
PODATKOWE SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ

PIOTR SKALIMOWSKI

SPIS TREŚCI

1. Wstęp.....	20
2. Skutki nieważności czynności prawnych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług....	21
2.1. Ustawowe regulacje dotyczące opodatkowania czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.....	21
2.2. Prawo do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nieważnych czynności prawnych.	28
2.3. Przesłanki odliczenia podatku naliczonego przez nieświadomego uczestnika w procedurze tzw. karuzeli podatkowej.....	32
3. Skutki nieważności czynności prawnej w sferze podatków dochodowych.....	36
3.1. Kwestia uznania przychodu od czynności prawnych nieważnych w podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych.....	36
3.2. Zaliczenie kosztów uzyskania przychodu od czynności prawnych nieważnych na gruncie podatków dochodowych.....	42
4. Skutki nieważności czynności prawnej na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych. .	46
4.1. Uwagi ogólne	46
4.2. Konstrukcja zwrotu podatku na gruncie ustawy	48
4.3. Nieważność czynności prawnych a instytucje bezskuteczności, odstąpienia i rozwiązania umowy w świetle podatku od czynności cywilnoprawnych.....	52
4.4. Podatkowe skutki nieważności umowy zobowiązującej i rozporządzającej do dokonania czynności prawnej	53
5. Podsumowanie.....	55

1. WSTĘP

Zagadnienie podatkowych skutków nieważności czynności prawnej dotyczy grupy czynności prawnych, które w świetle prawa cywilnego obarczone są najostrzejszą sankcją. We współczesnym obrocie prawnym, wadliwie zawarta umowa nie jest rzadko spotykanym przypadkiem. Z uwagi na liczne przepisy prawa prywatnego, osoby prowadzące działalność gospodarczą lub uczestniczące w obrocie gospodarczym mogą nie zdawać sobie sprawy z faktu, że transakcja, której są stroną, z powodu niespełnienia wymaganych prawem przesłanek, nie wywoła zamierzonych skutków. Zjawisko takie nabiera na znaczeniu, gdy strona takiej czynności prawnej jest podatnikiem. Powstaje wtedy pytanie, czy od nieważnej umowy podatnik będzie zobowiązany do zapłaty podatku. Odpowiedź przecząca wydawałaby się uzasadniona tym, że prawo podatkowe należy do jednego i spójnego systemu prawa, który zasadniczo nie powinien pozostawać w sprzeczności z pozostałymi gałęziami prawa. Nie ulega bowiem wątpliwości, że sytuacja, w której podmiot w razie nieważności kontraktu, z jednej strony musiałby zwrócić uzyskane korzyści, z drugiej zaś zapłacić podatek, byłaby niezrozumiała dla osoby nie orientującej się w przepisach prawa. Specyfika i różnorodność podatków wymaga osobnego przeanalizowania ewentualnych skutków, jakie na ich gruncie będą wywoływały czynności nieważne. Problematyka ta zostanie przedstawiona zatem na gruncie czterech ustaw podatkowych, które najpełniej obrazują istotę omawianego zagadnienia z uwzględnieniem charakterystycznych odmienności poszczególnych danin.

Warto zaznaczyć, że nie ukazała się dotychczas praca monograficzna poruszająca tematykę skutków podatkowych wadliwych czynności prawnych. Nie ma również opracowania, które w szerszym zakresie dotyczyłoby wzajemnych relacji prawa podatkowego i cywilnego. Wyjątkami są monografie poświęcone koncepcji obejścia prawa podatkowego oraz tzw. klauzul ogólnych przeciwdziałających unikaniu opodatkowania.

Należy jednak zauważyć, że problematyka nieważnych czynności prawnych w kontekście prawa podatkowego była już wielokrotnie poruszana w piśmiennictwie i doktrynie. Mimo licznych publikacji na ten temat, częste są przypadki błędnych interpretacji, orzeczeń lub poglądów, które niejednokrotnie w dużym stopniu wpływają na postrzeganie skutków podatkowych nieważności czynności prawnych.

Z pewnością niewłaściwe byłoby przyjęcie z góry poglądu, który zakładałby, że określona przesłanka nieważności zawsze będzie wpływała na pojawienie się skutków lub przeciwnie na ich brak na gruncie określonej ustawy podatkowej. Niewątpliwie różnorodność zjawisk w sferze prawa prywatnego uniemożliwia przyjęcie założeń apriorycznych. Co pewien czas przedmiotem szczególnej uwagi staje się jedna z przewidzianych przez prawo cywilne przesłanek nieważności. Jest to często

przyczynę to szerszych rozważań na temat instytucji wadliwości czynności prawnych na płaszczyźnie prawa podatkowego. Każdorazowe pojawienie się takiej „nowej” przesłanki nieważności, uwidacznia charakterystyczny proces ewolucji jaki przechodzi omawiana problematyka. Początkowo stwierdza się bowiem, że określona przesłanka nieważności nie wpłynie w żaden sposób na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego; możliwość zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów itd. Stwierdza się, że nieważność czynności eliminuje ją z obrotu prawnego, przez co fakt jej dokonania w prawie podatkowym ma trzeciorzędne znaczenie. Drugim etapem owego procesu jest uznanie, że w określonych przypadkach i po spełnieniu pewnych warunków dopuszczalne jest przyjęcie, że nieważna czynność prawna, mimo swej wadliwości będzie wywierać ograniczone skutki w sferze prawa podatkowego. W końcu, przyjmuje się, że czynność prawna dotknięta wadą nieważności zasadniczo wpływa na sytuację prawną podatnika, oczywiście wtedy, gdy nie wyłącza tego wyraźny przepis ustawy. Niestety zmienność poglądów wraz z postępowaniem procesu wpływa negatywnie na ocenę, jakie jest aktualne stanowisko organów podatkowych.

2. SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNYCH NA GRUNCIE USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

2.1. USTAWOWE REGULACJE DOTYCZĄCE OPODATKOWANIA CZYNNOŚCI NIEMOGĄCYCH BYĆ PRZEDMIOTEM PRAWNIE SKUTECZNEJ UMOWY

Jedną z podstawowych zasad konstrukcyjnych tworzących podatek od towarów i usług jest tzw. powszechność opodatkowania, a więc obciążenie podatkiem wszystkich faz obrotu i wszelkiego rodzaju transakcji dokonywane przez podmioty gospodarcze. Dyrektywa 2006/112 WE Rady z dnia 28 listopada 2006r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: Dyrektywa VAT) w art. 1 ust. 2 podkreśla konsumpcyjny i proporcjonalny charakter daniny oraz jego neutralność dla podmiotów gospodarczych. Aby jednak powszechność opodatkowania mogła być zrealizowana ustawodawca, implementując przepisy prawa unijnego musiał określić, które czynności będą rodzić zobowiązanie podatkowe na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. W tym zakresie największe znaczenie ma art. 5 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.). Przepis ten określa przedmiot opodatkowania, jednak w zakresie powstania obowiązku podatkowego nie odwołuje się do zjawisk prawnych, ale w głównie mierze do zjawisk i procesów ekonomicznych. Ustawodawca nie uzależnia opodatkowania od rodzaju prowadzonej działalności (działalność gospodarcza nie zawsze jest warunkiem niezbędnym do tego aby powstało zobowiązanie podatkowe). Wyliczenie czynności podlegających opodatkowaniu z art. 5 ust. 1 ma charakter wyczerpujący, wszelkie inne zdarzenia i zjawiska niewymienione w powołanym przepisie nie będą podlegać opodatkowaniu. Podkreślić należy, że krajowy prawodawca do takich transakcji zalicza wszystkie

wymienione w art. 2 ust. 1 Dyrektywy VAT tj. odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju; wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów; import towarów a także nie wymienione wprost w Dyrektywie VAT eksport towarów i wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Jak zauważa się w literaturze dodanie tych dwóch ostatnich czynności w ustawie jest zbędne z uwagi na to, że zarówno eksport towarów jak i wewnątrzwspólnotowa dostawa jest dostawą towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, polegającą na wywozie towarów poza terytorium Polski, co wiąże się z opodatkowaniem stawką 0% . Należy więc stwierdzić, że zarówno eksport towarów jak i wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów wchodzi w zakres przedmiotowy art. 5 ust. 1 pkt. 1 ustawy o podatku od towarów i usług; taka niekonsekwencja ustawodawcy nie rodzi jednak problemów natury praktycznej. Do najczęstszych przypadków opodatkowania należy odpłatna dostawa towarów oraz odpłatne świadczenie usług, jednakże w pewnych okolicznościach na równi z nimi, traktowane będą czynności nieodpłatne . Jak wspomniano art. 5 ust. 1 zawiera numerus clausus zdarzeń będących przedmiotem opodatkowania w tym sensie, że żadna inna czynność, która nie jest w rozumieniu ustawy dostawą towarów, świadczeniem usług, importem lub wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów, nie powinna podlegać opodatkowaniu.

Zgodnie z art. 5 ust. 2 u. p.t.u. „czynności określone w ust. 1 podlegają opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa”. Słuszne wydaje się rozdzielenie dwóch zagadnień wynikających z przywołanego przepisu, a mianowicie: należy przeanalizować wpływ na opodatkowanie VAT braku zachowania wymaganej prawem formy umowy oraz kwestię opodatkowania transakcji, które z punktu widzenia innych przepisów są nielegalne . Przywołany przepis ustawy wyraźnie uniezależnia opodatkowanie od zachowania wymaganych form, zwłaszcza form czynności prawnych określonych w Dziale III Kodeksu cywilnego. Niezachowanie tych form, choć z punktu widzenia prawa cywilnego powodować będzie jej nieważność lub bezskuteczność, to na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług taka wadliwa czynność prawna nie wpłynie w żaden sposób na opodatkowanie. Bez znaczenia będzie tu również kwestia rygoru pod jakim zastrzeżono dokonanie danej czynności prawnej. Z uwagi na różnorodność systemów prawa prywatnego państw członkowskich zaistniałaby sytuacja, gdzie różne wymogi dotyczące formy czynności prawnej, powodowałyby powstanie zobowiązania podatkowego VAT w jednym państwie, w drugim zaś z uwagi na niedochowanie formy i inny rygor cywilnoprawny takie zobowiązanie nie powstałoby. Taka sytuacja niewątpliwie zaburzałaby konkurencję na unijnym rynku wewnętrznym. W świetle przepisów Dyrektywy VAT jest to niedopuszczalne, tym samym konieczne jest oderwanie czynności podlegających opodatkowaniu od spełnienia form przewidzianych dla czynności w prawie cywilnym . Argumentem przemawiającym w tym przypadku za pominięciem form wymaganych przez przepisy prawa cywilnego, jest posłużenie się przez prawodawcę krajowego i unijnego pojęciami nie nawiązującymi do konstrukcji cywilistycznych. W przeciwnym wypadku, różnice w systemach prawnych poszczególnych państw członkowskich doprowadziłyby do

opodatkowania podobnych transakcji w różny sposób . Takie zjawisko byłoby nie do pogodzenia z celami Dyrektywy.

Przedmiotem opodatkowania na gruncie podatku od towarów i usług jest dostawa towarów, czyli przeniesienie ekonomicznego władztwa nad rzeczą a nie przeniesienie własności w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Wobec tego logiczną konsekwencją oderwania przedmiotu opodatkowania od instytucji sprzedaży lub przeniesienia własności rzeczy i praw, jest uniezależnienie opodatkowania od warunków i form przewidzianych w ustawodawstwach prywatnoprawnych państw członkowskich.

W literaturze można znaleźć odmienne stanowiska dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności, które ze względu na niespełnienie określonych warunków lub wymaganych form są bezwzględnie nieważne na gruncie prawa cywilnego . Przykładem jest interpretacja art. 58 k.c. według którego nieważna czynność prawna z mocy prawa nie wywołuje zamierzonych przez strony skutków a skoro czynność taka zostaje uznana za niebyłą, to nie dojdzie do przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Zwolennicy tego poglądu uważają, że nie dojdzie w takiej sytuacji do dostawy towaru w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Przeciwnie stanowisko zwraca uwagę, na ekonomiczny aspekt transakcji. Jeżeli bowiem nastąpi dostawa towarów lub świadczenie usługi, to niezachowanie odpowiednich warunków i form nie może wpływać na skuteczność tych czynności na gruncie podatku od towarów i usług. Ponownie podnosi się argument o oderwaniu skutków prawnych od zdarzeń ekonomicznych, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TS UE). Orzecznictwo TS UE zwraca uwagę, że dla uznania danej czynności za podlegającą opodatkowaniu dostawę towarów wystarcza przeniesienie władztwa ekonomicznego nad rzeczą, bez znaczenia jest przeniesienie własności towaru. Wydaje się, że stanowisko przyjmowane przez TS UE zasługuje na aprobatę. Specyfika podatku od towarów i usług, powszechność opodatkowania a także podkreślenie ekonomicznego aspektu transakcji wskazuje na możliwość powstania obowiązku podatkowego od nieważnych bezwzględnie czynności prawnych .

Kolejnym zagadnieniem rodzącym wątpliwości organów podatkowych i orzecznictwa jest kwestia opodatkowania nielegalnego obrotu. W przypadku takich czynności należy odróżnić te, które zostały wykonane z naruszeniem przepisów prawa, jednak pozostają one w konkurencji do innych podobnych, czynności dokonywanych z zachowaniem wymogów prawnych, od tych, które nigdy nie mogłyby stanowić czynności legalnych. Często powoływanym przykładem jest sprzedaż podrobionych perfum. Według ETS czynność taka będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej z uwagi na fakt, że nielegalna sprzedaż stanowi konkurencję dla podobnych, legalnie sprzedawanych towarów. Przyjęcie odmiennego stanowiska skutkowałoby uprzywilejowaniem nielegalnej sprzedaży i dawałoby przewagę konkurencyjną sprzedawcom towarów podrobionych. Inaczej wygląda sytuacja podatkowa czynności, które same w sobie są nielegalne. W tym przypadku nie funkcjonuje równoległy konkurencyjny obrót towarami spełniającymi wymogi prawne.

