47</sup> Tak m.in. w wyrokach z: 16 czerwca 1998 r., U 9/97, OTK 1998, nr 4, poz. 51; 1 września 1998 r., U 1/98, OTK 1998, nr 5, poz. 65; z 9 lutego 1999 r., U 4/98, OTK 1999, nr 1, poz. 4; 6 marca 2002 r., P 7/00, OTK 2002, nr 2a, poz. 13; 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK 2002, nr 3a, poz. 33; 8 grudnia 2009 r., K 7/08, OTK 2009, nr 11a, poz. 166. A. Gomułowicz (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 108–110 sytuuje ją wśród zasad sformułowanych w orzecznictwie TK.

<sup>48</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 139–144; B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 230–233; A. Gomułowicz (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 119–121. Zasadę nieretroakcji prawa podatkowego wymieniają także A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 74–75.

<sup>49</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki...*, s. 78; A. Gomułowicz (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 121.

<sup>50</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady...*, s. 143; B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 231–232.

### 1.3. Cywilnoprawna a prawnopodatkowa metoda regulacji

Znaczenie metody regulowania stosunków społecznych, jako jednego z kryteriów wyróżniających gałęzie prawa, zostało już wykazane w treści dotychczasowych rozważań. Warto przypomnieć, że w najnowszej doktrynie cywilistycznej uznaje się ją najczęściej za kryterium nadrzędne lub nawet wyłączone, natomiast w piśmiennictwie prawnopodatkowym wskazuje się ją, obok zazwyczaj przedmiotu regulacji, jako kryterium główne.

Prawo cywilne i prawo podatkowe funkcjonują, jak wiadomo, w różnych obszarach systemu prawa (stanowiących bądź sferę prawa prywatnego, bądź sferę prawa publicznego). Zrozumiałe jest przeto, że muszą posługiwać się odmienną metodą regulowania stosunków społecznych.

Przyjęta w **prawie cywilnym** metoda regulacji polega na kształtowaniu stosunków społecznych w oparciu o zasadę równorzędności podmiotów (stron). W powstałym, w następstwie zastosowania tej metody, stosunku cywilnoprawnym jego strony znajdują się względem siebie na równorzędnych pozycjach. Owa równorzędność jest konsekwencją autonomiczności, bowiem istnienie dwóch autonomicznych względem siebie podmiotów oznacza zarazem, że są one z reguły także równorzędne względem siebie<sup>51</sup>. Autonomiczność i równorzędność w stosunku cywilnoprawnym oznacza, że żadna ze stron nie ma możliwości władczego (jednostronnego) kształtowania sfery praw i obowiązków drugiej strony stosunku. Ta właśnie cecha analizowanej metody regulacji pozwala odróżnić prawo cywilne od publicznoprawnych gałęzi prawa<sup>52</sup>. Metoda ta, choć znajduje swój najbardziej spektakularny wyraz w zakresie unormowania stosunków umownych, daje znać o sobie także na gruncie regulacji innych typów stosunków cywilnoprawnych (pozaumownych stosunków zobowiązaniowych, rzeczowych, spadkowych, a nawet rodzinnych).

Do tak rozumianej cywilnoprawnej metody regulacji należy poczynić istotne zastrzeżenia. Otóż mówiąc o równorzędności podmiotów (stron), mamy na myśli równorzędność w sensie formalnym. Na kształtowanie się konkretnych stosunków prawnych może mieć wpływ faktyczna nierównorzędność stron ze względu na nierównowagę ekonomiczną, zależność wynikającą z powiązań rodzinnych, układów zawodowych, działanie pod przymusem w następstwie określonej sytuacji faktycznej. Wystąpienie powyższych okoliczności nie oznacza jednak, że nie doszedł do skutku stosunek prawny ukształtowany przy zastosowaniu cywilnoprawnej metody regulacji (czyli stosunek cywilnoprawny).

Gdy chodzi zaś o autonomię woli, podmioty stosunku cywilnoprawnego (osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej) zazwyczaj mają wpływ nie tylko na powstanie tego stosunku, lecz

<sup>51</sup> A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 37; M. Safjan (w:) *System...*, t. I, s. 38-39. Na cechę równorzędności wskazują też S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego...*, t. I, s. 18 oraz A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 12. Inaczej Z. Radwański, *Pojęcie prawa cywilnego...*, s. 33-34, który eksponuje wyłącznie autonomiczność, kwestionując przydatność kryterium równorzędności.

<sup>52</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna...*, s. 7; M. Safjan (w:) *System...*, s. 40-41.

i na jego treść. Zdarza się jednak, że powstanie określonych stosunków cywilnoprawnych (np. normowanych przez prawo spadkowe, rodzinne) nie jest wynikiem autonomii woli, lecz zdarzenia naturalnego lub zachowania niemającego charakteru oświadczenia woli. Nierzadko również ich treść bywa narzucona w większym czy mniejszym stopniu przez ustawodawcę (np. w odniesieniu do części stosunków rzeczowych lub spadkowych, większości stosunków rodzinnych, a nawet pozaumownych stosunków zobowiązaniowych, np. z bezpodstawowego wzbogacenia, czy *ex delicto*), a to ze względu na doniosłość lub specyfikę normowanej materii.

Warto zwrócić uwagę na często spotykaną cechę stosunków normowanych prawem cywilnym, jaką stanowi wzajemność, rozumiana w ten sposób, że każda ze stron może być względem drugiej strony jednocześnie zobowiązana i uprawniona.

Należy wreszcie podkreślić, że z metodą cywilnoprawną wiąże się brak bezpośredniego przymusu ze strony państwa<sup>53</sup>.

Przynależne do sfery prawa publicznego **prawo podatkowe** wyodrębniło się, jak już była o tym mowa (zob. pkt 1.1), z obszaru prawa finansowego, to drugie zaś – z prawa administracyjnego. Zrozumiałe jest przeto, że interesująca nas gałąź prawa posługuje się administracyjnoprawną metodą regulowania stosunków społecznych. Trudno zresztą byłoby sobie wyobrazić, aby w odniesieniu do materii prawnej, w której chodzi o ustalenie reguł nakładania na inne podmioty ciężarów fiskalnych, a także ich skutecznego egzekwowania, można było sięgnąć do innej metody niż administracyjnoprawna. Metoda ta jest oparta na władztwie i podporządkowaniu<sup>54</sup>.

Władza publiczna, korzystając ze swych władczych kompetencji, decyduje, jakie dziedziny stosunków społecznych i w jakim zakresie objąć opodatkowaniem, jak określić treść obowiązku podatkowego i sposób jego realizacji, czy i w jakim zakresie dać możliwość złagodzenia lub uchylecia ciężaru fiskalnego itd.

Dzięki wyposażeniu związku publicznoprawnego (państwa, jednostki samorządu terytorialnego) we wspomniane władztwo, ma on kompetencję do jednostronnego władczego kształtowania sytuacji prawnej innego podmiotu (podatnika). W prawnopodatkowym stosunku zobowiązaniowym jego podmioty (strony) znajdują się w pozycji nadrzędności – podporządkowania. Podmiotem uprawnionym jest zawsze związek publicznoprawny, zaś obowiązek zawsze ciąży na podatniku (podmiotach z nim zrównanych)<sup>55</sup>. Realizacja wspomniane-

---

<sup>53</sup> Zwracają na to uwagę S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego...*, s. 18 oraz A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 41 i n.

<sup>54</sup> R. Mastalski, *Przedmiot i metoda regulacji...*, s. 194; tenże (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 368; tenże, *Stosowanie prawa...*, s. 16; tenże, *Prawo podatkowe...*, s. 19–20; A. Gomułowicz i J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 105.

<sup>55</sup> Powyższa teza jest jednak oparta na pewnym uproszczeniu, gdyż w istocie organ podatkowy bywa również podmiotem zobowiązanym, a podatnik podmiotem uprawnionym (np. w zakresie zwrotu podatku, rozłożenia jego płatności na raty itp.). Natomiast w odniesieniu do powinności stanowiącej istotę prawa podatkowego (zapłaty podatku) organ podatkowy zawsze jest wierzycielem, a podatnik dłużnikiem.



go obowiązku jest zagwarantowana bezpośrednim przymusem państwowym. Słusznie podkreśla się w piśmiennictwie, że podatkowy stosunek zobowiązaniowy jest kształtowany przez ustawodawcę, zaś autonomia woli stron stosunku i możliwość wpływu na jego kształt (charakterystyczne dla cywilnoprawnej metody regulacji) w istocie nie wchodzi w rachubę<sup>56</sup>.

Konsekwencją objęcia unormowaniami danej gałęzi prawa określonej dziedziny stosunków społecznych (przedmiot regulacji) oraz zastosowania w jej obrębie określonej metody regulacji jest więc, charakterystyczny dla tej gałęzi, model abstrakcyjnego stosunku prawnego. Stosunek prawnopodatkowy, choć ma charakter zobowiązaniowy, co w pewnej mierze upodabnia go do zobowiązaniowego stosunku cywilnoprawnego<sup>57</sup>, stanowi konstrukcję prawa publicznego.

Możliwe są sytuacje, gdy organ władzy publicznej wystąpi (w stosunku do tego samego podmiotu) w podwójnej roli: raz jako organ wykonujący władztwo państwowe, innym razem jako strona stosunku cywilnoprawnego<sup>58</sup>.

#### 1.4. Odpowiedzialność cywilna a odpowiedzialność podatkowa

Rezultatem stanów faktycznych stanowiących naruszenie (w niektórych wypadkach również zagrożenie) porządku prawnego jest odpowiedzialność prawna. Służy ona przywróceniu równowagi spowodowanej naruszeniem porządku prawnego<sup>59</sup>. Odpowiedzialność ponosi podmiot, którego zachowanie jest niezgodne z normą prawną, innymi słowy, jego zachowanie spotyka się z określoną reakcją, czyli sankcją<sup>60</sup>. Z sankcjami mamy do czynienia w obrębie każdej gałęzi prawa, możemy zatem mówić m.in. o sankcjach w prawie cywilnym i w prawie podatkowym, a także związanych z nimi – odpowiedzialności cywilnej oraz odpowiedzialności podatkowej. Konstrukcja odpowiedzialności wynika z podstawowych cech charakteryzujących określoną gałąź prawa, przede wszystkim z charakteru objętych unormowaniem stosunków społecznych oraz zastosowanej metody regulacji, dodatkowo także z ich funkcji. Oczy-

<sup>56</sup> R. Mastalski, *Przedmiot i metoda regulacji...*, s. 194; tenże, *Stosowanie prawa...*, s. 16; tenże, *Prawo podatkowe...*, s. 19–20; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe*, Kraków 1999, s. 17; tenże, *Stosunek prawnopodatkowy (w:) Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 42. Według tego autora pewną namiastką autonomii podatnika, wyrażającą się w możliwości oddziaływania przez niego na treść stosunku prawnopodatkowego, jest przyznanie mu prawa wyboru wariantu opodatkowania (tzw. opcji podatkowej), np. uprawnienie małżonków do wspólnego rozliczenia dochodu, tamże, s. 46–47.

<sup>57</sup> A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy (w:) Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 41; P. Borszowski, *Elementy...*, s. 30.

<sup>58</sup> Zob. przykładowe stany faktyczne przytoczone w opracowaniu A. Woltera, J. Ignatowicza, K. Stefaniuka, *Prawo cywilne...*, s. 12–13.

<sup>59</sup> W. Lang, *Struktura odpowiedzialności prawnej*, Acta Universitatis Nicolai Copernici. Prawo 8, Toruń 1968, s. 22–23.

<sup>60</sup> A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 212; A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa – aspekty teoretyczne (w:) Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 274; P. Majka, *Sankcje...*, s. 95–96; autor ten zwraca uwagę na różne podejścia w pojmowaniu sankcji.

wiste są zatem różnice w systemie sankcji, w tym także w zakresie koncepcji odpowiedzialności, spotykanych na gruncie prawa cywilnego oraz na gruncie prawa podatkowego, choć w odniesieniu do niektórych typów sankcji można dostrzec również podobieństwa.

W **prawie cywilnym** mamy do czynienia z dość rozbudowanym systemem sankcji, przy czym nie stanowią one konstrukcji jednorodnych. Ich kolejnym charakterystycznym rysem jest to, że tylko w pewnych wypadkach mają one postać przymusu realizowanego przez organ państwa<sup>61</sup>. W świetle różnych propozycji doktrynalnych<sup>62</sup> można wskazać grupę typowych dla prawa cywilnego sankcji, m.in.:

- a) odpowiedzialność odszkodowawczą, będącą zazwyczaj następstwem wyrządzenia szkody czynem niedozwolonym (art. 415 i n. k.c.) lub niewykonaniem (nienależytym wykonaniem) zobowiązania (art. 471 i n. k.c.). Podstawę odpowiedzialności określonego podmiotu stanowi nie tylko (choć najczęściej) zarzut naganności w postępowaniu (zasada winy), lecz również obciążenie go ryzykiem następstw określonych zdarzeń, przy czym niekoniernie czyichś zachowań (zasada ryzyka), a także względy sprawiedliwości, humanitarne itd. (zasada słuszności);
- b) obowiązek zwrotu bezpodstawnego wzbogacenia (czyli uzyskanej bez podstawy prawnej korzyści majątkowej kosztem innej osoby), w tym jego szczególnej postaci – nienależnego świadczenia (art. 405 i n. k.c.);
- c) nieważność czynności prawnej; sankcja tego rodzaju jest m.in. konsekwencją sprzeczności czynności prawnej z ustawą lub zasadami współżycia społecznego albo dokonania jej w celu obejścia ustawy (art. 58 k.c.), dokonania przez osobę niemającą zdolności do czynności prawnych (art. 14 § 1 k.c.), dokonania czynności prawnej bez zachowania formy będącej formą pod rygorem nieważności (art. 73 k.c.), złożenia oświadczenia woli w stanie wyłączającym świadome albo swobodne powzięcie decyzji i wyrażenie woli albo złożenia go dla pozorów (art. 82 i 83 § 1 k.c.);
- d) skutek w postaci zmiany lub rozwiązania (zniesienia) stosunku cywilnoprawnego, w następstwie oświadczenia woli uprawnionego, np. uchylenie się od skutków oświadczenia woli (art. 88 § 1 k.c.), odstąpienie od umowy wzajemnej (art. 491 i 492 k.c.), wypowiedzenie umowy najmu (art. 672 k.c.) albo w następstwie orzeczenia sądu, np. zmiana dożywocia na rentę (art. 913 § 1 k.c.), rozwiązanie umowy spółki (art. 874 § 1 k.c.), pozbawienie lub ograniczenie władzy rodzicielskiej (art. 109 i 111 k.r.o.);
- e) inne, np.: możliwość orzeczenia przez sąd przepadku świadczenia (art. 412 k.c.), nakaz złożenia określonego oświadczenia (art. 24 § 1 k.c.), utrudnienie w dochodzeniu swych praw (art. 74 § 1 k.c.), wydanie przez sąd orzeczenia zastępującego oświadczenie, które musi złożyć zobowiązany (art. 64 k.c.), przepadek zadatku (art. 394 § 1 k.c.).

<sup>61</sup> Z. Radwański, M. Zieliński (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 400.

<sup>62</sup> Zob. zwłaszcza także, s. 401–402; A. Stelmachowski, *Zarys...*, s. 212 i n.; S. Grzybowski (w:) *System prawa cywilnego...*, t. I, s. 109.

Sankcje, które mogą zostać zrealizowane przy zaangażowaniu organów państwowych (m.in. odpowiedzialność odszkodowawcza) wymagają przeprowadzenia postępowania sądowego (w zasadzie z inicjatywy uprawnionego), zgodnie z zasadami określonymi w kodeksie postępowania cywilnego.

Przepisy prawa cywilnego przewidują też, choć w wyjątkowych wypadkach, specyficzne sankcje w postaci środków przymusu, stosowanych w ramach tzw. pomocy własnej, mianowicie obrony koniecznej oraz samopomocy (art. 343 i 432 k.c.), z których zainteresowany może skorzystać, bez konieczności zwracania się o ochronę do organów władzy państwowej<sup>63</sup>.

Możliwość zastosowania różnego rodzaju sankcji jest określana w doktrynie jako odpowiedzialność cywilna w szerokim tego słowa znaczeniu<sup>64</sup>. Niewątpliwie takie ujęcie odpowiedzialności cywilnej koresponduje z powszechnie przyjętą w teorii prawa definicją odpowiedzialności prawnej, oznaczającą ponoszenie przez podmiot przewidzianych prawem ujemnych konsekwencji za zdarzenia lub stany rzeczy podlegające ujemnej kwalifikacji normatywnej i przypisywalne prawnie określonemu podmiotowi w danym porządku prawnym<sup>65</sup>.

Odpowiedzialność cywilną w węższym znaczeniu odnosimy do stosunków zobowiązaniowych, gdzie jest rozumiana jako negatywne konsekwencje prawne dla dłużnika, uchybiającego swej powinności spełnienia świadczenia (zapłaty sumy pieniężnej, wydania rzeczy, wykonania lub zaniechania określonej czynności itd.). Bywa też ona pojmowana jeszcze wężej – jako przymusowe zaspokojenie interesu wierzyciela przy wykorzystaniu sankcji publiczno-prawnej (wydanie przez sąd orzeczenia, przeprowadzenie egzekucji)<sup>66</sup>. Mechanizm tej odpowiedzialności zakłada rozróżnienie długu (powinności spełnienia świadczenia) oraz odpowiedzialności (dopuszczalności przymusowej realizacji świadczenia). Regułą jest tzw. odpowiedzialność osobista dłużnika, która ma w istocie charakter odpowiedzialności majątkowej; dłużnik odpowiada za dług całym swoim majątkiem. Wyjątkowo ustawa przewiduje możliwość ograniczenia tej odpowiedzialności, bądź do wyodrębnionej części majątku dłużnika (np. do spadku – art. 1030 k.c.), bądź do pewnej maksymalnej wartości (np. odpowiedzialność nabywcy do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego (art. 55<sup>4</sup> k.c.). Oprócz odpowiedzialności osobistej istnieje w prawie cywilnym odpowiedzialność rzeczowa, polegająca na możliwości uzyskania zaspokojenia z indywidualnie oznaczonej rzeczy będącej przedmiotem zabezpieczenia (np. hipoteką lub zastawem), bez względu na okoliczność, kto jest aktualnie właścicielem rzeczy.