Przykładem takich czynności jest sprzedaż narkotyków lub ludzkich organów. Europejski Trybunał Sprawiedliwości w jednym z wyroków uznał, że sprzedaż morfiny przez osobę do tego nieupoważnioną przez właściwe organy, nie może podlegać opodatkowaniu VAT, ponieważ nie istnieje inny wolny i konkurencyjny rynek sprzedaży tego środka. W literaturze podkreśla się tezę z uzasadnienia ETS, stanowiącą, że „obowiązek podatkowy w podatku obrotowym od importu nie może powstać w związku z przewozem do Wspólnoty leków poza strumieniem gospodarczym kontrolowanym ściśle przez odpowiednie władze”. Podobnie jak do sprzedaży narkotyków traktowane są inne czynności z natury nielegalne np. fałszowanie banknotów. Zastrzeżenia może budzić wyrok ETS w sprawie C - 283/95 Fischer, gdzie Trybunał uznał możliwość opodatkowania czynności nielegalnych w danym państwie, w sytuacji, gdy inne państwo UE dopuszcza legalność takiego obrotu (w tym przypadku gier hazardowych). W uzasadnieniu tego orzeczenia ETS zwrócił uwagę na fakt, iż nielegalne transakcje w zakresie prowadzenia gier losowych są konkurencyjne w stosunku do czynności legalnych, w związku z tym zasada neutralności VAT wyklucza odmienne ich traktowanie w zakresie podatku VAT. Przyjęcie takiego rozumowania prowadziłoby do wniosku o konieczności opodatkowania obrotu niektórymi narkotykami w Państwach Członkowskich UE z uwagi na istnienie rynku konkurencyjnego obrotu takimi środkami chociażby w jednym państwie. Rodzi to kolejne pytanie o definicję pojawiającego się w wyrokach ETS pojęcia rynku konkurencyjnego. Uznanie całego obszaru Unii Europejskiej za taki rynek, wiązałoby się z opodatkowaniem w Polsce pewnych środków nielegalnych na gruncie prawa krajowego, z drugiej strony zawężanie tej definicji za ledwie do terytorium jednego państwa w sposób oczywisty kłóciłoby się z zasadami swobodnego przepływu towarów i usług a także zasadami konkurencji do których ETS przywiązuje dużą wagę. Wydaje się, że problem nie ma obecnie większego znaczenia praktycznego z uwagi na zbliżone ustawodawstwa krajowe, jednak wypowiedź Trybunału może budzić wątpliwości.

Podsumowując rozważania dotyczące nielegalnego obrotu w świetle podatku od towarów i usług należy stwierdzić, że zawsze konieczne jest rozróżnienie czynności wykonywanych z naruszeniem prawa, dla których istnieje równoległy legalny rynek dla podobnych towarów co będzie wiązać się z powstaniem obowiązku podatkowego, od transakcji, które nigdy nie mogą być dokonane zgodnie z prawem a w związku z tym nie będą podlegać opodatkowaniu VAT. Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zasada neutralności podatkowej oznacza, że nie jest możliwe wprowadzenie rozróżnienia między czynnościami zgodnymi i niezgodnymi z prawem. A zatem fakt, że określone działanie stanowi popełnienie przestępstwa, nie stanowi przesłanki do wyłączenia z zakresu przedmiotowego podatku VAT.

Obok form czynności prawnych, art. 5 ust. 2 u.p.t.u. stanowi, że podlegają opodatkowaniu również czynności dokonane bez względu na zachowanie warunków określonych przepisami prawa. Przepis ten dotyczyć będzie sytuacji, gdy dana czynność jest dozwolona ale jej wykonywanie jest

ograniczone przez konieczność spełnienia przesłanek formalnych określonych w odrębnych ustawach. Chodzi tu o podmioty, które powinny posiadać niezbędne zezwolenia, pozwolenia, licencje lub koncesje na prowadzenie określonej działalności gospodarczej. W prawie administracyjnym istnieje wiele rodzajów takich działalności, której wykonywanie łączy się z obowiązkiem spełnienia określonych warunków jak np. działalność bankowa lub ubezpieczeniowa. Odnosząc się do wcześniejszych uwag, należy stwierdzić, że brak formalnych uprawnień lub ich cofnięcie nie wpłynie na zakres opodatkowania. Zarówno doktryna jak i orzecznictwo uznają jednomyślnie, że wykonywanie zgodnej z prawem działalności bez spełnienia wymaganych warunków będzie traktowane podobnie jak ta sama działalność wykonywana zgodnie z warunkami określonymi w aktach prawnych. Odstępstwo od tożsamego traktowania takich czynności zakłócałoby – rzeczywiście lub potencjalnie – konkurencję.

W pewnej opozycji do art. 5 ust. 2 u.p.t.u. znajduje się regulacja art. 6 pkt 2 tej ustawy. Przepis ten stanowi, że norm „ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Pozornie mogłoby się wydawać, że czynności dokonane bez zachowania formy zastrzeżonej ad solemnitatem, bądź z innych powodów nieważne, będą podlegać opodatkowaniu VAT z uwagi na brzmienie art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Sięgnięcie jednak do treści art. 6 pkt 2 u.p.t.u. nasuwa wątpliwości co do opodatkowania takiej czynności prawnej. Jest oczywiste, że każda nieważna czynność prawna będzie również bezskuteczna, a więc w rozumieniu art. 6 pkt 2, przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie znajdą w stosunku do niej zastosowania. Wobec tego należy zauważyć, że pojęcie „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” może być rozumiane na trzy odmienne sposoby. Pierwszy obejmuje wszystkie przypadki nieważności bezwzględnej umowy (czynności prawnej), drugi nurt do powyższej kategorii dodaje jeszcze czyny stanowiące przestępstwa, trzeci zaś przyjmuje, że będą to czynności, które nigdy, w żadnych okolicznościach nie mogą być przedmiotem legalnej transakcji. Wobec powyższych wątpliwości przyjmuje się dość jednolicie, że przypadek czynności „które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” dotyczy czynności zabronionych przez prawo. Podkreśla się, że celem wprowadzenia tej regulacji było wyłączenie z zakresu przedmiotowego opodatkowania działalności przestępczej. Opodatkowanie pewnych rodzajów czynów zabronionych jak np. sutenerstwo, stręczycielstwo lub wymuszenia rozbójnicze w pewien sposób sankcjonowałyby te działania. Należy się więc zgodzić, iż z przedmiotu opodatkowania VAT powinny być wyłączone takie towary, które bezwzględnie nie mogą być przedmiotem obrotu (dla których nie istnieje legalny rynek) a więc tzw. rei extra commercium. Ponownie można się odnieść do czynności wykonywanych z naruszeniem prawa lub bez wymaganych zezwoleń oraz tych, które zawsze będą uznane za bezwzględnie zakazane. Artykuł 6 pkt 2 będzie dotyczył tylko ostatnich. Za reprezentatywne, choć jedynie w części, dla powyższego stanowiska można uznać orzeczenie NSA z 21 listopada 1999r. Naczelny Sąd Administracyjny orzekając na podstawie art. 3 ust. 1 pkt. 3 poprzedniej ustawy o podatku od towarów

i usług, zawierającej identyczne brzmienie do dzisiejszej regulacji, uznał, że czynności o których mowa w tym przepisie to czynności takie jak: kradzież, prostytutka, stręczycielstwo, czyli czynności, które stanowią czyny zabronione (zarówno przestępstwa i wykroczenia), jak również czynności nieważne bezwzględnie. O ile zaliczenie niektórych przestępstw i wykroczeń do kategorii czynności niepodlegających opodatkowaniu VAT nie budzi wątpliwości, to zakwalifikowanie przez NSA do tej grupy również czynności nieważnych bezwzględnie jest niezrozumiałe, w kontekście art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Wydaje się, że Sąd miał na myśli tylko takie czynności bezwzględnie nieważne, których cel był sprzeczny z zasadami współżycia społecznego i jednocześnie był przestępstwem (art. 58 par. 2 K.c.) np. zawarcie umowy polegającej na czerpaniu korzyści z czynu zabronionego. Co ważne taka umowa nie będzie podlegać opodatkowaniu VAT z powodu wyczerpywania znamion przestępstwa, bez znaczenia będzie jej sprzeczność z zasadami współżycia społecznego, określonymi w Kodeksie cywilnym. W tym przypadku nieważność bezwzględna będzie występować „ubocznie”, pozostanie to jednak obojętne dla opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Inne rozumienie przytoczonego fragmentu uzasadnienia wyroku byłoby nie do pogodzenia z literalnym brzmieniem art. 5 ust. 2 u.p.t.u. Wypowiedzi zbliżone do stanowiska NSA można znaleźć również u niektórych reprezentantów doktryny, którzy do czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy zaliczają czyny zabronione oraz czynności nieważne bezwzględnie. W innym wyroku NSA stwierdza wręcz, że istota art. 6 pkt 2 wskazuje, że opodatkowanie VAT nie może następować w oderwaniu od przepisów Kodeksu cywilnego.

Zasługującej na aprobatę wykładni art. 6 pkt 2 u.p.t.u. dokonał NSA w wyroku z dnia 5 lutego 2007r. w którym odniósł się do znaczenia użytego w tym przepisie słowa „bezskuteczność”. Sąd zwrócił uwagę, że „bezskuteczność” odnosi się w tym kontekście do istoty samej czynności, a nie do skutku „bezskuteczności” z uwagi na okoliczności towarzyszące zawieranej umowie. Przywołany przepis mówi o „czynnościach, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” a więc norma ta dotyczy sytuacji, gdy określona czynność in abstracto nie będzie mogła w żadnych okolicznościach stać się przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Przykładowo zawarcie umowy o przeniesienie własności nieruchomości bez zachowania formy aktu notarialnego nie będzie czynnością, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, wręcz przeciwnie ustawodawca wyraźnie dopuszcza możliwość dokonywania takich czynności. W interpretacji NSA, niedochowanie formy prawnej zastrzeżonej nawet pod rygorem nieważności, dla czynności, która ze swej istoty może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, nie będzie miało decydującego znaczenia dla określenia czy czynność ta podlega opodatkowaniu lub nie. Sąd w uzasadnieniu wyroku zaznaczył, kiedy obowiązek podatkowy nie powstanie z powodu nieważności bezwzględnej czynności prawnej. Takim przykładem według NSA jest umowa zawarta o świadczenie niemożliwe (art. 387 k.c.). Taka umowa ze swej istoty nigdy nie będzie skutecznie zawarta i wykonana i z tego powodu nie podlega opodatkowaniu. Kończąc swój wywód Sąd podkreślił, że inaczej należy stosować przepisy

ustawy o podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy zawarto umowę z naruszeniem przepisów o formie czynności, gdzie „skuteczne” przeniesienie prawa do rzeczy będzie możliwe, gdy faktycznie wykonano umowę, inaczej zaś, gdy do czynności opodatkowanej nie dojdzie. Zrealizowanie (w sensie ekonomicznym) takiej czynności doprowadzi bowiem do powstania obowiązku podatkowego jednak, według Sądu konieczne jest w każdym konkretnym przypadku badanie czy doszło do przeniesienia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, w przeciwnym razie nie można mówić o dostawie towarów w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Powyższe szczegółowe rozważania NSA dotyczące art. 6 pkt 2 u.p.t.u. należy uznać za zgodne z przepisami Dyrektywy VAT jak również linią orzecniczą ETS, a tym samym zasługujące na aprobatę. Jako „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” należy rozumieć wszystkie te, które abstrakcyjnie nie mogą być, przy spełnieniu wszelkich form i warunków uznane za prawnie skuteczne. Pomocne może być w tym względzie odwołanie się do przepisów prawa cywilnego. Przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie stosuje się tylko do czynności, które w żadnym wypadku – z uwagi na swój przedmiot i istotę – nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Nie można więc rozciągać kategorii czynności określonych w art. 6 pkt 2 u.p.t.u. na wszystkie przypadki nieważności bezwzględnej. Będą to czynności, których treść jest sprzeczna z ustawą, zasadami współżycia społecznego, mające za cel obejście ustawy (art. 58 par. 1 k.c.), a także wymienione wcześniej umowy o świadczenie niemożliwe (art. 387 k.c.). Przykładem tych ostatnich są umowy ubezpieczeniowe, jeżeli w chwili ich zawarcia przewidziany w nich wypadek już zaszedł lub odpadła możliwość jego zajścia (art. 806 § 2 k.c.) a także gry i zakłady organizowane bez zgody odpowiedniego organu (art. 413 § 2 k.c.).

Podsumowując uwagi poczynione na tle art. 6 pkt 2 należy stwierdzić, że błędem byłoby sięganie wyłącznie do przepisów prawa karnego przy określeniu czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Czyny zabronione są wyłącznie jedną z kategorii czynności sprzecznych z ustawą i niewątpliwie zawierają się w pojęciu opisanym w art. 6 pkt u.p.t.u., jednak do pojęcia czynności niemogących być przedmiotem skutecznej umowy należy zaliczyć również niektóre przypadki nieważności bezwzględnej. W granicach przedmiotu opodatkowania ustawy będą mieściły się zatem czynności prawne bezwzględnie nieważne, gdy osoba ich dokonująca nie posiadała wymaganych zezwoleń; nie miała zdolności do czynności prawnych; wystąpiła wada oświadczeń woli lub nie dochowano formy wymaganej dla danej czynności prawnej. Za oddającą istotę problemu należy uznać wypowiedź WSA w Poznaniu z 9 lipca 2008r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku podkreślił, że przepisy dotyczące wyłączenia czynności, niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, spod regulacji ustawy o podatku od towarów i usług należy rozumieć w oderwaniu od krajowego pojęcia „prawnie nieskutecznej umowy”. Sąd uznał, że nie do przyjęcia byłoby wyznaczenie granicy między czynnościami wymienionymi w art. 6 pkt 2 u.p.t.u., a

tymi czynnościami, które są prawnie skuteczne, według norm prawa cywilnego i karnego. Uzależnienie tego rozgraniczenia od innych gałęzi prawa będzie oznaczać, że podział ten będzie inny w każdym państwie członkowskim Wspólnoty. Według WSA w Poznaniu „dokonując wykładni przytoczonego przepisu, należy mieć w szczególności na względzie orzecznictwo ETS, który wskazał, że zasada neutralności opodatkowania VAT zabrania rozróżnienia pomiędzy dozwolonymi a zabronionymi czynnościami”. Ze względu na fakt, że było to pierwsze orzeczenie polskiego sądu administracyjnego wskazujące na konieczność interpretacji pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” na potrzeby VAT w kontekście regulacji wspólnotowych, nie można pominąć argumentów w nim zawartych. Będą one niewątpliwie wyznaczać kierunek interpretacji polskich regulacji przez organy podatkowe i inne sądy.

2.2. PRAWO DO ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO W PRZYPADKU NIEWAŻNYCH CZYNNOŚCI PRAWNYCH

Możliwość odliczenia podatku naliczonego od kwoty podatku należnego stanowi najistotniejszy element konstrukcyjny podatku od towarów i usług. Wynika on z ogólnych zasad systemu podatku od wartości dodanej, który zakłada obciążenie konsumpcji, przy jednoczesnej neutralności tej daniny dla podatników VAT w kolejnych fazach obrotu. Podatnicy ci, mają prawo obniżyć podatek należny o podatek naliczony od nabycia tych towarów i usług, które są związane z wykonywaniem przez nich czynności opodatkowanych, czyli tych, których wykonanie powoduje powstanie podatku należnego. Literatura odnosząc się do zagadnienia prawa odliczenia podatku naliczonego, zwraca uwagę, że jest to podstawowe i fundamentalne prawo każdego podatnika VAT, a nie tylko przywilej bądź ulgą podatkowa, jak często interpretują to organy podatkowe w wydawanych decyzjach i interpretacjach indywidualnych. Również orzecznictwo sądów administracyjnych w dużej mierze stoi na stanowisku, które uznaje prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabytych towarów i usług jako „podstawowy element konstrukcji unormowania i zgodnego z prawem wykonywania podatku od towarów i usług”. Celem zagwarantowanego odliczenia podatku VAT jest jego możliwie pełna neutralność dla podatników i przerzucenie ciężaru ekonomicznego na końcowych nabywców towarów i usług. Regulacja odliczenia podatku naliczonego i zwrotu podatku znajduje się w art. 86 i następnych u.p.t.u. Ustawodawca krajowy jak i prawodawca unijny dostrzegli jednak możliwość nadużycia prawa do odliczenia podatku i ewentualnych procedur przestępczych wykorzystujących mechanizm działania podatku od towarów i usług. W związku z tym wprowadzono do przepisów ograniczenia dotyczące pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony. Artykuł 88 ust. 3a pkt 4 lit. c przewiduje zakaz obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony udokumentowany fakturami, fakturami korygującymi lub dokumentami celnymi, potwierdzającymi czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c. – w części dotyczącej tych

czynności. Spośród wszystkich ograniczeń dotyczących możliwości odliczenia VAT wydaje się, że przywołany powyżej przepis budzi najwięcej wątpliwości.

Na wstępie należy zauważyć, że ustawa o podatku od towarów i usług, jako implementacja Dyrektywy VAT zawiera ograniczenie w odliczeniu podatku od wartości dodanej, nieznanne Dyrektywie. Istotne jest, że ani wcześniejsza VI Dyrektywa ani dzisiejsze unormowania Dyrektywy VAT nie przewidują pozbawienia podatnika możliwości odliczenia podatku naliczonego od czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c. Naturalnie prawo UE nie mogło wprost odwoływać się do cywilnoprawnych instytucji państw członkowskich w tym Polski, jednakże w żadnym swoim przepisie dyrektywy dotyczące podatku od wartości dodanej nie odnoszą się do sytuacji, gdy czynność sprzeczna z prawem, z zasadami współżycia społecznego lub mająca na celu obejście prawa, wykluczałaby odliczenie podatku przez podatnika. Analiza art. 17 VI Dyrektywy i art. 178 i nast. Dyrektywy VAT prowadzi do wniosku, że prawodawca unijny w ogóle nie przewidział możliwości utraty prawa do odliczania podatku u podatnika z powodu niezgodności transakcji z wymogami prawa cywilnego. W konsekwencji należałoby stwierdzić, że w tym zakresie polskie regulacje są niezgodne z Dyrektywą VAT i sprzeczne z konstrukcją podatku od towarów i usług.

Po pierwsze, jak już wspomniano, podatek ten uniezależnia swoje skutki od instytucji prawa cywilnego, co przy nieważności i bezskuteczności ma największe znaczenie. Jeżeli bowiem podlegają opodatkowaniu wszystkie czynności wymienione w art. 5 ust. 1 u.p.t.u., niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków i form wymaganych przez przepisy innych ustaw, to powstaje pytanie dlaczego odliczenie podatku naliczonego musiałoby spełniać jakieś dodatkowe przesłanki. Oczywistym jest, że opodatkowaniu podlegają na gruncie tej ustawy dostawy towarów i świadczenia usług, a więc zjawiska gospodarcze a nie ważnie dokonane czynności prawne. Ustawodawca zdaje się pamiętać o tej zasadzie w momencie wyznaczania zakresu przedmiotu opodatkowania, jednak w chwili regulacji zasad odliczenia VAT z niezrozumiałych przyczyn zawężył możliwość urzeczywistnienia prawa do neutralności podatku od towarów i usług. Taki zabieg ustawodawcy byłby zrozumiały gdyby przyjąć, że pomniejszenie podatku należnego o podatek naliczony jest ulgą podatkową, która oczywiście może być przez niego kształtowana dowolnie. W takim wypadku byłby to przywilej podatnika, podlegający ograniczeniom i zasadom narzuconym w drodze ustawy. Podzielając słuszne stanowisko NSA z wyroku z 29 czerwca 2005r. jak i liczne głosy doktryny należy uznać, że prawo do odliczenia VAT realizuje zasadę neutralności podatku we wszystkich fazach obrotu i nie do przyjęcia byłoby stwierdzenie zaliczające to prawo do przywileju podatnika i jako takie podlegające ścisłej wykładni i ewentualnymi ograniczeniom .

Po drugie, lektura art. 88 ust. 31 pkt 4 lit. c nasuwa naturalne pytanie o motywy jakimi kierował się ustawodawca ograniczając prawo do odliczenia VAT wyłącznie do art. 58 i 83 k.c. Jeżeli bowiem celem było zakazanie podatnikom odliczania podatku naliczonego od czynności nieważnych

to zapisanie w ustawie wyłącznie tych dwóch przepisów Kodeksu cywilnego jest niewystarczające, gdyż zbiór przesłanek powodujących tą wadę czynności prawnych zdecydowanie wykracza poza przepisy art. 58 i 83 k.c. Uznanie takiego zapisu legislacyjnego za przeoczenie lub błąd jest wątpliwe, biorąc pod uwagę zasadę racjonalności ustawodawcy. Hipotezy obu norm Kodeksu cywilnego wskazują, że zamiarem prawodawcy było pozbawienie prawa do odliczenia podatku naliczonego od czynności, które: są sprzeczne z ustawą, zasadami współżycia społecznego albo mają na celu obejście ustawy (art. 58 par. 1 i 2 k.c.) oraz czynności prawne pozorne (art. 83 k.c.). O ile art. 58 k.c., choć wzbudza zastrzeżenia, może być interpretowany jako norma regulująca czynność, która nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, o tyle powołanie się przez ustawodawcę na art. 83 k.c. jest nieuzasadnione. Czynności pozorne i oświadczenia woli złożone dla pozorów mogą być w kontekście prawa podatkowego bardzo szeroko rozumiane. Organy podatkowe, powołując się na art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. mogą kwestionować umowy, które w ich ocenie zawierają ceny odbiegające od rzeczywistości zapłaconych. Wydaje się więc, że ograniczenie prawa do odliczenia VAT od czynności pozornych w rozumieniu art. 83 K.c. jest niewłaściwe. W omawianym przepisie ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca nie uregulował jednak pozostałych przesłanek nieważności czynności prawnych, jak choćby niedochowanie właściwej formy zastrzeżonej ad solemnitatem, wad oświadczeń woli, czy też niewłaściwej reprezentacji spółek prawa handlowego przy dokonywaniu określonych czynności. Zasadne jest więc rozważenie kwestii uregulowania w ustawie takich a nie innych przesłanek nieważności, które będą ograniczać prawo podatnika do odliczenia podatku. Czytając treść art. 58 i 83 k.c. można dojść do wniosku, że powodem umieszczenia tych przepisów w art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.c było zapobieżenie mechanizmowi tzw. karuzeli podatkowej, polegającej na wyłudzeniu zwrotu VAT (w obrocie wspólnotowym) przy jednoczesnym braku zapłaty podatku należnego przez podmiot występujący na poprzednim etapie obrotu. Takie transakcje są czynnościami pozornymi, gdyż podmioty uzgadniają, że nie nastąpi rzeczywiste przeniesienie prawa do dysponowania towarami jak właściciel a towary takie będą przekazywane pomiędzy nimi wiele razy przez co uczestnicy procedury będą mogli żądać zwrotu podatku. Zarówno w świetle art. 58 jak i 83 k.c. takie czynności nie mogłyby być uznane za ważne. Ograniczenie jednak prawa do odliczenia podatku dla wszystkich uczestników legalnych transakcji rynkowych z powodu potrzeby ograniczenia nielegalnego mechanizmu tzw. karuzeli podatkowej jest w każdym razie nieuzasadnione, tym bardziej, że ustawa w samym art. 88 u.p.t.u. daje możliwość przeciwdziałania mechanizmowi przestępczym. Artykuł 88 ust. 3a pkt 4 lit. a u.p.t.u. zakazuje odliczania podatku naliczonego od faktur dokumentujących czynności, które nie zostały dokonane. Jest to podstawa do zakwestionowania działań podatnika mających na celu odliczenie VAT od czynności wchodzących w skład karuzeli podatkowej, gdzie nie dochodzi do rzeczywistego dokonania czynności, lecz jedynie do fikcyjnego obrotu tymi samymi towarami przez maksymalnie długi czas. Drugą podstawą prawną do zakazu odliczenia podatku w opisanych wyżej sytuacjach może być art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a u.p.t.u., który nie przewiduje możliwości obniżenia

podatku należnego od czynności udokumentowanych fakturami wystawionymi przez podmioty nieistniejące lub nieuprawnione do wystawiania faktur. W rzeczywistości wykrycie przez organy podatkowe mechanizmu karuzeli podatkowej skutkuje zniknięciem podmiotów świadomie w nim uczestniczących. Taka okoliczność, trudnego do wytłumaczenia, zaprzestania działalności mogłaby usprawiedliwiać kwestionowanie odliczenia podatku z uwagi na to, że podmiot nie istniał (często jest to fikcyjna osoba) lub nie miał uprawnienia do wystawiania faktur. Jeżeli więc, ustawodawca zmierzał do możliwie pełnego chronienia interesów budżetu Skarbu Państwa, mógł skorzystać z przywołanych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług bez konieczności dopisywania do jej tekstu niezgodnych z Dyrektywą VAT ograniczeń w prawie do odliczenia podatku naliczonego.

Po trzecie wreszcie, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE interpretując VI dyrektywę i Dyrektywę VAT przyjmuje, że prawo do odliczenia podatku jest integralną częścią systemu VAT i zasadniczo nie może podlegać ograniczeniom. Trybunał stoi na stanowisku, iż ewentualna nielegalność czynności prawnych w świetle prawa cywilnego nie może powodować jej automatycznego wyłączenia z zakresu opodatkowania VAT. Brak opodatkowania będzie zachodził wyłącznie wtedy, gdy wykluczona jest konkurencja między podobnymi transakcjami funkcjonującymi w legalnym obrocie. Zgodzić się trzeba ze stwierdzeniem ETS, że przepisy wprowadzające automatyczny zakaz prawa do odliczenia podatku w przypadku naruszenia przepisów prawa cywilnego należy uznać za niezgodne z Dyrektywą VAT. Takie stanowisko Trybunału potwierdza elementarne zasady podatku od wartości dodanej jakimi są jego autonomia w stosunku do norm prawa cywilnego oraz neutralność dla podmiotów uczestniczących w obrocie gospodarczym. Podobnie wypowiedział się ETS w wyroku w sprawie Shipping and Forwarding Enterprises, gdzie stwierdzono, że potencjalne rozbieżności w zakresie prawa prywatnego państw członkowskich mogłyby zaburzać konkurencję na rynku wewnętrznym a system podatku od towarów i usług musi być oparty na kryteriach oderwanych od prawa cywilnego.

Podsumowując powyższe uwagi za ewidentnie niezgodny z prawem unijnym należy uznać art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.c u.p.t.u., zakazujący odliczenia podatku w odniesieniu do czynności, do których mają zastosowanie art. 58 i 83 K.c. Ustawodawca wprowadzając ten przepis w sposób zupełnie dowolny odwołał się do przepisów prawa cywilnego ograniczając tym samym fundamentalne prawo podatników podatku od towarów i usług. Mając na uwadze orzecznictwo ETS oraz zasadę pierwszeństwa i bezpośredniego skutku dyrektyw w razie sprzeczności z przepisami krajowymi, organy podatkowe i sądy administracyjne powinny pomijać art. 88 ust. 3a pkt 4 lit.c u.p.t.u. w procesie stosowania prawa, w dalszej perspektywie zaś postulatem de lege ferenda musi być usunięcie powyższego przepisu z treści ustawy. Nawet gdyby ustawodawca chciał ograniczyć możliwość odliczenia podatku naliczonego od określonych, niepożądanych transakcji podatnika, powinien to

zrobić bez odwoływania się wprost do norm prawa cywilnego. W tym przypadku nie tylko się odwołał ale zrobił to wybiórczo, co potęguje wrażenie niezgodności z Dyrektywą VAT.

2.3. PRZESŁANKI ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO PRZEZ NIEŚWIADOMEGO UCZESTNIKA W PROCEDERZE TZW. KARUZELI PODATKOWEJ

Element konstrukcyjny podatku od wartości dodanej polegający na prawie podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony stał się w latach 90 – tych XX w. przedmiotem licznych zorganizowanych działań przestępczych, tzw. karuzel podatkowych. Zniesione od 1 stycznia 1993r. w państwach Wspólnoty Europejskiej bariery celne oraz pobór podatku importowego w wewnątrzspółnotowym obrocie towarowym, zastąpiono rozwiązaniem polegającym na opodatkowaniu dostaw towarów w miejscu przeznaczenia. Podstawą praktyk oszukańczych był schemat polegający na opodatkowaniu dostawy towarów w miejscu przeznaczenia (innym państwie członkowskim), które nie są efektywnie obciążone podatkiem od towarów i usług. Podatnik dokonujący wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (dalej: WDT) stosuje stawkę 0%, przy jednoczesnej możliwości odliczenia podatku naliczonego. Podmiot na rzecz, którego dokonywano dostawy nie deklarował natomiast podatku należnego z tytułu wewnątrzspółnotowego nabycia towarów (dalej: WNT) i odsprzedawał towary na „czarnym rynku”. Ten mało skomplikowany proceder nie mógł jednak przez dłuższy czas pozostać poza kontrolą organów podatkowych, które analizując faktury wystawiane przez dostawcę szybko dochodziły do wniosku, że podatek od takiej WNT nie został zadeklarowany przez nabywcę w kraju przeznaczenia. W konsekwencji osoby organizujące tzw. karuzelę podatkową stworzyły mechanizm znacznie bardziej złożony i trudniejszy do odkrycia, polegający na uczestnictwie w nim wielu innych podmiotów, również takich, które bez swojej wiedzy i woli dokonywali obrotu w nielegalnym procederze. Jednym z przykładów jak może działać tzw. karuzela podatkowa jest sytuacja, gdy w całej konstrukcji występuje wiele podmiotów, mających różne funkcje do spełnienia, są to najczęściej: tzw. znikający handlowiec; bufor (często jest to kilka podmiotów); broker oraz tzw. kanał dystrybucyjny, znajdujący się na terytorium innego państwa. Zasadniczą rolę spełnia znikający handlowiec, który jako jedyny nie spełnia swoich zobowiązań podatkowych. Jego rolą jest nabycie towarów poprzez wewnątrzspółnotową transakcję oraz ich jak najszybsze zbycie tzw. buforowi bez deklarowania należnego podatku. W razie zainteresowania organów podatkowych jego działalnością organizatorzy procederu wycofują znikającego handlowca z rynku. Z uwagi na możliwość dość szybkiego wykrycia znikającego handlowca, jest nim najczęściej spółka – „słup” pozbawiona majątku i nastawiona wyłącznie na zbycie jak największej ilości towaru. Kolejne transakcje dokonywane są na terytorium jednego kraju

przez bufory, których zadaniem jest dokonanie kolejnych transakcji, przy dopełnieniu wszelkich obowiązków podatkowych związanych z rozliczeniem VAT.