Również na gruncie **prawa podatkowego** (choć może w stopniu mniej wyrazistym niż w prawie cywilnym) koncepcję odpowiedzialności wiąże się z kon-

<sup>63</sup> Z. Radwański, M. Zieliński (w:) *System prawa prywatnego...*, t. I, s. 402.

<sup>64</sup> A. Stelmachowski, *Zarys teorii...*, s. 209.

<sup>65</sup> W. Lang, *Struktura...*, s. 12.

<sup>66</sup> E. Łętowska (w:) *System prawa prywatnego*, t. V, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, red. E. Łętowska, Warszawa 2006, s. 19–20; P. Machnikowski (w:) *System prawa prywatnego...*, t. V, s. 158–159; Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 19–20. Wymienieni autorzy zwracają uwagę na wyjątkową wieloznaczność terminu „odpowiedzialność” w języku prawniczym.

cepcją sankcji. Za sankcje uważa się, mówiąc najogólniej, negatywne następstwa niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków podatkowych. Samo istnienie sankcji (możliwość egzekwowania obowiązków podatkowych) powinno zapewnić wykonanie tychże obowiązków<sup>67</sup>. W piśmiennictwie prawnopodatkowym dokonuje się różnych klasyfikacji sankcji<sup>68</sup>, a także proponuje się rozróżnienie na sankcje *sensu largo* oraz sankcje *sensu stricto*<sup>69</sup>. Ponadto, z sankcjami mamy do czynienia na tle uregulowań poszczególnych podatków<sup>70</sup>. Tytułem przykładu sankcji stosowanych w prawie podatkowym można wymienić: utratę prawa do ulgi podatkowej, zwolnienia podatkowego albo innej korzystniejszej formy opodatkowania (np. ryczałtu), zastosowanie wyższej stawki podatkowej (np. w wypadku nieujawnionych źródeł dochodu), odsetki z tytułu zaległości podatkowej<sup>71</sup>; ich charakterystyka jest w tym miejscu zbyteczna.

W kategoriach sankcji oceniamy również odpowiedzialność podmiotów, na których ciężą obowiązki wynikające ze stosunku prawnopodatkowego. Zastosowanie sankcji polega w tym wypadku na przymusowym doprowadzeniu do spełnienia obowiązku podatkowego<sup>72</sup>. W doktrynie, analizując mechanizm odpowiedzialności podatkowej, dostrzega się szereg podobieństw do koncepcji odpowiedzialności (cywilnoprawnej) wypracowanej w teorii prawa cywilnego. Zakłada się w szczególności rozróżnienie w ramach stosunku prawnopodatkowego (zobowiązania podatkowego) długu oraz odpowiedzialności będącej następstwem długu. Wyodrębnia się także, obok odpowiedzialności osobistej za długi podatkowe (wyjątkowo może mieć ona postać odpowiedzialności ograniczonej), również odpowiedzialność rzeczową<sup>73</sup>.

Trafnie podkreśla się w doktrynie, że główną (i w istocie jedyną) podstawą (zasadą) odpowiedzialności podatkowej jest zdarzenie polegające na niewypełnieniu obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego<sup>74</sup>, czego na-

---

<sup>67</sup> J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT* (w:) *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apolonia Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, red. B. Brzeziński, J. Głuchowski, C. Kosikowski, R. Mastalski, Toruń 1998, s. 155.

<sup>68</sup> Zob. m.in. A. Gomułowicz i J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 142–143, którzy odwołują się do klasyfikacji sankcji prawno-finansowych, zaproponowanej przez M. Mazurkiewicza (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, s. 349–350, przyjętej także przez J. Małeckiego, *Z problematyki sankcji...*, s. 156–157 oraz przez H. Dzwonkowskiego, *Sankcje podatkowe*, wyd. Kancelaria Sejmu. Biuro Studiów i Ekspertyz, Warszawa 1997, s. 4 i n. Zob. też P. Majka, *Sankcje...* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 97 i n.

<sup>69</sup> P. Majka, *Sankcje...* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 97 i n.

<sup>70</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 144–146.

<sup>71</sup> Według J.M. Salachny (w:) *System prawa finansowego...*, t. I, s. 405, odsetki za zwłokę stanowią podstawową formę sankcji, natomiast zdaniem B. Brzezińskiego, *Wprowadzenie do prawa podatkowego...*, s. 179, sankcyjny charakter odsetek nie jest oczywisty.

<sup>72</sup> A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa...*, s. 274 oraz też (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 600; A. Gomułowicz i J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 272.

<sup>73</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 209–210; A. Gomułowicz i J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 273; A. Mariański, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatnika, płatnika, inkasenta w prawie polskim*, Warszawa 1999, s. 16 i n.

<sup>74</sup> A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa...*, s. 271.

stępstwem jest niezaspokojenie majątkowego interesu publicznego. Z tak określonej zasady wynikają pewne specyficzne cechy odpowiedzialności podatkowej (zwłaszcza w porównaniu z odpowiedzialnością cywilną):

- odpowiedzialność podatkowa jest zawsze odpowiedzialnością za zaniechanie (niespełnienie obowiązku podatkowego)<sup>75</sup>;
- do odpowiedzialności tej nie ma zastosowania zasada winy (z nielicznymi wyjątkami, art. 30 § 5, art. 112 § 1 o.p.), jak również inne zasady odpowiedzialności (zwłaszcza ryzyko); ma więc ona charakter odpowiedzialności bezwzględnej (za sam skutek, jakim jest niespełnienie obowiązku podatkowego)<sup>76</sup>;
- odpowiedzialność ta obejmuje poszerzony krąg podmiotów: 1) podatnika, płatnika i inkasenta, 2) następców prawnych osób wymienionych w pkt 1 (choć nie zawsze można do nich zaliczyć zapisobierców), 3) wskazane osoby trzecie.

### 1.5. Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym – uwagi wprowadzające

Badając relacje zachodzące pomiędzy prawem cywilnym a prawem podatkowym położono w treści dotychczasowych rozważań główny nacisk na to, co obie te gałęzie dzieli. A dzieli bardzo wiele. Wszak każda z nich funkcjonuje w różnym obszarze porządku prawnego, prawie prywatnym i prawie publicznym, ze wszelkimi tego następstwami. Odmienny jest przeto przedmiot ich regulacji, funkcje, jakie spełniają oraz zasady oddziałujące na kształt ich szczegółowych unormowań. Posługują się także odmienną metodą regulacji, jak również odmiennym systemem sankcji, zwłaszcza mechanizmem odpowiedzialności. Mamy jednakże do czynienia ze sferą stosunków społecznych, gdzie obie te dziedziny zbiegają się, wywierając na siebie szczególny wpływ. Mianowicie te same zdarzenia cywilnoprawne (zwłaszcza zachowania podmiotów obrotu cywilnoprawnego) wywołują skutki objęte zarówno normami prawa cywilnego, jak i prawa podatkowego<sup>77</sup>. Wszystko to pociąga za sobą daleko idące konsekwencje, nadając związkom prawa cywilnego z prawem podatkowym walor wyjątkowości. Szczegółowa analiza unormowań prawa podatkowego potwierdza zwłaszcza fakt ogromnego ich nasycenia instytucjami prawa cywilnego, co nie ma odpowiednika w wypadku innych gałęzi prawa. Obecność tych instytucji w regulacjach prawnopodatkowych służy realizacji określonych, doniosłych

<sup>75</sup> Por. A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa...*, s. 271 oraz też (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 597–598.

<sup>76</sup> A. Olesińska, *Odpowiedzialność podatkowa...*, s. 272–273.

<sup>77</sup> P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2002, s. 43; R. Mastalski (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 352 i 372. Okoliczność tę podkreśla się również w doktrynie niemieckiej stwierdzając, że objęte opodatkowaniem zdarzenia i sytuacje gospodarcze są w daleko idącym stopniu kształtowane przez prawo cywilne – zob. J. Lang (w:) *Steuerrecht...*, s. 6.



społecznych i ekonomicznych celów, rodzi zarazem liczne problemy natury jurydycznej<sup>78</sup>.

Przede wszystkim instytucje prawa cywilnego umożliwiają konstruowanie elementów podatkowych stanów faktycznych, które to stany z kolei determinują stosunki prawnopodatkowe<sup>79</sup>. Innymi słowy, wiele instytucji prawa podatkowego powstaje dzięki instytucjom prawa cywilnego. Oczywiście tego rodzaju zabieg w najmniejszym stopniu nie eliminuje, ani nie ogranicza stosowania administracyjnoprawnej metody regulacji, jak również nie modyfikuje charakteru stosunku prawnopodatkowego. Nie mamy zatem do czynienia ze zjawiskiem swoistej konwergencji instytucji prawa podatkowego do rozwiązań cywilnoprawnych.