W praktyce rolę buforów, oprócz podmiotów celowo uczestniczących w tzw. karuzeli podatkowej, spełniają również nieświadomi tego podatnicy. Sytuacja, gdy uczciwe podmioty stają się tzw. buforami jest wręcz preferowana przez organizatorów mechanizmu przestępczego z uwagi na zaufanie organów podatkowych do przeprowadzonej dostawy towarów i ewentualne trudności organów państwa związane z zidentyfikowaniem tzw. znikającego handlowca. Co istotne, prawo podatników nieświadomie uczestniczących w nielegalnym obrocie towarami stało się przedmiotem niekorzystnych dla nich wyroków sądów krajowych pozbawiających ich możliwości odliczenia podatku naliczonego z transakcji, będących elementami tzw. karuzeli podatkowej.

Broker w opisywanym procederze staje się ostatnim ogniwem łańcucha dostaw. Ma on za zadanie dokonać WDT do kraju z którego wcześniej produkty zostały sprowadzone, występując jednocześnie do organu podatkowego z wnioskiem o zwrot podatku. Broker dopełnia więc wszystkich formalności związanych z rozliczeniem podatku, jednak zwrot podatku najczęściej spotka się z kontrolą legalności poprzednich dostaw dokonywanych między buforami. Powodzenie całego mechanizmu będzie więc zależeć od sieci buforów oraz od liczby dokonanych między nimi transakcji. Najczęściej zasadność wcześniej dokonywanych transakcji nie będzie kwestionowana, co będzie skutkowało zwrotem VAT na rzecz brokera. Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów dokonana przez brokera na rzecz spółki będącej tzw. kanałem dystrybucyjnym będzie stanowiła zamknięcie całego dotychczasowego mechanizmu i rozpoczęcie przez spółkę „kanałową” nowego. Podmiot nazywany kanałem dystrybucyjnym, będzie z jednej strony nabywcą towarów od brokera, z drugiej zaś dostawcą na rzecz (najczęściej nowopowstałego) znikającego handlowca. Kanał dystrybucyjny, znajdujący się w innym państwie będzie rozliczał podatek należny i naliczony w sposób prawidłowy, a analiza jego deklaracji podatkowych nie będzie wskazywać w prosty sposób na uczestnictwo w tzw. karuzeli podatkowej z powodu jego ulokowania na terytorium innego państwa.

Powyższy schemat jest jednym z przykładów jak może wyglądać mechanizm oszukańczy, wykorzystujący elementy konstrukcyjne podatku od wartości dodanej. Wraz ze zniknięciem kontroli granicznych polegających na sprawdzaniu, czy towary będące przedmiotem obrotu rzeczywiście opuściły terytorium danego kraju, fikcyjny obrót stał się łatwym sposobem uzyskania nienależnych korzyści finansowych. Z jednej strony organizatorzy uchylali się od zapłaty podatku należnego przy WNT, z drugiej wykorzystując stawkę 0% uzyskiwali zwrot podatku przy WDT. Wykrycie przestępstw karuzelowych nie było jednak łatwym zadaniem, z uwagi na szybkość z jaką działali przestępcy oraz liczne transakcje dokonywane w całym łańcuchu dostaw. W sposób oczywisty najbardziej narażeni na kontrolę i ewentualne konsekwencje byli nieświadomi uczestnicy karuzeli podatkowej, będący najczęściej buforami lub rzadziej brokerami. Trudne zadanie odzyskania

uszczuplonych należności budżetowych państw członkowskich niejednokrotnie kończyło się odmową odliczenia podatnikowi nieświadomemu podatku naliczonego wynikającego z dostawy towarów w wykrytym mechanizmie przestępczym. Takie postępowanie organów podatkowych i sądów krajowych stało się przedmiotem wielu orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości UE, zgodnie z którymi przepisy VI Dyrektywy uznawały możliwość odliczenia VAT przez nieświadomego uczestnika tzw. karuzeli podatkowej. Orzeczenia te określiły przesłanki jakie powinny być spełnione w takich przypadkach .

W sprawie Optigen, Fulcrum, Bond House ETS analizował przypadek spółek, których transakcje zostały zaliczone do karuzelowego łańcucha dostaw towarów . Na etapie wcześniejszych dostaw podmioty ich dokonujące nie uregulowały należnego podatku. Organy podatkowe i sądy zakwestionowały jednak prawo do odliczenia VAT spółkom, mimo, że te działały w dobrej wierze jako nieświadomi uczestnicy procederu. W uzasadnieniu wyroku sąd krajowy uznał, że prawo do odliczenia podatku należy rozpatrywać przez pryzmat wszystkich transakcji składających się na zamknięty łańcuch dostaw. Istotne znaczenie mają, według sądu cele i zamiary pozostałych kontrahentów skarżących spółek. Nieświadomość, czy niewiedza jakiegokolwiek uczestnika tzw. karuzeli podatkowej nie ma wpływu na uprawnienia dotyczące odliczenia podatku.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości, rozstrzygając tę sprawę, na wstępie odniósł się do podnoszonych przez sąd krajowy argumentów nieuznających transakcji w mechanizmach oszukańczych za dostawę towarów w rozumieniu przepisów o podatku od wartości dodanej. Zdaniem ETS pojęcie „dostawa towarów” obejmuje każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje prawo do dysponowania taką rzeczą jak właściciel. Uznając dostawę towarów za kategorię obiektywną Trybunał odrzucił argumentację sądu krajowego. Odnosząc się do prawa spółek do odliczenia podatku naliczonego ETS podkreślił elementarny charakter konstrukcji podatku od wartości dodanej jakim jest uprawnienie podatnika do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony, zasady tej nie powinno się ograniczać. W związku z tym, prawo do odliczenia podatku zawsze uzależnione jest od charakteru konkretnej transakcji, w której podmiot uczestniczył. Bez znaczenia są tu cele i zamiary osób uczestniczących we wcześniejszych lub późniejszych dostawach towarów a także kwestia czy podatek należny został zapłacony przez pozostałych podatników.

Orzeczenie ETS potwierdziło możliwość odliczenia podatku przez podmioty, które nieświadomie uczestniczyły w tzw. karuzeli podatkowej. Trybunał w swoim wywodzie uznał za niedopuszczalną sytuację, gdy przedsiębiorca dokonując dostawy towarów musiałby badać zamiar i cel jego kontrahenta a także zapłatę podatku należnego przez wszystkie podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw. Doniosłość wyroku ETS w sprawie Optigen, Fulcrum, Bond House polega również na tym, że nieważność czynności prawnych (dostaw towaru) wynikająca z umów sprzecznych z prawem (na gruncie prawa polskiego art. 58 K.c.) nie będzie wpływała na uprawnienie do odliczenia VAT przez kolejne podmioty obrotu danym towarem. Podobne stanowisko zajął ETS w poruszonym

już wyroku w sprawie Axel Kittel, Recolta Recycling, gdzie powzięcie przez podatnika dostępnych i wymaganych środków w celu ustalenia, że dokonywane przez niego transakcje nie stanowią elementu mechanizmu przestępczego, nie może pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku VAT. Reguła ta znajdzie zastosowanie również w przypadku, gdy podatnik wywodzi swoje uprawnienie z czynności nieważnej w świetle krajowych uregulowań. Należy zgodzić się z twierdzeniem, że stanowisko zajęte przez ETS w obu wyrokach będzie istotnie wpływać na sytuację polskich podatników. Możliwe jest bowiem, że transakcje dokonywane w ciągu kolejnych dostaw, w ramach mechanizmu karuzeli podatkowej, okażą się nieważne z przyczyn wymienionych w art. 58 i 3531 K.c., co w konsekwencji może być przesłanką odmowy pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. Taka sytuacja byłaby jednak nie do pogodzenia nie tylko z poczynionymi wyżej uwagami dotyczącymi art. 88 u.p.t.u. ale również jednolitym orzecznictwem ETS. Trybunał Sprawiedliwości na podstawie stanów faktycznych, których przedmiotem był mechanizm tzw. karuzeli podatkowej uznał za niedopuszczalne automatyczne negowanie prawa podatnika do odliczenia VAT.

O ile jednak kwestia uniezależnienia prawa do odliczenia podatku od intencji i zamiaru innego podmiotu nie nastrocza większych wątpliwości, o tyle stwierdzenie, że podatnik będzie uznany za nieświadomego uczestnika tzw. karuzeli podatkowej „gdy nie wiedział lub nie mógł się dowiedzieć” o takim procederze może rodzić wątpliwości interpretacyjne. Podatek od towarów i usług jako danina obciążająca tzw. obrót profesjonalny i płacona przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą wskazuje na to, że obrotem tym zajmują się podmioty mające doświadczenie i wiedzę większą niż osoby, które taką działalnością się nie zajmują. W związku z tym należy zastanowić się jak powinna być rozumiana „możliwość dowiedzenia się” przez profesjonalistę o tym, że dana dostawa towarów jest elementem mechanizmu oszukańczego. Uznanie bowiem, że pojęcie to powinno być rozumiane jako obiektywna możliwość zbadania charakteru transakcji przez przeciętnego człowieka, mogłoby prowadzić do łatwego usprawiedliwiania się świadomych uczestników działań przestępczych, z drugiej strony zaostrene kryteria byłyby nie do pogodzenia z orzecznictwem ETS, które zasadniczo nie dopuszcza ograniczeń związanych z odliczeniem VAT. Niestety ani w sprawach tzw. karuzeli podatkowych, ani na tle innych stanów faktycznych dotyczących wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów Trybunał nie odniósł się do wykładni pojęć nieostrych takich jak m.in. należyta staranność dostawcy. Analiza orzeczeń wskazuje na pozostawienie interpretacji zwrotów niedookreślonych rozstrzygnięciom organów podatkowych i sądów krajowych. W konsekwencji nieświadomość i dobra wiara uczestnika nielegalnego obrotu będzie musiała podlegać zawsze odrębnej i kompleksowej weryfikacji. Każda transakcja powinna być ponadto traktowana oddzielnie i niezależnie od zdarzeń wcześniejszych lub następujących po tej transakcji.

3. SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ W SFERZE PODATKÓW DOCHODOWYCH.

3.1. KWESTIA UZNANIA PRZYCHODU OD CZYNNOŚCI PRAWNYCH NIEWAŻNYCH W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH I PRAWNYCH.

Podobnie jak w przypadku ustawy o podatku od towarów i usług, również ustawy o podatkach dochodowych przewidują wyłączenia stosowania ich przepisów w określonych sytuacjach. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.) oraz art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p) przepisów tych ustaw nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Brzmienie tych przepisów jest niemal identyczne z art. 6 pkt 2 u.p.t.u. (z racji tożsamej treści obu przepisów ustaw o podatkach dochodowych odwołania będą dotyczyły jednej ustawy). Wniosek o analogicznej interpretacji przepisów ustawy o podatkach dochodowych i ustawy o podatku od towarów i usług z powodu ich tożsamości byłby jednak nadużyciem. Ustawy o podatkach dochodowych mają nie tylko inny przedmiot opodatkowania ale również jest to regulacja podatku bezpośredniego, niezharmonizowanego z prawem europejskim w tak dużym stopniu, co w procesie wykładni przepisów nie pozwala odwoływać się ani do aktów prawa europejskiego, ani do orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Rozpoczynając rozważania dotyczące czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy należy zgodzić się, że ratio legis art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. była chęć uniknięcia przez ustawodawcę „usankcjonowania” skutków zachowań niepożądanych społecznie przez ich opodatkowanie. Opodatkowanie przychodów z czynności prawnych nieważnych oraz czynów przestępnych prowadziłoby do uzyskiwania wpływów budżetowych z zakazanych działań podatników. W literaturze można jednak spotkać stanowisko przeciwne, kwestionujące zasadność twierdzenia o opodatkowaniu czynności nielegalnych jako formie sankcjonowania takich działań. Zdaniem P. Karwata grzywna, podobnie jak podatek jest daniną publiczną o charakterze przymusowym i bezzwrotnym nakładaną na obywatela w razie popełnienia czynu zawinionego. Trudno jednak uznać, że nałożona grzywna sankcjonuje w jakikolwiek sposób karane zachowanie winnego. Zdaniem P. Karwata również sankcyjna stawka 75% w odniesieniu do przychodów podatników z nieujawnionych źródeł lub źródeł niezajdujących pokrycia w ujawnionych przychodach wskazuje na czerpanie przez Skarb Państwa korzyści z działań prawnie niepożądanych. Przyjmując koncepcję o sankcjonowaniu czynów nielegalnych poprzez opodatkowanie, w przypadku dochodów nieujawnionych należałoby stwierdzić, że nałożenie sankcyjnej stawki stałoby się

przeszkodą w ściganiu licznych przestępstw przeciwko mieniu, obrotowi gospodarczemu oraz m.in. korupcji . Powyższy pogląd, choć znajdujący się w zdecydowanej mniejszości, wskazuje pewne niedociągnięcia w argumentacji o ratio legis komentowanych przepisów. Wydaje się jednak, iż celem ustawodawcy było wyłączenie z zakresu opodatkowania czynności, których materia jest nie do pogodzenia z pewnymi wartościami ustalonymi przez ustawodawcę i dlatego nie może być przedmiotem umowy . Taki pogląd zdaje się w największym stopniu oddawać intencje prawodawcy dotyczące czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Podobnie jak w przypadku ustawy o podatku od towarów i usług, taki i przy analizie podatków dochodowych konieczne jest precyzyjne ustalenie znaczenia przepisów art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. regulujących zakres opodatkowania, normy te wytyczają bowiem podatnikom granicę w ponoszeniu świadczeń na rzecz Skarbu Państwa, zaś Skarbowi Państwa - granicę ingerencji w sferę dochodów podatnika . Jak już wskazano analiza tych dwóch przepisów musi wykazać czy pojęcie „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” na gruncie podatków dochodowych będzie tożsame z analogicznym przepisem ustawy o podatku od towarów i usług. Również i w tym przypadku stanowisko organów podatkowych, poglądy doktryny i orzecznictwo sądów nie są jednolite. W literaturze przedmiotu można znaleźć wykładnię powyższych przepisów, zgodnie z którą przychody wynikające z umów nieważnych według prawa cywilnego nie podlegają ustawom o podatkach dochodowych . Zwolennicy tego poglądu zakładają, że chodzi tu o art. 58 i 83 K.c. i uzasadniają, że nie do zaakceptowania byłaby sytuacja, w której bezwzględnie nieważna na gruncie prawa cywilnego czynność prawna będzie wywoływała skutki na gruncie prawa podatkowego. Prawo podatkowe jest częścią systemu prawa, z związku z czym brak skutków przewidzianych w prawie prywatnym, musi pociągać za sobą brak skutków w prawie daninowym . Przyjęcie takiego stanowiska prowadzi jednak do wniosku, że podatkowi dochodowemu będą podlegały tylko czynności ważne z cywilnoprawnego punktu widzenia. Zaskakujące jest uznanie przez administrację podatkową, że także czynności dokonane bez właściwej formy zastrzeżonej pod rygorem nieważności nie będą skutkowały powstaniem przychodu . W podobnych przypadkach na gruncie podatku od towarów i usług organy przyjmowały stanowisko profiskalne. Taki pogląd może rodzić wątpliwość, czy czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy są inaczej interpretowane na gruncie różnych ustaw podatkowych. Słuszne wydaje się być stanowisko odrzucające pogląd organów podatkowych w przytoczonym piśmie . Istnieje bowiem wiele argumentów przemawiających za inną wykładnią omawianego pojęcia. Tylko pozornie pewnym utrudnieniem może być brak definicji „przedmiotu prawnie skutecznej umowy” w normach prawa cywilnego. Na gruncie tej gałęzi prawa można mówić o przedmiocie stosunku cywilnoprawnego, którego zawiązanie następuje w efekcie zawarcia prawnie skutecznej umowy. Przedmiotem zaś tego stosunku jest to do czego jedna strona stosunku jest zobowiązana a druga uprawniona. Według A. Woltera zawsze więc przedmiotem stosunku prawnego będzie zachowanie się człowieka, a niekiedy

nadto pewien obiekt materialny lub niematerialny, którego to zachowanie dotyczy. Mając na względzie powyższe uwagi można uznać, że ustawodawca w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. używając sformułowania „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” miał na myśli takie zachowanie się podmiotów, które nigdy nie mogłyby być przedmiotem stosunku cywilnoprawnego (nie mogłyby stanowić treści ważnej czynności prawnej). Odnosząc się do rozważań na temat czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, należy zauważyć, że będą to na pewno umowy, których treść jest zakazana ze względu na ograniczenia wynikające z Kodeksu cywilnego. Są one podyktowane prawami przyrody (art. 387 k.c.), normami bezwzględnie obowiązującymi i zakazem podejmowania czynności mających na celu obejście ustawy (art. 58 § 1 k.c.), oraz zasadami współżycia społecznego (art. 58 § 2 k.c.). Do czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy zaliczają się również umowy ubezpieczeniowe, jeżeli zajście przewidzianego w umowie wypadku jest niemożliwe (art. 806 § 1 k.c.) oraz gry i zakłady organizowane bez zgody odpowiedniego organu (art. 413 § 2 k.c.). Wymienione przesłanki, w razie ich zaistnienia powodują wadliwość czynności prawnej, która prowadzi do uznania takiej umowy za nieważną. Stwierdzenie, że czynności prawne nieważne nie wywołają skutku na gruncie ustaw o podatkach dochodowych będzie więc tylko w części trafne, gdyż poza wymienionymi przepisami Kodeksu cywilnego znajdują się inne przesłanki nieważności: brak zdolności do czynności prawnej (art. 14 k.c.), niezachowanie wymaganej formy ad solemnitatem (art. 73 k.c.), brak świadomości lub swobody w powzięciu decyzji i wyrażeniu woli (art. 82 k.c.) oraz pozorność (art. 83 k.c.). A contrario nie wszystkie czynności spełniające wymogi zgodności z prawami przyrody, ustawą i zasadami współżycia społecznego będą ważne w świetle prawa cywilnego. Często podawanym przykładem jest umowa sprzedaży nieruchomości, chociaż jest ona zazwyczaj zgodna z art. 58 i 387 k.c., to niezachowanie formy aktu notarialnego będzie skutkowało jej nieważnością. Ustawodawca w art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. nie wprowadził jednak wyłączenia z zakresu przedmiotowego ustawy czynności, które są nieważne, a więc i bezskuteczne. Literalne brzmienie tego przepisu wskazuje na odmienne jego rozumienie. „Czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” to nie te, które są nieskuteczne w konkretnej umowie zawieranej przez podmioty cywilnoprawne, lecz to takie czynności, których treść nie może być nigdy przedmiotem stosunku cywilnoprawnego (umowy). Niewątpliwie umowa przeniesienia własności nieruchomości może być przedmiotem umowy. Niedochowanie w konkretnych okolicznościach formy aktu notarialnego bądź zawarcie umowy przez osobę całkowicie ubezwłasnowolnioną, a więc niemającą zdolności do czynności prawnych będzie kwestią dla stron istotną, lecz z punktu widzenia art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. bez znaczenia. W przepisie tym chodzi zatem o czynności, „które w żadnych okolicznościach i warunkach, jakie przepisy prawa przewidują dla zawarcia wolnej od wad umowy, nie mogą być przedmiotem stosunku prawnego”. Powyższe stanowisko znajduje poparcie w głosach doktryny i piśmiennictwa. Zauważa się, że przy prawnopodatkowej kwalifikacji zdarzeń należy mieć na uwadze to, iż przedmiotem

opodatkowania nie są czynności cywilnoprawne, lecz ich skutki. Istotny staje się zatem fakt, czy u osoby – strony wadliwej umowy powstała korzyść wynikająca z kontraktu, który może zostać zakwalifikowany jako przychód. Błędem byłoby uznanie takiej umowy na gruncie prawa podatkowego jako „nieistniejącej” lub „niedokonanej”. Kolejnym argumentem przemawiającym za odrzuceniem tezy, że omawianemu wyłączeniu podlegają przychody wynikające z wszystkich nieważnych czynności prawnych, jest niebezpieczeństwo naruszenia pewności opodatkowania. Rzadko zdarza się, aby strony wadliwej umowy od razu wiedziały o jej nieważności. Z reguły fakt ten wychodzi na jaw po dłuższym czasie. Dla rozliczeń podatkowych oznaczałoby to powstanie nadpłaty u osoby, która uzyskała przychód na podstawie nieważnej umowy oraz istnieje zaległość podatkowej u podatnika, który zapłaconą kwotę zaliczył do kosztów uzyskania przychodów. Jak wynika z orzecznictwa przysporzenie nieuznawane za przychód dla jednej strony nie może być kosztem uzyskania przychodów dla drugiej strony.

Wyżej opisane rozumienie art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. nazywane jest w literaturze przedmiotu nurtem pośrednim między szerokim (zaliczającym do kategorii czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy wszystkie czynności nieważne) a wąskim (prawnokranym) ujmowaniem zakresu czynności, które nie mogą być przedmiotem skutecznej umowy. O ile nurt szeroki zaliczał do tej kategorii zbyt wiele przesłanek nieważności czynności prawnej, o tyle nurt wąski, zaliczając do niej czyny zabronione pod groźbą kary pomijał zupełnie kwestię wadliwości umów z punktu widzenia prawa cywilnego. Bezspeczne jest natomiast, że pewne czyny bezprawne oraz zagrożone karą w rozumieniu Kodeksu karnego nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy np. handel ludźmi, fałszowanie dokumentów czy też płatna protekcja. Nie wszystkie czyny stanowiące przestępstwo a związane jednocześnie z uzyskaniem przychodów będą wyłączone z opodatkowania na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Przykładem jest sprzedaż pirackiego oprogramowania bez wcześniejszego skutecznego nabycia praw do niego oraz paserstwo. Sprzedaż wartości niematerialnych takich jak programy komputerowe może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, jednak umowa będzie nieważna z powodu braku licencji uprawniającej do rozporządzania tym prawem. W przypadku paserstwa sytuacja będzie wyglądała podobnie, z tą różnicą, że umowa zawarta przez pasera nie będzie nieważna, tym samym, podobnie jak przy sprzedaży nielegalnego oprogramowania, przychód z tych źródeł zostanie opodatkowany. Należy więc uznać, że niektóre przychody osiągnane z tytułu czynności będących jednocześnie przestępstwami będą podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

Kwestia przychodów z przestępstw, chociaż mniej kontrowersyjna niż rozważania dotyczące czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy na gruncie Kodeksu cywilnego, również nie jest rozumiana jednolicie. W wyroku z 7 grudnia 2007r. WSA w Gliwicach orzekł, że przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stosuje się do przychodów

uzyskanych z przestępstw, a skazujący wyrok sądu karnego dotyczący korzyści uzyskanych z przestępstwa jest wiążący dla organów podatkowych w zakresie ewentualnego ustalenia przychodów. Z orzeczeniem tym trudno się zgodzić. Sąd w omawianym rozstrzygnięciu uznał, że każdy przychód uzyskany w drodze czynu zabronionego nie będzie opodatkowany. Takie wnioskowanie może być wynikiem niezrozumienia i błędnej wykładni art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Niewłaściwe jest sięganie przy analizie tego przepisu do prawa karnego i utożsamianie czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy wyłącznie z czynami przestępnymi. Błędne jest również utożsamianie przestępności czynu z nieważnością czynności prawnych. Przepisy ustawy o podatkach dochodowych stosują się tylko do czynności, które nie mogą być w żadnych okolicznościach przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Sąd uzasadniając wyrok nie zauważył, że zagrożenie określonego zachowania w pewnych okolicznościach sankcją karną nie oznacza, iż ze swojej istoty zachowanie to jest niedopuszczalne przez prawo i że nie może być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Także wyrok skazujący za popełnienie określonego przestępstwa nie prowadzi bezpośrednio i automatycznie do nieważności umowy. Zadaniem organów podatkowych i sądów administracyjnych jest ustalenie, na czym polegała działalność podatnika, w związku z którą skierowano przeciwko niemu akt oskarżenia. To bowiem decyduje czy wyrok sądu karnego będzie stanowił tzw. prejudykat niezbędny do ustalenia kwestii opodatkowania. W poruszonym wyroku podatnikowi zarzucono popełnienie czynu z art. 299 Kodeksu karnego (dalej: k.k.), zgodnie z którym ten kto środki płatnicze (...) mienie ruchome lub nieruchome, pochodzące z korzyści związanych z popełnieniem czynu zabronionego, przyjmuje, przekazuje lub wywozi za granicę, pomaga do przenoszenia ich własności lub posiadania (...) podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do 8 lat. Należy się więc zgodzić ze stanowiskiem, że w przypadku, gdy czynności wykonane przez podatnika polegały na zawieraniu umów cywilnoprawnych (kupna i sprzedaży mienia), które nie zostały dotknięte sankcją nieważności ze względu na sprzeczność z normami ustawowymi, postępowanie karne przeciwko podatnikowi pozostaje bez wpływu na jego odpowiedzialność prawnopodatkową.

Wydaje się, że najmniej wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie na tle art. 2 ust. 1 pkt 4 powstaje w przypadku opodatkowania przychodów powstałych z działalności, do której prowadzenia konieczne jest dopełnienie dodatkowych formalności i uzyskanie wymaganych koncesji, zezwoleń i rejestracji. Zgodność poglądów w tym względzie wynika z tego, że czynności dokonywane w takich warunkach – mimo, że mogą skutkować odpowiedzialnością administracyjną bądź karną – nie są obciążone wadą nieważności. Są to więc czynności, które nie tylko mogą, ale po prostu są przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Taki pogląd potwierdzają liczne tezy orzecznictwa m.in. uchwała SN z dnia 19 lipca 1973r. oraz WSA w Warszawie w wyroku z dnia 30 stycznia 2004r., w którym stwierdzono: „Prowadzenie działalności gospodarczej w warunkach bezprawia administracyjnego, np. bez uzyskania wymaganej koncesji, nie skutkuje uznaniem przychodów z tej działalności za przychody, do których na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 nie stosuje się przepisów

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych . Uzyskanie dochodów w sytuacji, gdy przepisy prawa wymagają od podatnika administracyjnych zezwoleń będzie zawsze skutkowało opodatkowaniem takiego dochodu, niezależnie od tego czy podatnik rzeczywiście dopełnił wszelkich formalności. W tym względzie można się odnieść do uwag dotyczących opodatkowania VAT w okolicznościach bezprawia administracyjnego.

Po analizie znaczenia pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” powstaje jednak pytanie, czy z nieważnej w świetle prawa cywilnego czynności prawnej (umowy) mogą wynikać jakiegokolwiek przychody. Przyjmuje się, że przychodami co do zasady są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowego pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń . Przedmiotem opodatkowania w podatkach dochodowych, poza nielicznymi wyjątkami jest dochód definitywny – niepodlegający zwrotowi, rozumiany jako nadwyżka przychodów z poszczególnych źródeł nad kosztami ich uzyskania . Odnosząc się do nieważnej czynności prawnej na gruncie podatku dochodowego można powiedzieć, że w wyniku wykonania takiej nieważnej umowy jedna strona zostanie wzbogacona, druga natomiast poniesie wydatek. Istotą nieważności czynności prawnej jest brak jakichkolwiek zamierzonych przez strony skutków. W razie wykrycia przesłanki nieważności podmioty takie mogą żądać zwrotu spełnionych świadczeń na podstawie przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. W związku z tym powstaje wątpliwość, czy wzbogacenie w wyniku wykonania nieważnej umowy będzie mogło stanowić dochód podlegający opodatkowaniu. Świadczenie uzyskane przez taki podmiot może być bowiem zwrócone, a więc nie będzie to dochód definitywny. Strony nieważnej umowy pozostają niejako przez cały czas w zawieszeniu. W literaturze można spotkać stanowisko uznające takie wzbogacenie za dochód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym . Słuszne jest stwierdzenie, że nieważna umowa wywołuje pewne doniosłe skutki, o których już była mowa, na gruncie prawa cywilnego, nie może być ona traktowana jak już wielokrotnie wspomiano jako „niedokonana” lub „nieważna”. To prowadzi do wniosku, że czynność prawna nieważna może wywołać również skutki w sferze prawa podatkowego. Argumentem przemawiającym za tym, jest fakt opodatkowania podatkiem dochodowym nie tylko czynności prawnych ale również czynności faktycznych. Ten ostatni jest nawet istotniejszy (pomijając podatek od czynności cywilnoprawnych) w prawie podatkowym, biorąc pod uwagę autonomię tej gałęzi prawa. Przy spełnieniu świadczeń i wykonaniu umowy nieważnej pozostaje jednak kwestia rozumienia definitywności dochodu. W przypadku wykonania nieważnej umowy, dopóki podmiot uprawniony nie odzyska spełnionego świadczenia, podmiot, który je otrzymał pozostaje wzbogacony . Ewentualne odzyskanie takiego świadczenia będzie możliwe na podstawie wspomnianych przepisów o bezpodstawnym wzbogaceniu. Warto jednak zauważyć, że w wielu wypadkach będzie ono niemożliwe z uwagi na świadczenia, których przedmiotem są zobowiązania o charakterze trwałym, przykładem może być wykonanie umowy najmu. Taki pogląd znajduje potwierdzenie w głosach

doktryny, która przyjmuje, że na gruncie ustaw podatkowych (oprócz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) opodatkowana jest nie czynność cywilnoprawna, lecz skutki takiej czynności. Fakt dokonania nieważnej umowy nie może być przeszkodą uniemożliwiającą opodatkowanie, decydujące znaczenie będzie miało zatem otrzymanie korzyści wynikającej z umowy. Jeżeli więc strony nieważnej umowy nie dokonają zwrotu wzajemnych świadczeń, należy uznać, że przychód jest definitywny, co w konsekwencji prowadzi do opodatkowania dochodu wynikającego z wadliwej czynności. Przy rozstrzyganiu tych wątpliwości zawsze należy mieć na uwadze charakter podatków dochodowych i zasadę opodatkowania czynności faktycznych, które zdają się wskazywać na przyjęcie powyższego stanowiska.