Analizując tę, niewątpliwie najważniejszą, sferę związków prawa cywilnego z prawem podatkowym musimy jednak poczynić dwa dość istotne spostrzeżenia. Otóż, po pierwsze, naturalną konsekwencją zastosowania instytucji cywilnoprawnych w licznych regulacjach prawa podatkowego jest, *prima facie*, konieczność zachowania tychże instytucji w takim kształcie, jakie nadaje im prawo cywilne, a w konsekwencji posługiwania się w obszarze prawa podatkowego terminologią cywilistyczną. Z drugiej strony trzeba jednakże z naciskiem podkreślić, że chodzi o dwie autonomiczne względem siebie gałęzie prawa, co z kolei w zakresie wykorzystywania w regulacjach prawnopodatkowych konstrukcji i mechanizmów cywilnoprawnych przemawia za znacznym marginesem swobody ustawodawcy podatkowego. W tej sytuacji uzasadnione staje się też pytanie o stopień związania ustawodawcy podatkowego cywilistyczną siatką pojęciową. W doktrynie i judykaturze powszechnie akceptuje się „suwerenność” ustawodawcy podatkowego w tym względzie, uzasadniając ją tzw. autonomią prawa podatkowego<sup>80</sup>. Zgodnie z jej ideą, specyfika i potrzeby prawa podatkowego decydują o tym, czy mechanizmy oraz pojęcia prawa cywilnego przenieść na grunt tego pierwszego w kształcie niezmienionym, czy też poddać je mniejszej lub większej modyfikacji. W ustawodawstwie można spotkać się, co

<sup>78</sup> Okoliczność tę podkreśla się również w doktrynie francuskiej – zob. M. Collet, *Droit fiscal*, Paris 2007, s. 114.

<sup>79</sup> A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek...*, s. 18; tenże, *Stosunek prawnopodatkowy* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 45. Zob. też J. Lang (w:) *Steuerrecht...*, s. 6–7.

<sup>80</sup> Sam zwrot „autonomia prawa podatkowego” nie jest jednolicie rozumiany. Najczęściej jest odnoszony do używanych przez ustawodawcę podatkowego pojęć (autonomia pojęciowa), choć dostrzega się także inne jej wymiary, np. w kwestii wykładni prawa podatkowego, czy skuteczności czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa podatkowego – zob. m.in. W. Nykiel, *Autonomia...*, s. 399–400; M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii...*, s. 119; M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 123. Istotne zastrzeżenia do koncepcji autonomii prawa podatkowego zgłasza C. Kosikowski (w:) *Finanse publiczne...*, s. 79 i n. – szerzej na ten temat w pkt 1.10. Również w doktrynie francuskiej można spotkać się ze stanowiskiem, że nadanie przez organ rozstrzygający sprawę podatkową innego znaczenia pojęciu występującemu na gruncie innej gałęzi prawa jest nie tyle autonomią prawa podatkowego, ile kwestią sposobu interpretacji (zgodnego z celem regulacji prawnej) – M. Collet, *Droit fiscal...*, s. 116. Zob. też J. Schmidt, *L'impôt...*, Paris 1995, s. 64, który podkreśla sporny charakter koncepcji autonomii prawa podatkowego.

zostanie szerzej zilustrowane (zob. pkt 1.8 oraz 1.9) z każdym z powyższych rozwiązań. Jednak w wypadkach wspomnianej modyfikacji uzasadnione będzie pytanie, czy w rezultacie takiego zabiegu określone pojęcie nadal pozostaje kategorią prawa cywilnego, czy staje się organicznym pojęciem prawa podatkowego<sup>81</sup>. „Autonomią” da się również uzasadnić zjawisko występowania, pod jednakową nazwą, pojęć, które w unormowaniach prawa cywilnego oraz podatkowego mają odmienne znaczenia<sup>82</sup>. Dotyczy to zwykle pojęć z zakresu „ogólnego” języka prawnego. Ma również swoją podstawę w „autonomii” rozwiązanie polegające na rezygnacji z konstruowania w ramach regulacji podatkowych pewnych niezbędnych mechanizmów, a skorzystanie z metody bezpośredniego odesłania do stosowania odpowiednich konstrukcji prawa cywilnego. Tego rodzaju zabieg jest uzasadniony zwłaszcza podobieństwem stosunku prawnopodatkowego do zobowiązaniowego stosunku cywilnoprawnego (zob. pkt 1.6).

Szczególną płaszczyzną związków prawa cywilnego z prawem podatkowym są sytuacje – choć niezbyt częste – w których unormowania prawa cywilnego wspierają funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego. Chodzi tu przede wszystkim o cywilnoprawne środki zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych: hipotekę przymusową (art. 34 i n. o.p.) oraz zastaw skarbowy (art. 41 i n. o.p.)<sup>83</sup>. Zaliczyć tu także można szczególnie instrument prawnoprocesowy, zawarty w art. 199a § 3 o.p. oraz w, korespondującym z nim, art. 189<sup>1</sup> k.p.c. Na podstawie tych przepisów organ podatkowy (także organ kontroli skarbowej) może żądać ustalenia przez sąd istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, jeżeli jest ono niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Należy wskazać także na możliwość zastosowania do ochrony wiarytelności publicznoprawnych (zatem także należności podatkowych) specyficznego instrumentu cywilnoprawnego, jakim jest skarga pauliańska (art. 527 i n. k.c.). Choć problem ten jest przedmiotem kontrowersji doktrynalnych i orzeczniczych, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10 lipca 2000 r.<sup>84</sup> rozszerzający pojęcie „sprawy cywilnej” w rozumieniu art. 1 k.p.c. również na roszczenia dotyczące zobowiązań pieniężnych, których źródło stanowi decyzja administracyjna (co oznacza dopuszczalność drogi sądowej w tym zakresie), daje pole do korzystnej (z punktu widzenia interesów majątkowych związków publicznoprawnych) wykładni<sup>85</sup>. W tym kierunku podążyło ostatnio orzecznictwo Sądu Najwyższego, uznając dopuszczalność – w drodze analogii – posłużenia się skargą pauliańską w celu ochrony należności podatkowych<sup>86</sup>.

<sup>81</sup> B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, *Studia Iuridica Toruniensia*, t. IV, Toruń 2008, s. 48–49.

<sup>82</sup> Tamże, s. 49.

<sup>83</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 397–398. Zob. też K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 548–548.

<sup>84</sup> OTK 2000, nr 5, poz. 143.

<sup>85</sup> M. Pyziak-Szafnicka (w:) *System prawa prywatnego*, t. VI, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, red. A. Olejniczak, Warszawa 2009, s. 1236–1237, a także powołane tam piśmiennictwo oraz orzecznictwo.

<sup>86</sup> Wyrok SN z 28 października 2010 r., II CSK 227/10, *Biuletyn Sądu Najwyższego* 2010, nr 12.

Skala i znaczenie powiązań prawa cywilnego z prawem podatkowym wymagają także analizy wielu innych zagadnień. Chodzi w szczególności o kwestię oceny, z punktu widzenia stosunków prawnopodatkowych, skuteczności zdarzeń cywilnoprawnych (zwłaszcza czynności prawnych), a także następstw, na gruncie unormowań podatkowych, zdarzeń kwalifikowanych w prawie cywilnym jako wadliwe.

Można odnieść wrażenie, że ukazane wyżej związki prawa cywilnego z prawem podatkowym charakteryzują się w pewnym sensie jednokierunkowością, ponieważ rzeczywiście oddziaływanie na taką skalę rozwiązań przyjętych w przepisach prawnopodatkowych na instytucje prawa cywilnego nie występuje (zresztą nie ma takiej potrzeby). Byłoby jednak daleko idącym uproszczeniem twierdzenie, że wpływu tego w odwrotnym kierunku nie ma, że prawo cywilne nie odczuwa skutków zjawisk powstających dzięki obowiązywaniu norm prawa podatkowego. Wpływ ten również istnieje, aczkolwiek nie przybiera on raczej formy rozwiązań systemowych, lecz przejawia się przede wszystkim w postaci skutków, jakie dla stosunków cywilnoprawnych mogą pociągać określone stany faktyczne lub prawne należące do materii prawa podatkowego. Tytułem przykładu można wskazać na sytuacje, w których wykonywanie władztwa podatkowego (w formie stanowienia, stosowania i interpretacji przepisów podatkowych) stanowi element stanu faktycznego rodzącego cywilną odpowiedzialność odszkodowawczą władzy publicznej na podstawie art. 417–417<sup>2</sup> k.c.<sup>87</sup> Inne interesujące przykłady dotyczą, podejmowanych w piśmiennictwie oraz orzecznictwie zarówno cywilistycznym, jak i prawnopodatkowym, kwestii uwzględnienia w wysokości odszkodowań komunikacyjnych podatku od towarów i usług, którym są obciążone towary i usługi nabywane w celu usunięcia szkody<sup>88</sup>, a także wiążących się z wpływem zmiany stawek podatkowych (zwłaszcza w podatku od towarów i usług) na treść umownych stosunków zobowiązaniowych, w szczególności w kontekście klauzuli *rebus sic stantibus*<sup>89</sup>.

Odrębnym wreszcie zagadnieniem są pewne implikacje praktyczne, wyrażające się w oddziaływaniu określonych rozwiązań prawnopodatkowych (polegających na mniej lub bardziej korzystnych regulacjach opodatkowania) na wybór określonych form uczestnictwa w obrocie cywilnoprawnym lub podejmowaniu działalności gospodarczej<sup>90</sup>.

<sup>87</sup> Zasady tej odpowiedzialności będą dotyczyły głównie majątkowych konsekwencji wadliwej decyzji podatkowej, ale także – ze względu na szerokie ujęcie „wykonywania władzy publicznej” (por. Z. Banaszczyk (w:) *System prawa prywatnego*, t. VI, s. 790–791) – innych sfer związanych z działalnością organu podatkowego (szerzej – zob. pkt 1.8).

<sup>88</sup> Zagadnienie to sygnalizuje B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 393.

<sup>89</sup> Problem ten analizują m.in. R. Trzaskowski, *Wpływ zmiany podatku VAT na treść stosunku zobowiązaniowego*, *Palestra* 2007, nr 1–2, s. 275 i n.; B. Lanckoroński, *Nadzwyczajna zmiana stosunków z art. 357<sup>1</sup> k.c. a zmiany w prawie podatkowym w zakresie stawek podatków pośrednich w trakcie roku podatkowego*, *Przegląd Prawniczy Uniwersytetu Warszawskiego* 2006, nr 2, s. 117.

<sup>90</sup> Na ten aspekt zwraca uwagę B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...* Zob. też Ł. Franczak, *Wpływ prawa podatkowego na popularność i zastosowanie instytucji spółki komandytowo-*



## 1.6. Instytucje cywilnoprawne w strukturze podatkowego stanu faktycznego

Stosunek prawnopodatkowy, którego treść obejmuje obowiązek podatkowy, powstaje z chwilą ziszczenia się pewnych przesłanek, nazywanych w doktrynie elementami podatkowego stanu faktycznego<sup>91</sup>. Elementy te, dla których przyjęto w doktrynie również inne określenia, np. elementy konstrukcji podatku<sup>92</sup> albo elementy struktury podatku<sup>93</sup>, muszą być określone w ustawie podatkowej<sup>94</sup>. Dają się przy tym zauważyć w piśmiennictwie pewne rozbieżności co do katalogu powyższych elementów. Kierując się jednak dość powszechnie akceptowanym szerokim ich ujęciem, należy tu wymienić: podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawę podatku, stawkę podatkową oraz ulgi i zwolnienia, przy czym niektórzy autorzy dodają jeszcze tryb i warunki płatności podatku<sup>95</sup>.

Z punktu widzenia obecności instytucji cywilnoprawnych w strukturze podatkowego stanu faktycznego, nie wszystkie przytoczone wyżej elementy wymagają jednakowej uwagi. Niewątpliwie najpoważniejszą rolę odgrywają podmiot i przedmiot podatku, a po części także wyłączenia, ulgi i zwolnienia podatkowe. Znaczenie podmiotu i przedmiotu opodatkowania, traktowanych jako podstawowe elementy podatkowego stanu faktycznego<sup>96</sup>, przedstawia się, w odniesieniu do poszczególnych kategorii podatków, w sposób niejednakowy.

Element podmiotowy odgrywa doniosłą rolę w odniesieniu do podatków dochodowych, co zostało swoje wyraźne odzwierciedlenie w nazwie regulujących je ustaw. Właśnie za pomocą kryterium podmiotowego zostały one wyodrębnione, a także ujęte w dwie zasadnicze grupy: podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Kryterium podmio-

---

-akcyjnej w Polsce, *Transformacje Prawa Prywatnego* 2009, nr 3–4, s. 5 i n. oraz R. Mastalski (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 353–354 oraz 372.

<sup>91</sup> A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny* (w:) *Studia z zakresu polityki finansowej...*, s. 135; I. Korczyński, *Prawnopodatkowy stan faktyczny* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 30–31; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek...*, s. 19 i n.; tenże, *Stosunek prawnopodatkowy* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 42–43; tenże (w:) *System prawa finansowego...*, t. III, s. 509–510.

<sup>92</sup> Poza Kosteckim (*Podatkowy stan faktyczny...*) m.in.: A. Gomułowicz i J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe...*, s. 84; J. Głuchowski (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe...*, s. 475; B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego...*, s. 53.

<sup>93</sup> W. Wójtowicz (w:) *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2009, s. 8.

<sup>94</sup> Tego rodzaju nakaz wynika bezpośrednio z postanowień Konstytucji RP (art. 217). Nie podważają tej tezy uprawnienia prawotwórcze jednostek samorządu terytorialnego, które w ograniczonym (Konstytucją i ustawami podatkowymi) zakresie mają wpływ na niektóre elementy konstrukcyjne podatku – zob. m.in. A. Goettel, *Przywileje w podatkach samorządowych*, FK 2004, nr 5, s. 56 i n.

<sup>95</sup> Tak np. W. Wójtowicz, *Prawo podatkowe...*, s. 9.

<sup>96</sup> Powszechnie uważa się je za podstawowe (najważniejsze) elementy konstrukcji podatku – I. Korczyński, *Prawnopodatkowy stan faktyczny* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 35; A. Nita, *Stosunek prawnopodatkowy* (w:) *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 43.

towe (odwołujące się do instytucji cywilistycznych) ma zatem w odniesieniu do tych grup podatków, największą, spośród wszystkich elementów struktury podatkowego stanu faktycznego, doniosłość. Przesądza ono, że podatnikiem może być wyłącznie, choć z pewnymi zastrzeżeniami, podmiot posiadający status (w zależności od rodzaju podatku), bądź osoby fizycznej, bądź osoby prawnej. Jednak zakres podmiotowy, wynikający z dosłownego brzmienia tytułów ustaw, ulega poszerzeniu z mocy stosownych unormowań (co będzie przedmiotem szczegółowych analiz w dalszych rozdziałach). Pewnego rodzaju osłabienie znaczenia czynnika podmiotowego dostrzegamy w stosunku do zryczałtowanego podatku dochodowego. W tym wypadku, wprawdzie w dalszym ciągu chodzi o podatek od osób fizycznych, jednak uzyskiwany w wyniku prowadzonej działalności określonego rodzaju, a wyjątkowo obejmuje on też ściśle określone kategorie osób fizycznych (duchownych). Element podmiotowy (jednak obok dominującego elementu przedmiotowego) pojawia się także w konstrukcji podatku od spadków i darowizn (podatkowi temu podlega, w myśl art. 1 ust. 1 u.p.s.d., wyłącznie nabycie przez osoby fizyczne).

Jednak najsilniej zaznaczona jest obecność instytucji prawa cywilnego w konstrukcji przedmiotu, i to, jak się wydaje, zdecydowanej większości podatków. Najbardziej spektakularny jest pod tym względem podatek od czynności cywilnoprawnych, zaliczany do kategorii podatków obrotowych (opodatkowaniem jest w tym wypadku objęty niezawodowy obrót majątkiem)<sup>97</sup>. Na gruncie tej daniny obowiązek podatkowy bezpośrednio związany jest z faktem zaistnienia określonej czynności cywilnoprawnej (wyjątkowo także innego zdarzenia cywilnoprawnego), nieobjętej sankcją nieważności bezwzględnej. Bez znaczenia natomiast, z punktu widzenia konsekwencji prawnopodatkowych, jest fakt wykonania tej czynności, a także okoliczność, czy z wykonaniem tym łączy się uzyskanie dochodu, przysporzenia w innej postaci, czy też innego rodzaju przesunięcie majątkowe<sup>98</sup>. Zbliżony mechanizm charakteryzuje najważniejszy z podatków obrotowych – podatek od towarów i usług, obejmujący, mówiąc najogólniej, akty obrotu towarami i usługami w ramach czynności wykonywanych zawodowo<sup>99</sup>. Do powstania obowiązku podatkowego wystarczy samo dokonanie czynności obrotu (będącej w większości wypadków czynnością cywilnoprawną), niezależnie od tego, czy czynność ta „została wykonana z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa” (art. 5 ust. 2 u.p.t.u.). Pomijając obszerniejszą analizę powołanego artykułu, warto w tym miejscu jednak zasygnalizować, że tak brzmiąca treść przepisu nie tylko może nasuwać kontrowersje co do charakteru „warunków i form”, na które powołuje się on<sup>100</sup>, lecz tak-

<sup>97</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 480.

<sup>98</sup> M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 36.

<sup>99</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 433 i n.

<sup>100</sup> Według K. Radzikowskiego, *Wadliwość czynności prawnej a podatek VAT*, Prz. Pod. 2009, nr 10, s. 31 przepis ten odnosi się jedynie do wymagań o charakterze administracyjnym (np. brak odpowiedniego zezwolenia lub koncesji). Zob. jednak. E. Stamblewska, M.S. Tofel, *Skutki nieważności...*, s. 9.

że budzić wątpliwość, czy ustawodawca miał rzeczywiście na myśli wyłącznie „wykonanie” czynności (co jest do przyjęcia w wypadku faktycznego wydania towarów) czy przede wszystkim jej „dokonanie”, co będzie aktualne w wypadku czynności prawnej, np. ustanawiającej prawo mieszkaniowe<sup>101</sup>.

Inaczej przedstawia się „udział” instytucji cywilnoprawnych w konstrukcji przedmiotu podatków majątkowych. Gdy chodzi o podatek od spadków i darowizn istotnym elementem podatkowego stanu faktycznego jest powstanie przysporzenia w postaci nabycia aktywów majątkowych (rzeczy lub praw majątkowych), wskutek zaistnienia określonych zdarzeń cywilnoprawnych (zdarzeń naturalnych w postaci śmierci lub upływu czasu, czynności prawnych, zarówno jednostronnych jak i wielostronnych, orzeczeń sądu). Z kolei w wypadku podatku od nieruchomości do prawnie doniosłych elementów podatkowego stanu faktycznego należą określone, regulowane prawem cywilnym, sytuacje prawne (własność, użytkowanie wieczyste) lub sytuacje faktyczne (posiadanie samoistne, wyjątkowo także posiadanie zależne) odnoszące się do wskazanych dóbr majątkowych (nieruchomości oraz obiektów budowlanych). W sposób niemalże identyczny problem ten przedstawia się w odniesieniu do podatku rolnego i leśnego, choć daniny te (z uwagi na uwzględnienie w ich konstrukcji przychodu jako czynnika determinującego wysokość podatku) bywają zaliczane w doktrynie do kategorii podatków majątkowo-przychodowych<sup>102</sup>. Tu również opodatkowaniu podlegają określone sytuacje prawne i faktyczne (własność, użytkowanie wieczyste, posiadanie samoistne oraz, pod określonymi warunkami, także posiadanie zależne), dotyczące określonego rodzaju gruntów.