3.2. ZALICZENIE KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODU OD CZYNNOŚCI PRAWNYCH NIEWAŻNYCH NA GRUNCIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

Osiągnięcie przychodów wiąże się najczęściej z koniecznością ponoszenia przez podatników kosztów funkcjonowania danego źródła przychodów. Możliwość zaliczenia określonych wydatków do kosztów uzyskania przychodów będzie miało zasadnicze znaczenie dla określenia wysokości uzyskanego dochodu a w konsekwencji wpłynie na kwotę obciążenia podatkowego. Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. kosztami uzyskania przychodów, są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub ich zachowania albo zabezpieczenia, z wyjątkami kosztów wymienionych w art. 23. Ogólna definicja kosztów uzyskania przychodów została więc oparta o dwie przesłanki: pozytywną i negatywną. Przesłanką pozytywną jest warunek celu poniesienia kosztu; przesłanką negatywną jest natomiast przyporządkowanie wydatku do jednego z kosztów niepotrącalnych, określonych taksatywnie w art. 23 u.p.d.o.f. Podstawowym problemem pojawiającym się przy zaliczaniu określonego wydatku do kosztów uzyskania przychodu jest zdefiniowanie koniecznego związku poniesionego wydatku z przychodem. Nie każdy wydatek, nawet racjonalny z punktu widzenia podatnika i w jego ocenie niezbędny do funkcjonowania przedsiębiorstwa spełnia również warunki zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu art. 22 u.p.d.o.f.

Kolejnym zagadnieniem dotyczącym kosztów uzyskania przychodów i odnoszącym się bezpośrednio do tematu artykułu, jest możliwość zaliczenia do takich kosztów wydatków poniesionych w celu wykonaniu nieważnej umowy. Uwzględniając szeroki zakres opodatkowania dochodów wynikających z nieważnej umowy, należałoby stwierdzić, że również wydatki wynikające z czynności prawnych nieważnych będą mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Każda transakcja będzie bowiem dla jednej strony łączyła się z osiągnięciem dochodu, dla drugiej zaś z koniecznością poniesienia niezbędnego wydatku. Uznanie takiego kontraktu za nieważny ale

podlegający opodatkowaniu, powinno łączyć się z zaliczeniem poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodu, co doprowadzi do obniżenia podstawy opodatkowania. Odmienne stanowisko powodowałoby powstanie obowiązku podatkowego po jednej stronie, oraz podwyższenie podstawy opodatkowania u podatnika, który koszt taki poniósł. Wierzyciel podatkowy pozostałby niewątpliwie podwójnie wzbogacony. Takie poglądy nie jest jednak odosobniony, a wręcz przeciwnie znajduje zwolenników. W wyroku z dnia 23 lutego 2000r. NSA stwierdził, że jedynie ważna czynność prawna może stanowić podstawę prawną uznania i zaksięgowania w tym charakterze danego zdarzenia gospodarczego, stwierdzenie nieważności umowy stanowiącej podstawę poniesienia przez podatnika wydatku uniemożliwia jego zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. . Takie stanowisko NSA wydaje się być błędne w kontekście rozważań dotyczących czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W istocie czynnościami takimi są również te wynikające z art. 58 k.c. oraz między innymi 387 k.c. W tym wypadku NSA nie odniósł się jednak do takich czynności, które nigdy, ze względu na sprzeczność z prawem, zasadami współżycia społecznego lub obiektywną niemożność świadczenia, nie mogą być ważne. W uzasadnieniu Sąd miał raczej na myśli wszystkie czynności nieważne na gruncie prawa cywilnego. W przedmiotowej sprawie, która stała się kanwą orzeczenia NSA, jedyny udziałowiec spółki z o.o. zawarł z tą spółką umowę cywilnoprawną o świadczenie usług na rzecz spółki. Wydatki ponoszone na rzecz udziałowca przez spółkę były przez nią zaliczane do kosztów uzyskania przychodu. Sąd uznał, że taka czynność jako zawarta „z samym sobą” jest nieważna. Podobne poglądy można znaleźć w piśmiennictwie, gdzie stwierdza się, iż „Konsekwentnie należy przyjąć, że ustawy nie mają również zastosowania do kosztów uzyskania przychodów pochodzących z tych czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” . W tym przypadku literalne odwołanie się do art. 2 ust. 1 pkt 4 jest właściwe, jednak w dalszych rozważaniach autorzy zaliczają do tej kategorii wszystkie czynności nieważne. Błąd polega tu na odmiennym rozumieniu pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Wydaje się więc, że kwestia zaliczenia pewnych wydatków do kosztów uzyskania przychodów do czasu nowelizacji obu ustaw o podatkach dochodowych i wejścia w życie nowelizacji tychże 1 stycznia 2009r. zależała w dużej mierze od interpretacji art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Jednakże wyraźną odpowiedź na powstałe powyżej wątpliwości ustawodawca dał mocą Ustawy z dnia 6 listopada 2008r., która weszła w życie z początkiem 2009r. i wprowadziła do omawianych ustaw podatkowych dwa nowe przepisy: art. 23 ust. 1 pkt 61 u.p.d.o.f. oraz w art. 16 ust. 1 pkt 66 u.p.d.o.p. Przepisy te – o identycznym brzmieniu, stanowią, że „Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków oraz wartości przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Przepisy te stanowią odpowiednik wyłączenia zastosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym (odpowiednio: od osób fizycznych i prawnych). Jak zaznacza się w literaturze wśród powodów które wskazuje się jako ratio legis komentowanego przepisu, są zobowiązania Polski - jako

państwa członkowskiego OECD - do wprowadzenia jednoznacznego przepisu uniemożliwiającego bezpośrednio lub pośrednio zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów łapówek. Słusznie dostrzega się jednak wątpliwości, czy powyższa regulacja nie ma zbyt szerokiego zakresu. Wydaje się bowiem, że w praktyce obrotu gospodarczego będą pojawiać wydatki związane z czynnościami niemogącymi być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, które to czynności nie będą ani moralnie naganne ani nie będą stanowić zachowań sprzecznych z prawem, a będą wpływać na źródło przychodów. Brak jest wówczas powodów, aby odmówić prawa do zaliczenia tego rodzaju wydatków do kosztów uzyskania przychodów. W literaturze wskazuje, że lepszym rozwiązaniem byłoby bezpośrednio odesłanie w komentowanych przepisach do odpowiednich regulacji prawa karnego dotyczących różnych postaci korupcji (art. 228 – 230a k.k.). Mimo, że celem ustawodawcy było wyłączenie określonej kategorii czynów z kategorii kosztów uzyskania przychodów użył on pojęcia , które może być wielorako rozumiane, a więc ponownie możliwość uznania określonych wydatków za koszty podatkowe będzie uzależniona od rozumienia i interpretacji art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

Tekst ustawy odwołuje się zarówno w odniesieniu do przychodów jaki i do kosztów podatkowych do pojęcia „czynności, które nie mogą być przedmiotem skutecznej umowy”. Z drugiej strony należy zaznaczyć, że nie każdy wydatek wynikający z ważnej umowy będzie zaliczony do kosztów. O tym przesądza jednak nie cywilistyczna wykładnia przepisów, lecz poniesienie takich wydatków w celu osiągnięcia przychodu oraz to czy nie znalazł się on w ustawowej liście wydatków nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów . Ustawodawca, zasadniczo nie eliminuje wydatku z katalogu kosztów podatkowych z powodu nieważności umowy, w której wykonaniu ten wydatek został poniesiony . Koszt podatkowy zawsze musi być wydatkowany w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia jego źródła. Opodatkowany przychód powinien wynikać z czynności, która może być prawnie skuteczna. W związku z ścisłym powiązaniem źródła przychodu z kosztem jego uzyskania, należy stwierdzić, że wydatek stanowiący koszt również będzie musiał wynikać z czynności, która może być prawnie skuteczna. Jednocześnie wymaga podkreślenia zasada, że ważność czynności prawnych, z których wynikają poszczególne elementy kształtujące dochód – zarówno przychód jak i koszt jego uzyskania – nie jest warunkiem wystąpienia skutków podatkowych na gruncie ustawy o podatkach dochodowych. Prawodawca nie dokonał również wyodrębnienia z kategorii kosztów podatkowych wszystkich wydatków poniesionych w wykonaniu nieważnej umowy. W świetle art. 23 ust. 1 pkt 61 u.p.d.o.f. oraz w art. 16 ust. 1 pkt 66 u.p.d.o.p. kosztami nieuprawniającymi do pomniejszenia dochodu, będą tylko takie nieważne czynności prawne, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a nie wszystkie czynności prawnie nieważne.

W kontekście powyższych uwag dotyczących nieważnych transakcji gospodarczych, należy zauważyć, iż obrót profesjonalny w ostatnich latach wykształcił nowe, nienazwane typy umów, jak również wprowadzono do tychże liczne nieznanne dotychczas postanowienia. Część z nich w wyniku

orzeczeń sądu ochrony konkurencji i konsumentów zostały umieszczone w rejestrze klauzul niedozwolonych prowadzonych przez Prezesa Urzędu Ochrony konkurencji i konsumentów. Kwestie związane z niedozwolonymi postanowieniami umownymi zawierają przepisy Kodeksu cywilnego art. 3851 – 3854, oraz w zakresie postępowania sądowego art. 47936 – 47945 k.p.c. W wyniku wpisania postanowienia umownego do rejestru klauzul niedozwolonych, żaden podmiot nie może we wzorcu umownym zamieścić postanowienia o takim brzmieniu. Jeżeli zaś, strona zawarła umowę, w której treści znajdują się niedozwolone zapisy, to zgodnie z Kodeksem cywilnym, nie wiąże ona takiej strony. W związku z tym umowa zawierająca klauzulę niedozwoloną, może być w całości lub części uznana za nieważną. Sprzeczność z prawem oraz z zasadami współżycia społecznego nie budzi w tym przypadku wątpliwości. Podobne jak niedozwolone klauzule, traktowane w prawie prywatnym są tzw. czyny nieuczciwej konkurencji. Sąd może uznać pewne zachowania przedsiębiorców za naruszające konkurencje. Podstawą prawną w tym przypadku są przepisy Ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji.

Z podatkowoprawnego punktu widzenia powstaje więc wątpliwość, czy poniesione wydatki w celu wykonania umowy naruszającej zasady uczciwej konkurencji lub zawierającej niedozwolone wzorce umowne, będą uznane za koszty uzyskania przychodów. Należy zaznaczyć, że na gruncie podatków dochodowych mniejsze znaczenie będą miały klauzule niedozwolone, ponieważ podatnikami tego podatku będą zazwyczaj osoby prowadzące działalność gospodarczą, a więc profesjonalści. Dużo większe wątpliwości powstają przy czynach nieuczciwej konkurencji, czego przykładem mogą być pobierane przez sieci handlowe od producentów dodatkowe wynagrodzenia od ekspozycji towarów w prestiżowych miejscach sklepu. Tak zwane „opłaty półkowe” zostały uznane przez Sąd Najwyższy za delikt naruszający uczciwą konkurencję. Powstaje więc pytanie, czy producent, który poniósł wydatek związany z tzw. opłatami półkowymi na ekspozycję swoich towarów może zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów. Organy podatkowe zazwyczaj kwestionują możliwość uznania takich wydatków za koszty podatkowe, przy czym często opierają swoje stanowisko na orzeczeniach Sądu Najwyższego. Jedynym rozwiązaniem dla podatnika jest zaprzeczenie, że określony zapis umowny narusza zasady uczciwej konkurencji. Słuszne jest stanowisko, przyjmujące, że w takich przypadkach nie można mówić o czynach nieuczciwej konkurencji. Można bowiem uznać, że wynagrodzenie za specjalne traktowanie towarów producenta doprowadzi do osiągnięcia przez sieć handlową wyższych obrotów ze sprzedaży wyrobów, a co za tym idzie producent będzie dostarczał więcej produkowanych przez siebie towarów. To zaś wpłynie bezpośrednio na osiągnięte przez niego przychody. W takiej sytuacji podatnik bez wątplenia może zaliczyć wydatek do kosztów podatkowych. Już ten, wybrany przykład pokazuje, jakie problemy mogą spotkać podatników zawierających umowy, których treść sprzeczna jest z prawem konkurencji. Swoboda zawierania umów i dowolnego kształtowania stosunków prawnych będzie ograniczona przez publicznoprawne regulacje. W tym kontekście niedozwolone postanowienia umowne, bądź czyny

nieuczciwej konkurencji będą miały duży wpływ na rozliczenia podatkowe poprzez uznanie ich za czynności, które nie mogą stanowić prawnie skutecznej umowy.

Podsumowując, nie może zapomnieć, że w rozstrzygnięciach ewentualnych sporów podatników z organami podatkowymi dotyczących kwalifikacji wydatków do kosztów podatkowych decydujące znaczenie będą miały względy gospodarcze i społeczne danej umowy, a nie przesłanki prawne, jak przykładowo pewność prawa lub bezpieczeństwo obrotu. Prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa, która korzysta z instytucji cywilnoprawnych tam gdzie jest to konieczne lub wprost na to wskazuje ustawodawca.

4. SKUTKI NIEWAŻNOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ NA GRUNCIE PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH.

4.1. UWAGI OGÓLNE

Podatek od czynności cywilnoprawnych uregulowany jest w Ustawie z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2007r. Nr 68, poz. 450 ze zm; dalej: u.p.c.c.). Jest to podatek od odpłatnego nabycia praw majątkowych, który do czasu uchwalenia obecnie obowiązującej ustawy unormowany był w Ustawie z dnia 31 stycznia 1989r. o opłacie skarbowej. Podatek od czynności cywilnoprawnych stanowi opodatkowanie wartości obrotów związanych z przenoszeniem wartości majątkowych. Różni się on jednak znacznie od podatków obrotowych, gdyż podmiotem ponoszącym ekonomiczny ciężar daniny jest podmiot prawny podatku, a więc nie jest on przerzucany na osobę trzecią. W pewnym zakresie podatek od czynności cywilnoprawnych pozostawać będzie w „konkurencji” do podatku od towarów i usług. Jedną z wielu różnic omawianych danin będzie stanowił charakter obrotu. Podatek od towarów i usług dotyczy obrotu profesjonalnego, natomiast przedmiotem opodatkowania podatku od czynności cywilnoprawnych jest tzw. obrót nieprofesjonalny (niezawodowy obrót majątkiem), charakteryzujący się incydentalnością dokonywanych czynności prawnych. Podatek od wartości dodanej koncentruje się na osobie podatnika, dokonującego zawodowo dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek od czynności cywilnoprawnych będzie powstawał, gdy jakkolwiek podmiot dokona określonych czynności, niezwiązanych z obrotem profesjonalnym. Istotny jest również fakt, iż ustawodawca nie definiuje pojęcia czynności cywilnoprawnych, w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że takiej definicji nie ma w innych aktach prawnych, włącznie z Kodeksem cywilnym, który posługuje się pojęciem czynności prawnych. Katalog czynności stanowiących przedmiot opodatkowania wskazuje, że pojęcia czynności cywilnoprawnych i czynności prawnych powinny być rozumiane tożsamo, a dodanie przedrostka w tytule ustawy może wskazywać na bliskie związki tego podatku z prawem cywilnym.