Przedmiot podatków dochodowych nie został (z wyjątkiem podatku zryczałtowanego) do końca sprecyzowany ze względu na jego otwartą formułę. W wypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, opodatkowaniem zostały objęte dochody nie tylko ze ściśle określonych źródeł przychodów, lecz także ze źródeł „innych” (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., przy czym przykładowo wymienia się je w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.), w tym także dochody, które nie mają pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych (art. 20 ust. 1 i 3 u.p.d.o.f.). Przykładem źródeł przychodów (ściśle określonych) o charakterze cywilnoprawnym są m.in.: umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz inne umowy o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.), umowy odpłatnego zbycia (pod określonymi warunkami) nieruchomości, rzeczy ruchomych, niektórych praw rzeczowych (art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.), umowy (pod określonymi warunkami) zlecenia oraz o dzieło (art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f.), kapitały pieniężne (art. 17 ust. 1 u.p.d.o.f.), prawa autorskie i prawa pokrewne oraz prawa wynikające z własności przemysłowej (art. 18 u.p.d.o.f.), zaś „innych” źródeł – alimenty (art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.). Jeszcze bardziej elastyczną formułę przedmiotu opodatkowania można dostrzec na grun-

<sup>101</sup> Warto tu wspomnieć o uchybieniu, którego ustawodawca dopuścił się na gruncie unormowań u.p.c.c. – zob. M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s. 313.

<sup>102</sup> A. Hanusz, P. Czerski, *Gminne podatki i opłaty budżetowe*, Kraków 2004, s. 53 i n.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 510.

cie podatku dochodowego od osób prawnych. W myśl art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., opodatkowaniu podlega dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Jednocześnie jednak w niektórych przepisach ustawy zostały skonkretyzowane niektóre źródła oraz postacie przychodów (zwłaszcza w art. 10 ust. 1, 12 ust. 1, 17b ust. 1 u.p.d.o.p.). Instytucje prawa cywilnego stanowią także jedno z kryteriów określających przedmiot opodatkowania w zakresie zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Chodzi mianowicie o, stanowiące źródło przychodów, umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub inne umowy o podobnym charakterze (art. 1 pkt 2 u.z.p.d.o.f.).

Instytucje cywilistyczne są również wykorzystywane do konstruowania ulg i zwolnień podatkowych. Zarówno ulgi, jak i zwolnienia zasadniczo kojarzone są z urzeczywistnianiem pozafiskalnych funkcji systemu podatkowego. Abstrahując od pytania, czy nie godzą one w zasady powszechności oraz równości opodatkowania<sup>103</sup>, należy stwierdzić, że niewątpliwie ich realizacja wiedzie do redukcji (w wypadku ulg) lub zniesienia (gdy chodzi o zwolnienia) ciężaru podatku<sup>104</sup>. Jest to oczywiście skutek zamierzony przez ustawodawcę, gdyż zdolność kształtowania sytuacji prawnopodatkowej (i tym samym ekonomicznej) w sposób korzystny dla podatnika pozwala czynić z systemu podatkowego narzędzie polityki społeczno-gospodarczej. Dzięki temu państwo (oraz w pewnym zakresie jednostki samorządu terytorialnego) – rezygnując z części należnego im dochodu – mogą kształtować określone zjawiska i procesy w pożądanym przez siebie sposób<sup>105</sup>. Można ogólnie przyjąć, że u podstaw funkcjonowania ulg i zwolnień podatkowych leżą zwykle racje aksjologiczne, które – przynajmniej z założenia – mają usprawiedliwiać odstępianie od opodatkowania na zasadach ogólnych.

Z ulgami (w szerokim rozumieniu) oraz zwolnieniami mamy do czynienia w obrębie wszystkich podatków, aczkolwiek funkcje poszczególnych podatków niewątpliwie determinują charakter przywilejów (preferencji) podatkowych. Wprawdzie jurystyczny kształt poszczególnych przywilejów wynika ze specyficznych cech określonego podatku, zasadniczo u ich podstaw tkwią pewne uniwersalne wartości, preferowane przez ustawodawcę. Zmianym przykładem są ulgi i zwolnienia realizujące zasadę ochrony rodziny, zaliczane do tzw. rozwiązań prorodzinnych na gruncie systemu podatkowego. Ich ideą przewodnią jest uchylenie lub redukcja ciężaru podatkowego, bądź ze względu na więzi rodzinne, bądź z uwagi na cele i założenia polityki rodzinnej. W tej materii zwracają uwagę – zwłaszcza na gruncie podatku dochodowego od osób

<sup>103</sup> Szerzej na ten temat: W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 75–78 oraz E. Tegler, *Wybrane aspekty teoretyczne i praktyczne sprawiedliwości podatkowej (w:) Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997 – Księga Jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego*, red. E. Chojna-Duch, W. Goronowski, Warszawa 1998, s. 60.

<sup>104</sup> W. Morawski, *Ulg i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk 2003, s. 50 oraz S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Opole 1999, s. 74.

<sup>105</sup> W. Nykiel, *Ulg...* s. 42.

fizycznych – specyficzne preferencje podatkowe w postaci wspólnego opodatkowania małżonków oraz osób (o określonym w ustawie statusie osobistym) samotnie wychowujących dzieci (art. 6 ust. 2 i 4 u.p.d.o.f.), system wyłączeń oraz zwolnień od podatku niektórych świadczeń rodzinnych (np. art. 2 ust. 1 pkt 7, art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f.), czy też odliczenia z tytułu sprawowania pieczy nad dzieckiem, czyli tzw. ulgi rodzinnej (art. 27f u.p.d.o.f.). Zaliczymy tu również unormowania w podatku od spadków i darowizn oraz od czynności cywilnoprawnych obejmujące zwolnieniami przesunięcia majątkowe (np. w drodze darowizn, pożyczek itp.) pomiędzy najbliższymi krewnymi i powinowatymi (np. art. 4a, 15 u.p.s.d. oraz art. 2 pkt 1 lit. a, art. 9 pkt 10 lit. c u.p.c.c.). Wymagają one zastosowania w konstrukcji odpowiednich podatkowych stanów faktycznych instytucji prawa rodzinnego<sup>106</sup>. Inny przykład wspomnianych uniwersalnych założeń leżących u podstaw przywilejów podatkowych stanowi potrzeba wykorzystania systemu podatkowego w celu zachęcania podatników do przyjmowania postaw społecznie pożądaných z uwagi na – odmienne niż w wypadku polityki prorodzinnej – cele. W grupie ulg i zwolnień podatkowych wychodzących na przeciw tej potrzebie znajdują się np. odliczenia od podstawy opodatkowania przewidziane w art. 18 ust. 1 pkt 1 i 7 u.p.d.o.p. W obydwu wypadkach mamy do czynienia z ulgami stosowanymi w związku z ustanowieniem darowizn (na cele kultu religijnego oraz związane z funkcjonowaniem organizacji pożytku publicznego). Następstwem uzależnienia zastosowania ulgi od ustanowienia darowizny jest wykorzystanie konstrukcji prawa cywilnego w unormowaniach zawartych w innych jednostkach redakcyjnych powołanego artykułu. Przykładowo, do dalszych przesłanek realizacji zwolnienia ustawa zalicza m.in. udokumentowanie darowizny za pomocą oświadczenia obdarowanego o jej przyjęciu (art. 18 ust. 1c). Konstrukcje prawa cywilnego mogą mieć także pewne znaczenie w zakresie tych ulg i zwolnień podatkowych, które mają z założenia służyć stymulowaniu procesów inwestycyjnych. Dzieje się tak np. w sytuacjach przewidzianych w art. 13d ust. 5 u.p.r. Powołany przepis określa sposób postępowania z niewykorzystaną przez podatnika ulgą inwestycyjną w kontekście nabycia do niej prawa przez następcę. Warunkiem przejścia prawa do ulgi na następcę jest nabycie przez niego gospodarstwa rolnego, m.in. „w drodze dziedziczenia”. W najszerszym, jak się wydaje, zakresie prawo cywilne determinuje kształt jurydyczny ulg i zwolnień podatkowych ustanowionych z przyczyn społecznych, nierzadko uwzględniających potrzeby socjalne, a nawet względy humanitarne. W tych wypadkach częstym motywem stosowania preferencji podatkowych jest potrzeba dostosowania obciążeń fiskalnych do tzw. zdolności podatkowej podatnika. W związku z tym dość liczną grupę przywilejów stanowią ulgi i zwolnienia mające za przedmiot świadczenia przyznawane na podstawie przepisów prawa cywilnego (kodeksu cywilnego oraz przepisów szczególnych), np. niektóre odszkodowania lub zadośćuczynienia, w tym także odszkodowania w posta-

<sup>106</sup> O powstających w związku z tym komplikacjach pisze M. Goettel, *Wybrane konstrukcje prawnorodzinne w prawie podatkowym (na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych (w:) Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Smyczyńskiego*, Toruń 2008, s. 539 i n.



ci renty (art. 21 ust. 1 pkt 3–3d oraz pkt 120 u.p.d.o.f.), kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych (art. 21 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.), kwoty umorzonych kredytów lub pożyczek studenckich (art. 21 ust. 1 pkt 61 u.p.d.o.f.), świadczenia pieniężne otrzymane w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów (art. 21 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.). Konstrukcje prawa cywilnego występują także w konstrukcji wielu innych ulg i zwolnień podatkowych, których *ratio legis* odwołuje się do zróżnicowanych założeń i wartości istotnych z ogólnospołecznego punktu widzenia, a które nierzadko trudno jednoznacznie sklasyfikować. Chodzić tu może m.in. o pożądane oddziaływanie na edukację, środowisko naturalne, zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych itp. Przykładem tego typu instrumentu może być zwolnienie z podatku od czynności cywilnoprawnych przewidziane w art. 9 pkt 3 u.p.c.c. obejmujące m.in. sprzedaż nieruchomości, jeżeli nabywcą jest były właściciel nieruchomości wyłączonej, któremu przyznano odszkodowanie, a nie przyznano nieruchomości zamiennej; zwolnienie z podatku dochodowego dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, jeżeli przychody z tytułu zbycia zostały wydatkowane na własne cele mieszkaniowe podatnika (art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.) itp.

### **1.7. Wadliwość czynności prawnych i jej skutki na gruncie prawa podatkowego**

Czynności prawne (czynności cywilnoprawne) stanowią, na gruncie bardzo licznych unormowań, element podatkowego stanu faktycznego (objętego hipotezą normy prawa podatkowego); chodzi oczywiście o element przedmiotowy (przedmiot podatku). Możliwe są przy tym dwa warianty rozwiązań: czynność prawna występuje bądź jako jedyny element przedmiotu opodatkowania, bądź jako jeden z kilku jego elementów. Pierwszy wariant jest aktualny jedynie w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych; w tym wypadku podatkowi podlegają wyłącznie (wymienione *expressis verbis*) umowy (także zrównane z nimi czynności procesowe). Z wariantem drugim mamy do czynienia m.in. w podatkach dochodowych (opodatkowanie dochodów osiąganych na podstawie wskazanych czynności prawnych), w podatku od towarów i usług (określone czynności prawne stanowią podstawę objętych podatkiem czynności obrotu), czy też w podatku od spadków i darowizn (opodatkowanie przysporzenia majątkowego uzyskanego w drodze określonych umów). W tym drugim wypadku dochodzi zatem do opodatkowania nie samych czynności prawnych, lecz ich ekonomicznego skutku (np. powstanie dochodu, wystąpienie obrotu, uzyskanie przysporzenia itd.), jednak nie jakiegokolwiek, lecz mającego swe źródła w wymienionych w ustawie czynnościach.

Powstaje przeto pytanie, czy ocena prawidłowości czynności prawnej z punktu widzenia przepisów prawa cywilnego, ma swoje konsekwencje prawnopodatkowe? Z jednej strony odpowiedź na nie z pewnością do łatwych nie należy, zważywszy, że regulacje prawa podatkowego wypowiedają się w tej materii dość skąpo, zaś w judykaturze i doktrynie nie wypracowano do tej pory

jednolitego stanowiska. Z drugiej zaś strony, ocena powyższa nie będzie jednako-  
wa ze względu na rodzaj podatku, do którego ją odnosimy.

Najbardziej ogólną wymowę mają, występujące w kilku ustawach podat-  
kowych (w nieco zróżnicowanych ujęciach redakcyjnych), rozwiązania wyłącza-  
jące stosowanie przepisów tychże ustaw do:

- przychodów, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umo-  
wy (art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.),
- przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem  
prawnie skutecznej umowy art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.),
- czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy  
(art. 6 pkt 2 u.p.t.u.).

Ideą powyższych uregulowań jest więc dopuszczalność objęcia opodatko-  
waniem jedynie takich przychodów lub czynności, które mogą być przedmiotem  
wyłącznie „prawnie skutecznej umowy”. Trzeba przyznać, że mamy do czynie-  
nia z dość zagadkową formułą, trudno zatem dziwić się, że na jej tle powstało  
wiele różnych interpretacji<sup>107</sup>.

W najnowszej judykaturze utorował sobie drogę nurt zakładający, że czyn-  
ności prawne, nawet bezwzględnie nieważne z punktu widzenia prawa cywilne-  
go, nie zostają wyłączone automatycznie od opodatkowania. Dotyczy to w szcze-  
gólności czynności, które z uwagi na pewne uchybienia zostały wprowadzicie dot-  
knięte sankcją nieważności, jednak, biorąc pod uwagę ich naturę, mogą być  
legalnym narzędziem obrotu cywilnoprawnego. Innymi słowy, pozostają poza  
zasięgiem przepisów prawa podatkowego te zachowania o znamionach czyn-  
ności prawnych, których natura nie zezwala na kwalifikowanie ich jako legal-  
nych czynności obrotu prawnego<sup>108</sup>. Tym samym orzecznictwo sądów admini-  
stracyjnych nie podążyło drogą wytyczoną wcześniejszymi rozstrzygnięciami,  
w myśl których pod pojęcie „czynności niemogących być przedmiotem praw-  
nie skutecznej umowy” podpadają również wszelkie czynności bezwzględnie  
nieważne, i że przepisów podatkowych nie można interpretować w oderwaniu  
od unormowań k.c.<sup>109</sup>

Ów najnowszy kierunek wykładni spotkał się na ogół z dość powszechnym  
poparciem doktryny<sup>110</sup>. Przede wszystkim nie budzi wątpliwości, że „przedmio-

<sup>107</sup> Systematyzuje je oraz przybliża K. Radzikowski, *Prawo podatkowe a czynności nie-  
mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, PiP 2008, z. 1, s. 108 i n.

<sup>108</sup> Przykładowo: wyrok WSA w Warszawie z 17 maja 2006 r., III SA/Wa 779/06,  
Mon. Pod. 2006, nr 6, s. 2; uzasadnienie wyroku WSA we Wrocławiu z 13 października  
2006 r., I SA/Wr 1512/05, LEX nr 515238; wyrok NSA z 15 stycznia 2008 r., II FSK 1578/06,  
Mon. Pod. 2008, nr 8, s. 35; wyrok NSA z 26 lutego 2008 r., II FSK 1715/06, LEX nr 345986;  
wyrok WSA w Rzeszowie z 26 października 2009 r., I SA/Rz 117/09, LEX nr 532778; wy-  
rok WSA w Warszawie z 22 kwietnia 2010 r., III SA/Wa 2010/09, LEX nr 585283.

<sup>109</sup> Zob. zwłaszcza wyroki NSA: z 23 listopada 1999 r., SA/Rz 1066/98, LEX nr 44033  
oraz z 10 września 2003 r., III SA 3197/01, Mon. Pod. 2004, nr 1, s. 40.

<sup>110</sup> Zob. m.in. T. Michalik, *VAT*, Warszawa 2009, s. 101. Autor ten, powołując się  
na piśmiennictwo powstałe na gruncie stosowania VI dyrektywy Rady 77/388/EWG  
z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w od-

tem prawnie skutecznej umowy”, w rozumieniu powołanych wyżej przepisów podatkowych, nie mogą być wszelkie zachowania (oraz wynikające z nich korzyści) zabronione przez prawo karne, np. zlecenie popełnienia przestępstwa, handel narkotykami, organami ludzkimi lub tzw. żywym towarem, organizowanie nielegalnych adopcji, ułatwianie prostytucji, wręczenie łapówki itd. Nie do przyjęcia jest jednak, jako zbyt skrajne, wyrażone w piśmiennictwie zapatrywanie, że analizowana grupa czynności prawnych ograniczona jest wyłącznie do zachowań stanowiących czyny karalne, nie obejmuje zatem przypadków ich nieważności z innych przyczyn<sup>111</sup>. Identycznie należy ocenić sytuacje, gdy w stosunku do określonych zachowań (choć niepenalizowanych) nie jest dopuszczalne, na gruncie prawa polskiego, zastosowanie mechanizmu umowy, np. zawarcie porozumienia w przedmiocie tzw. macierzyństwa zastępczego. Zgodności poglądów brakuje już jednak, gdy chodzi o czynności prawne nieważne z innych przyczyn (jednak legalne z punktu widzenia prawa karnego), można nawet powiedzieć o istniejącym w tej materii chaosie interpretacyjnym. Według niektórych autorów, nie mieszczą się w pojęciu „prawnie skutecznych umów” te czynności prawne, których istota lub treść pozostaje w sprzeczności z prawami natury (chodzi tu w szczególności o jeden z przypadków niemożliwości świadczenia – art. 387 k.c.), z przepisami bezwzględnie obowiązującymi, zasadami współżycia społecznego, jak również mające na celu obejście ustawy<sup>112</sup>. Autorzy przyjmujący powyższe zapatrywania zakładają tym samym, że inne rodzaje wadliwości czynności prawnej, skutkujące nieważnością bezwzględną, np. niezachowanie formy *ad solemnitatem*, wady oświadczenia woli (brak świadomości lub swobody oraz pozornosc), nieprzysługiwanie zdolności do czynności prawnych, brak wymaganej zgody na działalność (zezwoleń, koncesji) itd., nie odbierają im (na gruncie prawa podatkowego) cechy umów prawnie skutecznych<sup>113</sup>. Zapewne jednak

niesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145, s. 1) oraz dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347, s. 1), jak również orzecznictwo ETS, rozróżnia czynności bezwzględnie zakazane (niepodlegające podatkowi) oraz czynności niezgodne z prawem nie ze względu na swój charakter, lecz na określone warunki lub okoliczności (np. brak koncesji). W sposób zbliżony wypowiadają się w tej materii A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 112–113. Zob. też W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2010, s. 26; J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2010, s. 42; F. Światała, *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, Mon. Pod. 2002, nr 4, s. 6; E. Stamblewska, M.S. Tofel, *Skutki nieważności czynności prawnej*, Pr. i Pod. 2006, nr 12, s. 8 i n.