Podatkowi od czynności cywilnoprawnych podlegają wyłącznie czynności cywilnoprawne wymienione w art. 1 u.p.c.c. Wyliczenie ustawowe ma charakter enumeratywny. Żadna inna czynność prawna, niewymieniona w art. 1 u.p.c.c. nie może być przedmiotem opodatkowania, w szczególności nie podlegają opodatkowaniu umowy nienazwane lub mieszane, potwierdzają to liczne orzeczenia sądowe i głosy doktryny. Potwierdzeniem takiego stanowiska jest użycie przez ustawodawcę w tekście art. 1 u.p.c.c. wyrazu „następujące” przy wyliczeniu czynności prawnych objętych opodatkowaniem, a nie „w szczególności”. Lista takich czynności nie może być w żadnym wypadku interpretowana rozszerzająco. Obowiązek podatkowy powstanie tylko przy dokonaniu czynności nazwanych, wymienionych w art. 1 ustawy. Umowy nienazwane, choćby podobne do tych wyliczonych w ustawie, nie będą mogły rodzić obowiązku podatkowego. Wynika to z faktu, że podatek od czynności cywilnoprawnych, w przeciwieństwie do poruszanych już podatków od towarów i usług oraz podatków dochodowych nie opodatkowuje skutków ekonomicznych określonych czynności prawnych, lecz za przedmiot opodatkowania ma samo dokonanie danych czynności. Dla celów opodatkowania omawianym podatkiem nie ma jednak znaczenia forma, w której strony dokonają czynności, o ile będzie można uznać ją za ważną w świetle przepisów Kodeksu cywilnego. Często przywołanymi przykładami jest zawarcie umowy kupna – sprzedaży w formie ustnej, bądź brak potwierdzenia umowy pożyczki na piśmie. Dokonanie obu powyższych czynności będzie powodowało powstanie obowiązku podatkowego. Kolejną odrębnością omawianej ustawy jest brak własnych definicji dotyczących przedmiotu opodatkowania. Ustawodawca nie kreuje nowych, właściwych tylko danemu podatkowi definicji, lecz odwołuje się wprost do czynności prawnych, umów nazwanych i instytucji uregulowanych w Kodeksie cywilnym. Wynika to z założenia, że ustawa regulować będzie samo dokonanie czynności prawnych, bez względu na rzeczywiste (ekonomiczne) przysporzenia majątkowe. W przypadku podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych decydujące znaczenie miały faktycznie dokonane dostawy, świadczenia usług lub uzyskanie przychodu. Ustawodawca stworzył w tych ustawach odrębną siatkę pojęciową, czego przykładem mogą być rozbudowane słowniczki ustawowe, wyjaśniające użyte pojęcia. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych przy określaniu przedmiotu opodatkowania odwołuje się wprost do prawa cywilnego.

Ustawodawca posiłkując się instytucjami zaczerpniętymi z Kodeksu cywilnego, w sposób oczywisty nie reguluje opodatkowania czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Taki zabieg legislacyjny konieczny był w przypadku podatków dochodowych i od towarów i usług, z racji opodatkowania stanów faktycznych, w mniejszym lub znikomym zaś stopniu czynności prawnych. Nie ulega wątpliwości, że przedmiotem opodatkowania na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych będą zatem wyłącznie ważne w świetle prawa cywilnego czynności prawne. Wszystkie rozważania poczynione na gruncie pozostałych ustaw będą w tym zakresie bezużyteczne. Inną kwestią są natomiast ewentualne konsekwencje nieważnych czynności

prawnych. O ile wcześniej, szeroki zakres rozumienia pojęcia „czynności, niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”, oznaczał równie szeroki zakres przedmiotu opodatkowania, a co za tym idzie mniejsze znaczenie nieważności czynności prawnych, o tyle przy opodatkowaniu czynności cywilnoprawnych zagadnienie to będzie w wielu wypadkach kluczowe. Również przy okazji rozważania podatkowych skutków nieważnych czynności na gruncie tej ustawy konieczne będzie rozróżnienie nieważności bezwzględnej i względnej, z uwagi na odmienne instytucje prawno podatkowe służące zwrotowi nienależnie zapłaconego podatku. Charakter podatku od czynności cywilnoprawnych, jako daniny najbardziej związanej i odwołującej się do instytucji prawa cywilnego będzie wymagała także rozważenia skutków prawnych nieważności czynności zobowiązującej i rozporządzającej oraz analizy sytuacji podatkowej podmiotu odstępującego od umowy i uchylającego się od skutków prawnych złożonego oświadczenia woli.

4.2. KONSTRUKCJA ZWROTU PODATKU NA GRUNCIE USTAWY

W rozdziale 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych ustawodawca reguluje instytucje zapłaty, poboru oraz zwrotu podatku. Ogólna definicja zwrotu podatku znajduje się w art. 3 pkt 7 O.p. Ustawodawca przez pojęcie „zwrotu podatku” rozumie zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego. Takim szczególnym przypadkiem zwrotu jest art. 11 u.p.c.c. Jak zaznacza się w literaturze zwrot na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych różni się istotnie od zwrotu w podatku od towarów i usług, gdzie ma on charakter elementu konstrukcyjnego. Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych ma „charakter techniczno-prawny” i zbliża się w swej istocie do instytucji nadpłaty, uregulowanej w Ordynacji podatkowej. Jedną z przesłanek zwrotu podatku jest uchylenie się od skutków prawnych oświadczenia woli (nieważność względna). Ustawa oprócz nieważności względnej, przewiduje zwrot zapłaconej daniny również w przypadku, gdy nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnej (art. 11 ust. 1 pkt 2); podwyższenie kapitału spółki nie zostało zarejestrowane lub zostało zarejestrowane w wysokości niższej niż określona w uchwale (art. 11 ust. 1 pkt 4); oraz gdy nie dokonano wpisu hipoteki do księgi wieczystej (art. 11 ust. 1 pkt 5). Wszystkie powyżej wskazane przesłanki zwrotu podatku charakteryzują się jednym elementem, a mianowicie brakiem osiągnięcia rezultatu zamierzonej czynności cywilnoprawnej. Należy zauważyć, że katalog przypadków powodujących zwrot podatku ma charakter zamknięty. Zwrócił na to uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, który wyraził następujący pogląd: „wymieniając w art. 11 ust. 1 przypadki, w których podatek (...) podlega zwrotowi, ustawodawca nie użył sformułowania << w szczególności>>, a zatem katalog przesłanek zwrotu podatku ma charakter zamknięty. Oznacza to, że żadna inna okoliczność – poza wymienionymi – nie może stanowić podstawy zwrotu podatku”.

Najistotniejszą, z punktu widzenia tematu artykułu, przesłanką zwrotu podatku jest nieważność względna czynności prawnej. Prawodawca w tekście ustawy nie definiuje pojęcia „nieważności względnej”. Znaczenia tego zwrotu należy więc poszukiwać na gruncie prawa cywilnego, które reguluje kwestie oświadczeń woli. Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c., podatek podlega zwrotowi, jeżeli uchylone zostały skutki prawne oświadczenia woli. Ważność czynności prawnej może być uchylona (od momentu jej dokonania) przez osoby określone w ustawie, m.in. w drodze oświadczenia woli bądź orzeczenia sądu. Przykładem nieważności względnej jest uchylenie się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu lub groźby (art. 88 § 1 k.c.). Jednak w doktrynie zwraca się uwagę, że zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych z powodu nieważności względnej może nastąpić w każdym przypadku, nie tylko wówczas, gdy nieważność następuje z powodu uchylenia się od skutków prawnych oświadczenia woli złożonego pod wpływem błędu, podstępny czy groźby. Jest to niewątpliwie słuszna uwaga, ponieważ, jak już powyżej wskazano, do nieważności względnej zaliczać się będą również: czynności cywilnoprawne dokonane na skutek wyzysku (art. 388 § 1 k.c.) oraz wpłynięcie na wynik aukcji albo przetargu w sposób sprzeczny z prawem lub dobrymi obyczajami (art. 705 k.c.). W przypadku wyzysku do unieważnienia czynności potrzebne jest orzeczenie sądu, dopiero prawomocne orzeczenie sądu cywilnego będzie przesłanką zwrotu podatku od takiej czynności.

Możliwość skorzystania z uprawnienia do uchylenia się od skutków prawnych złożonego oświadczenia woli zależy wyłącznie od decyzji składającego to oświadczenie, druga strona nie może przeszkodzić powstaniu skutków uchylenia, ani też zapobiec unieważnieniu czynności prawnej. Jeśli jednak druga strona będzie trwać przy swoim stanowisku i kwestionować uchylenie się od skutków prawnych kontrahenta, wówczas możliwe jest rozstrzygnięcie przez sąd, czy stosunek prawny między stronami istnieje. Osoba uchylająca się od skutków prawnych oświadczenia woli zobligowana jest do uczynienia tego względem drugiej strony na piśmie, musi też pamiętać, że uprawnienie takie wygasa: w razie błędu – z upływem roku od jego wykrycia, a w razie groźby – z upływem roku od chwili, kiedy stan obawy ustał. Skuteczne uchylenie się od skutków prawnych oświadczenia zawsze będzie wywierało skutek *ex tunc*. Należy stwierdzić, że dla zwrotu podatku od czynności nieważnej względnie nie jest wymagane orzeczenie sądu cywilnego. Przy braku sprzeciwu drugiej strony, organ podatkowy nie będzie mógł żądać przedstawienia prawomocnego wyroku, z którego wynikałoby, że dana czynność prawna jest nieważna. Stanowisko takie wyraził WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 24 listopada 2010r. Sąd uznał, że w przypadku, gdy to organ podatkowy poweźmie wątpliwości co do nieważności czynności prawnej, nie może samodzielnie badać, czy zostały spełnione przesłanki błędu doniosłego prawnie oraz czy nastąpiło skuteczne uchylenie się od skutków oświadczenia woli. Wojewódzki Sąd Administracyjny wyraził pogląd o wyłącznej kompetencji sądów cywilnych do badania ważności czynności cywilnoprawnych. Organ podatkowy jest więc zobligowany do wystąpienia z powództwem na mocy art. 1891 k.p.c. o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku

prawnego lub prawa, zawsze gdy ma wątpliwości co do skuteczności oświadczeń woli podatników. Podstawa prawna z Kodeksu postępowania cywilnego, dająca takie uprawnienie organom podatkowym, została wzmocniona art. 199a O.p. zobowiązującym organ do wytoczenia powództwa, wtedy gdy istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego wiąże się ze skutkami podatkowymi.

Również skuteczne uchylenie się wspólników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością od skutków prawnych umowy spółki będzie powodować zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych. Organ podatkowy nie może kwestionować interesu prawnego niedoszłych wspólników takiej spółki, a co za tym idzie odmówić im zwrotu zapłaconego podatku – takie stanowisko wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 26 października 2010r. . Organ podatkowy przyjął pogląd (zakwestionowany przez Sąd), że z wnioskiem o zwrot podatku powinna wystąpić spółka a nie wspólnicy, którzy nie mają zdaniem organu interesu prawnego. Organ uznał, że jeżeli spółka była podatnikiem podatku, to o jego zwrot może wystąpić jedynie ta spółka. Według Sądu taki wniosek nie może być zaakceptowany. Jest bowiem rzeczą oczywistą, iż w momencie powstawania spółki, to wspólnicy (niejako za spółkę) spełniają obowiązek podatkowy, gdyż ta w momencie powstania nie dysponuje jeszcze żadnym majątkiem. W związku z tym organ podatkowy był zobowiązany uznać, że to wspólnicy byłej spółki są stroną postępowania oraz mają prawo wystąpić o zwrot podatku.

Z uwagi na zamknięty katalog przesłanek powodujących zwrot podatku, żadne inne okoliczności nie mogą być podstawą do zwrotu pobranej daniny. Zasada ta znajdzie swoje odzwierciedlenie przy utracie mocy umowy spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z powodu niedopełnienia obowiązku rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym. Okoliczność taka niewątpliwie nie odpowiada żadnej przesłance z art. 11 ust. 1 u.p.c.c. i nie może być ujmowana w kategoriach nieważności czynności cywilnoprawnych . Brak rejestracji spółki z o.o. w KRS będzie prowadził do nieważności umowy spółki, jednak nie można uznać, że zachodzi tu przesłanka z art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c., a zatem wspólnicy niezarejestrowanej spółki nie będą mogli wnioskować o zwrot podatku. Tak też przyjął WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 31 marca 2010r., w którym stanął na stanowisku, że niedopełnienie obowiązku rejestracji w rejestrze sądowym nie może stanowić podstawy zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych. Obowiązek podatkowy powstaje bowiem już z chwilą zawarcia umowy, a to czy wspólnicy osiągnęli zamierzony rezultat z punktu widzenia obowiązku uiszczenia podatku jak i zwrotu podatku jest kwestią obojętną .

Akcentowany już zamknięty katalog przesłanek powodujących zwrot podatku, wyklucza wystąpienie z wnioskiem o zwrot zapłaconej daniny od czynności nieważnych bezwzględnie . W takim wypadku – podatek od czynności cywilnoprawnych zapłacony od bezwzględnie nieważnej czynności prawnej, jako nienależnie zapłacony – stanowić będzie nadpłatę w rozumieniu art. 72 par. 1 pkt 1 O.p., a podatnik może domagać się jej zwrotu w trybie przepisów Ordynacji podatkowej o stwierdzeniu nadpłaty (art. 75 i nast. O.p.) . Możliwość skorzystania przez podatnika z instytucji

nadpłaty będzie jednak wyjątkiem. Zgodnie z art. 75 par. 6 O.p. podatnikowi nie przysługuje prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli ustawa przewiduje inny tryb zwrotu podatku, w tym przypadku istnieje szczególna regulacja art. 11 u.p.c.c. dotycząca jednak nieważności względnej. W odniesieniu do nieważności bezwzględnej podkreśla się również fakt, iż w stosunku do takiej czynności w ogóle nie powstaje obowiązek podatkowy. Czynność prawna bezwzględnie nieważna nie wywołuje bowiem skutków od samego początku (*ex tunc*), w przeciwieństwie do czynności nieważnych względnie, gdzie konieczne jest uchylene się strony od skutków prawnych złożonego oświadczenia woli, a co za tym idzie do tego czasu obowiązek podatkowy będzie uznawany za prawidłowo pobrany. Problem ewentualnego zwrotu podatku oraz stwierdzenia nadpłaty, jako instytucji o podobnym charakterze, może powstać w chwili, gdy podatnik omyłkowo złoży wniosek o zwrot podatku od nieważnej bezwzględnie czynności prawnej na podstawie art. 11 u.p.c.c. Wydaje się, że organ powinien zakwalifikować taki wniosek prawidłowo, bez konieczności wzywania podatnika do prawidłowego zatytułowania pisma, gdyż to jego treść ma zasadnicze znaczenie.