<sup>111</sup> D. Niestrzębski, *Czynności niemogące być przedmiotem prawne skutecznej umowy*, Pr. i Pod. 2006, nr 5, s. 13.

<sup>112</sup> P. Pietrasz, *Nieważność czynności prawnej a przychody*, Głosa 2002, nr 5, s. 17; K. Radzikowski, *Prawo podatkowe...*, s. 113; tenże, *Wadliwość czynności prawnej a podatek VAT*, Prz. Pod. 2009, nr 10, s. 29.

<sup>113</sup> Jednak K. Radzikowski, *Prawo podatkowe...*, s. 113 wyłącza stosowanie przepisów o podatkach dochodowych i VAT do gier i zakładów organizowanych bez zgody odpowiedniego organu. Z kolei, według A. Bartosiewicza i R. Kubackiego, *PIT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 39, problematyczna jest kwalifikacja umów pozornych.



inaczej kwalifikują umowy opiewające na świadczenie połączone z wyzyskiem (art. 388 k.c.) lub zastrzegające warunek zawieszający niemożliwy, przeciwny ustawie lub zasadom współżycia społecznego (art. 94 k.c.), bowiem chodzi tu o przykłady sprzeczności z ustawą treści czynności. Wyrażone zostało również stanowisko, odwołujące się do pewnych nadrzędnych cech porządku prawnego, i wywodzące z nich wnioski, że czynność prawna objęta sankcją nieważności bezwzględnej z jakiegokolwiek powodu, nie może też wywoływać skutków prawnopodatkowych<sup>114</sup>. Jeszcze inni autorzy pojęciu „czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” przypisują odmienny zakres znaczeniowy w zależności od rodzaju podatku, którego dotyczą<sup>115</sup>. Dość oryginalnie na tle zaprezentowanych stanowisk brzmi pogląd kwestionujący przydatność kryterium nielegalności czynności prawnej oraz jej bezwzględnej nieważności lub bezskuteczności. Za wyłączone od opodatkowania uznaje on sytuacje, w których istnieje obiektywna niemożliwość uczynienia z określonej czynności faktycznej przedmiotu świadczenia w jakiegokolwiek umowie (np. umowa o płatną protekcję, czy handel żywym towarem)<sup>116</sup>.

Analiza licznych wypowiedzi doktryny i judykatury (których w ramach niniejszych wywodów nie sposób wyczerpująco przedstawić) – tak w kwestii ogólnego kierunku wykładni interesujących nas przepisów ustaw podatkowych, jak i w odniesieniu do niektórych zagadnień szczegółowych (np. opodatkowania dochodów z prostytucji, nielegalnego poboru energii) – wskazują na znaczną polaryzację stanowisk. Wyłonił się jednak dominujący nurt, zgodny z najnowszą linią judykatury, opierający się na założeniu, że na gruncie analizowanych ustaw podatkowych (czyli u.p.d.o.f., u.p.d.o.p. oraz u.p.t.u.) chodzi o opodatkowanie nie samej umowy, lecz jej ekonomicznego skutku. Zatem osiągnięcie dochodu albo dokonanie innego rodzaju przesunięcia majątkowego – prawnie lub moralnie akceptowanego – w drodze dokonania czynności obrotu (umowy), niejako spycha problem ważności tejże czynności (i tym samym jej skuteczności w aspekcie cywilnoprawnym) na dalszy plan<sup>117</sup>. Odmienne zapatrywanie (kładące nacisk na nieskuteczność umowy z jakichkolwiek powodów) prowadziła

<sup>114</sup> W. Maruchin, K. Modzelewski, R. Iwińska, M.J. Kaczmarek, *Leksykon CIT 2008*, Warszawa 2008, s. 5.

<sup>115</sup> Tak A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT...*, s. 112 oraz *PIT...*, s. 38–39, którzy na gruncie podatku dochodowego, z powołaniem się na pismo Ministra Finansów z 22 marca 1993 r. (Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów 1995, nr 6, s. 4), zaliczają tu czynności dokonane bez zachowania wymaganej formy (*ad solemnitatem*), zaś na gruncie podatku od towarów i usług te same czynności traktują jako podlegające opodatkowaniu. Argument, którym posługują się ci autorzy, iż w zakresie podatku od towarów i usług liczy się przede wszystkim materialny skutek umowy, zaś jej ważność i skuteczność z punktu widzenia prawa cywilnego, są „oderwane” od tegoż skutku, wydaje się być aktualny także w zakresie podatków dochodowych.

<sup>116</sup> P. Karwat (w:) G. Dźwigała, Z. Huszcz, P. Karwat, R. Krasnodębski, M. Ślifirczyk, F. Światała, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 37–38.

<sup>117</sup> Według A. Nity, *Czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w świetle prawa podatkowego*, Prz. Pod. 2003, nr 2, s. 18 nie można utożsamiać czynności

by do wyłączenia od opodatkowania znacznej liczby stanów faktycznych, co nie wydaje się zgodne z intencją ustawodawcy.

Pojawia się na marginesie powyższych rozważań problem innego rodzaju, mianowicie, czy użyty w treści sformułowania „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” termin „czynności” oznacza wyłącznie czynności prawne (co wydaje się być, analizując piśmiennictwo prawnopodatkowe, dość rozpowszechnioną interpretacją), czy tylko czynności faktyczne<sup>118</sup> (co wynikałoby z faktu, że najczęściej zachowania faktyczne są przedmiotem umowy), czy zarówno jedne jak i drugie? Wydaje się, że ustawodawca stawia główny akcent na umowy (prawnie skuteczne), bez względu na okoliczność, jakiego rodzaju świadczenie (lub też inne zachowanie) stanowi jej przedmiot. Może to być więc umowa mająca za przedmiot zarówno czynności faktyczne (co dotyczy większości umów tworzących obrót cywilnoprawny), jak i czynności prawne (np. umowa zlecenia, komisu, agencji). Ta właśnie umowa będzie podlegała ocenie z punktu widzenia swej „prawnej skuteczności”, choć trudno powstrzymać się od konstatacji, że ustawodawca dość niefortunnie zredagował analizowane przepisy ustaw podatkowych.

Inaczej natomiast trzeba ocenić umowy dotyczące tych kategorii podatków, w których przedmiotem opodatkowania jest sama umowa (bez względu na to, jakie są jej ekonomiczne skutki). Nie ma zatem żadnego znaczenia okoliczność, czy w następstwie wykonania umowy doszło do przysporzenia majątkowego na rzecz jakiegokolwiek ze stron, czy też do innych skutków majątkowych. Tego rodzaju rozwiązania występują w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych. Bezwzględna nieważność (z jakiegokolwiek powodu) umowy sprzedaży, pożyczki, odpłatnego zniesienia współwłasności itp. będzie oznaczała brak przedmiotu opodatkowania, a tym samym niepowstanie obowiązku podatkowego<sup>119</sup>.

Z innym jeszcze mechanizmem mamy do czynienia w zakresie podatku od spadków i darowizn oraz niektórych innych podatków majątkowych, m.in. podatku od nieruchomości. W pierwszym wypadku przedmiotem opodatkowania jest przysporzenie majątkowe mające swoje źródło m.in. w niektórych czynnościach prawnych (np. darowizna, nieodpłatne zniesienie współwłasności). Bezwzględna nieważność czynności prawnej (z jakiegokolwiek powodu) oznacza

---

niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy z czynnościami bezwzględnie nieważnymi.

<sup>118</sup> Zob. np. R. Sowiński, *Skutki podatkowe czynności nieważnych świetle art. 230 Kodeksu spółek handlowych*, Prz. Pod. 2002, nr 2, s. 23–24; F. Światała, *Nieważność czynności prawnej...*, s. 6.

<sup>119</sup> Kwestia ta zasadniczo nie budzi wątpliwości w orzecznictwie – zob. np. wyrok SN z 13 czerwca 2002 r., III RN 108/01, POP 2003, nr 6, s. 539; wyrok WSA w Łodzi z 10 sierpnia 2004 r., I SA/Łd 1869/03, Prz. Pod. 2005, nr 3, s. 60 oraz piśmiennictwo – por. m.in.: J. Zdanowicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Opłata skarbową*, Warszawa 2004, s. 115; A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawa o opłacie skarbowej – komentarz*, Gdańsk 2005, s. 297; M. Waluga, *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, Warszawa 2006, s. 240; M. Goettel, A. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych...*, s. 316–317.