Wątpliwości dotyczące stwierdzenia nadpłaty od czynności bezwzględnie nieważnych mogą wiązać się z wymaganym przez organ podatkowy orzeczeniem sądy cywilnego ustalającego istnienie bądź nieistnienie stosunku prawnego. Sąd Najwyższy w wyroku z 13 czerwca 2002r. stwierdził: „ (...) organy podatkowe są obowiązane z urzędu uwzględniać nieważność bezwzględną czynności prawnej. Nie ulega bowiem wątpliwości, że wyrok sądu stwierdzający nieważność czynności cywilnoprawnej jest prawnie wiążący dla organu podatkowego(...)” . Taka wypowiedź SN mogłaby sugerować, że warunkiem koniecznym do stwierdzenia nadpłaty podatku od czynności cywilnoprawnej nieważnej bezwzględnie, będzie prawomocne orzeczenie sądu cywilnego ustalające nieistnienie stosunku prawnego. Wątpliwości wzmagają wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2006r. w którym Sąd stanął na stanowisku, iż „czynność bezwzględnie nieważna musi być orzeczona stosownym wyrokiem sądu jako nieważna, wtedy skutkowałaby powstaniem nadpłaty w rozumieniu art. 72 par. 1 pkt 1 O.p., gdyż taka czynność nie podlega podatkowi z mocy ustawy z dnia 9 września 2000r. o podatku od czynności cywilnoprawnych” . Trudno zgodzić się z takimi rozstrzygnięciami sądów. Wyrok ustalający istnienie bądź nieistnienie stosunku prawnego lub prawa ma charakter deklaratoryjny, a więc nie tworzy nowego stanu prawnego. Potwierdzenie przez sąd cywilny nieważności bezwzględnej czynności prawnej nastąpi najczęściej w razie sporu między stronami. Organ podatkowy nie jest więc zobligowany do wytaczania powództwa w tym zakresie. Jeżeli nie ma on wątpliwości co do nieważności czynności prawnej sam może to stwierdzić poprzez wydanie decyzji o nadpłacie podatku. W sytuacji gdy, organ uważa, że czynność prawna jest ważna w świetle prawa cywilnego a podatnik zwrócił się o stwierdzenie nadpłaty, należałoby skorzystać z uprawnienia wynikającego z art. 199a par. 3 O.p. Dopiero stwierdzenie przez sąd nieistnienia stosunku prawnego wiązałoby organ podatkowy, który powinien stwierdzić nadpłatę i zwrócić zapłacony podatek. Z całą pewnością, nie

można uzależniać zwrotu nadpłaconego podatku od prejudycjalnego i deklaratoryjnego w tym przypadku, orzeczenia sądu, gdy nie ma wątpliwości co do nieważności czynności prawnej.

4.3. NIEWAŻNOŚĆ CZYNNOŚCI PRAWNYCH A INSTYTUCJE BEZSKUTECZNOŚCI, ODSTĄPIENIA I ROZWIĄZANIA UMOWY W ŚWIETLE PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Jak wynika z orzecznictwa, często strony, które chcą uznać umowę za niezawartą i zwrócić wzajemnie korzyści, jakie z niej osiągnęły odstępują od takiego kontraktu lub go rozwiązują. Nierzadko strony już w tekście umowy zawierają postanowienia pozwalające im na odstąpienie od umowy. W takim przypadku kontrahenci nie będą mogli liczyć na zwrot pobranego podatku od czynności cywilnoprawnych. Należy ponownie powołać się na zamknięty katalog przesłanek dokonania zwrotu podatku oraz zakaz wykładni rozszerzającej. Wiele działań prawnych podatników nie będzie można uznać za kwalifikujące się do zwrotu podatku. Dotyczy to zarówno odstąpienia od umowy, jak i jej rozwiązania. Naczelnny Sąd Administracyjny wielokrotnie podkreślał, że odstąpienie od realizacji umowy nie uzasadnia zwrotu prawidłowo naliczonej i uiszczonej odpłaty skarbowej. Również w innym orzeczeniu NSA uznał, że ustawa nie przewiduje możliwości zwrotu opłaty skarbowej pobranej od czynności prawnej, która została następnie rozwiązana na skutek zgodnych oświadczeń woli stron tej czynności. Chociaż oba powyższe wyroki dotyczyły nieobowiązującej już ustawy o opłacie skarbowej, to niewątpliwie zachowują swoją aktualność. Potwierdza to orzeczenie WSA w Gliwicach, w którym podkreślono, że istotą podatku od czynności cywilnoprawnych jest jego wymiar i pobór od dokonania określonych czynności cywilnoprawnych. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych koncentruje się więc na chwili zawarcia umowy lub dokonania innych czynności prawnych wymienionych w art. 1. Późniejsze zmiany tej umowy nie mogą mieć znaczenia dla obowiązku podatkowego. Ustawodawca w tym zakresie przewiduje wyjątek w art. 1 ust. 1 pkt 2 u.p.c.c. Przewiduje on, że obowiązek podatkowy powstanie w razie zmiany umów z pkt 2, jeżeli będą one powodować podwyższenie podstawy opodatkowania. Wszelkie inne zmiany umowy nie wywierają zatem wpływu na wysokość opodatkowania. Oznacza to również, że obniżenie ceny w umowie sprzedaży nie uzasadnia zwrotu podatku. Zwrot podatku nie nastąpi także wtedy, gdy strony rozwiążą umowę, a następnie dokonają podobnej czynności, o identycznej treści jak ta wcześniejsza. Trafny jest pogląd, że wyeliminowanie z obrotu prawnego umowy na podstawie oświadczenia stron zawartego w innej umowie nie jest równoznaczne z wyeliminowaniem z obrotu prawnego umowy z powodu jej nieważności. Uchylenie skutków prawnych w trybie umownym, nigdy nie będzie powodować zwrotu podatku.

Podobne skutki podatkowe, jak przy rozwiązaniu i odstąpieniu od umowy, wystąpią przy bezskuteczności czynności prawnej. W tym przypadku brak możliwości wystąpienia z wnioskiem o zwrot podatku jest niewątpliwy. Katalog przesłanek uzasadniających zwrot daniny nie przewiduje bezskuteczności czynności prawnej, zarówno względnej jak i zawieszanej. O ile ta pierwsza wada czynności prawnej nie powoduje na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych komplikacji, o tyle bezskuteczność zawieszona może rodzić problemy interpretacyjne. Przykładem jest zawarcie umowy przez osobę ograniczoną w zdolności do czynności prawnych (ubezwłasnowolnioną częściowo), która wymaga dla swej skuteczności potwierdzenia przedstawiciela ustawowego – „czynność kulejąca”. Dokonana czynność prawna będzie ważna, lecz strony będą pozostawać w stanie „zawieszenia” do czasu potwierdzenia przez przedstawiciela ustawowego oświadczenia woli osoby ograniczonej w zdolności do czynności prawnych. W związku z tym należy stwierdzić, że obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstanie od samego początku. Brak potwierdzenia oświadczenia woli przez przedstawiciela ustawowego będzie prowadził do uznania, że taka czynność nie będzie wywierać żadnych skutków prawnych. Strona takiej umowy nie będzie mogła jednak wnioskować o zwrot podatku na podstawie art. 11 u.p.c.c. z uwagi na brak przesłanki bezskuteczności czynności prawnej. Wydaje się więc, że jedyną możliwością zwrotu nienależnie zapłaconego podatku będą przepisy o nadpłacie podatku, analogicznie jak przy nieważności bezwzględnej (art. 72 i nast. O.p.). Zupełnie inaczej postrzega ten problem Z. Ofiarski, który zakłada, że czynność dotknięta bezskutecznością zawieszoną nie jest czynnością ważną i skuteczną, a to przemawia za tym, że obowiązek podatkowy w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje dopiero z chwilą, kiedy czynność ta stanie się w pełni ważna i skuteczna na gruncie prawa cywilnego – a więc z chwilą potwierdzenia czynności przez upoważnioną osobę. W razie odmowy takiego potwierdzenia lub upływu terminu na jego dokonanie obowiązek podatkowy nie powstanie w ogóle.

4.4. PODATKOWE SKUTKI NIEWAŻNOŚCI UMOWY ZOBOWIĄZUJĄCEJ I ROZPORZĄDZAJĄCEJ DO DOKONANIA CZYNNOŚCI PRAWNEJ

Jeden z podstawowych elementów ustawy podatkowej, jakim jest określenie momentu powstania obowiązku podatkowego znajduje swój wyraz w treści art. 3 ust. 2 u.p.c.c. Ustawodawca przyjął w tym przepisie, że „jeżeli zawarcie umowy przenoszącej własność następuje w wykonaniu zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność”. Wynika z tego jasno, że obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje dopiero z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność, a nie w momencie zawarcia umowy zobowiązującej do przeniesienia własności. Przywołany przepis nawiązuje do postanowień art. 155 K.c. dotyczącego

przeniesienia własności. Kodeks cywilny stanowi, że umowy sprzedaży, zamiany, darowizny, lub inne umowy zobowiązujące do przeniesienia własności rzeczy oznaczonych co do tożsamości – przenoszą własność na nabywcę, a więc są umowami o podwójnym skutku (zobowiązująco - rozporządzającym), przy czym skutek ten jest wynikiem zamierzonej czynności stron w postaci oświadczenia woli . Wyjątkiem będą umowy zobowiązujące do przeniesienia własności rzeczy oznaczonych co do gatunku lub rzeczy przyszłych, gdzie niezbędna będzie czynność realna w postaci przeniesienia posiadania rzeczy. Zatem zasadą w polskim porządku prawnym jest tzw. model francuski, przyjmujący, że umowy zobowiązujące do przeniesienia własności wywołują z chwilą ich zawarcia skutek rozporządzający . Jednakże, wyraźna wola stron lub przepis prawa, może przewidywać rozdzielanie obu czynności, w ten sposób, że czynność powoduje wyłącznie powstanie zobowiązania, a dla wywołania skutków rozporządzających trzeba dokonać odrębnej czynności rozporządzającej. Ten model rozwiązania w sposób najbardziej konsekwentny znalazł wyraz w prawie niemieckim .

W związku z powyższymi uwagami, należy rozważyć na gruncie podatku od czynności cywilnoprawnych skutki jakie na gruncie omawianej ustawy będzie wywierać nieważność: czynności o podwójnym skutku zobowiązująco - rozporządzającym, czynności zobowiązującej oraz czynności rozporządzającej. Należy uznać, że nieważna czynności o podwójnym skutku nie będzie powodować powstania obowiązku podatkowego od czynności cywilnoprawnych. W tym zakresie należy odnieść się do uwag poczynionych we wcześniejszych podrozdziałach. Ustawodawca wyraźnie określił, że podatek będzie należny wyłącznie od ważnych czynności prawnych. Nieważna czynność prawna nie będzie więc rodzić obowiązku podatkowego. W przypadku, gdy strony z własnej woli rozdzieliły czynności zmierzające do osiągnięcia skutku, jakim przykładowo może być przeniesienie własności nieruchomości, należy badać ważność zarówno czynności zobowiązującej jak i rozporządzającej. Kodeks cywilny w art. 158, ustanawia wymóg formy aktu notarialnego w stosunku do oby wyżej wymienionych czynności, jeżeli więc czynność rozporządzająca nie zostanie dokonana w przepisanej formie będzie nieważna. W obrocie prawnym pozostanie ważnie dokonana czynność zobowiązująca przy czym zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.c.c. nie będzie ona powodować obowiązku podatkowego. Strony będą zmuszone do ponownego zawarcia umowy rozporządzającej, jeżeli oczywiście nadal będą chciały osiągnąć zamierzony skutek .

O ile dwa powyższe przypadki nie budzą wątpliwości, o tyle ważność czynności rozporządzającej, przy jednoczesnej wadliwości czynności zobowiązującej, w kontekście art. 3 ust. 2 u.p.c.c. nasuwa pytanie o możliwość powstania obowiązku podatkowego na tle powyższego stanu faktycznego. Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.p.c.c. decydująca dla powstania takiego obowiązku będzie umowa przenosząca własność w wykonaniu uprzednio zawartej umowy zobowiązującej. Ważność tej ostatniej nie jest według powołanego przepisu warunkiem koniecznym powstania obowiązku zapłaty

podatku. W tym miejscu należy jednak odwołać się do art. 156 k.c., który stanowi, że ważność umowy przenoszącej własność zależy od istnienia zobowiązania wynikającego z uprzednio zawartej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności. Oznacza to, że jeżeli przyczyna, dla której zawiera się umowę o przeniesieniu własności nie istniała lub była nieważna, to umowa rozporządzająca jest także nieważna. Artykuł 156 k.c. werbalizuje zatem zasadę materialnej kauzalności umów przenoszących własność. Należy więc stwierdzić, że czynność rozporządzająca nie będzie uznana za ważną, w sytuacji gdy umowa zobowiązująca do jej dokonania będzie nieważna, a co za tym idzie obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych nie powstanie. Organy podatkowe powinny więc badać nie tylko czynność rozporządzającą, która bezpośrednio powoduje powstanie obowiązku podatkowego, lecz również czynność zobowiązującą, której ważność zarówno na gruncie prawa cywilnego, jak i podatkowego będzie kluczowa.

Biorąc powyższe pod uwagę i uwzględniając ratio legis przepisów ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz uzasadniony interes podatników należy stwierdzić, iż przedmiotem tego podatku będzie zawsze umowa rozporządzająca, stanowiąca albo element umowy o podwójnym skutku, bądź występująca samodzielnie.

5. PODSUMOWANIE

Podsumowując rozważania dotyczące podatkowych skutków nieważności czynności prawnej, należy w pierwszej kolejności odnieść się do relacji prawa cywilnego i podatkowego. Związki obu tych gałęzi prawa, choć wielopłaszczyznowe, są już w wielu przypadkach mniej widoczne niż w momencie narodzin zasady autonomii prawa podatkowego. Należy zauważyć, że ustawodawca, tam gdzie to możliwe, konsekwentnie stara się odchodzić od pojęć prawa prywatnego. Bez wątpienia jednak, podatkowe stany faktyczne będą wciąż w dużej mierze budowane w oparciu o wykształcone w nauce prawa cywilnego instytucje, co należy uznać za rozwiązanie słuszne, mając na uwadze zasadę spójności i jedności systemu prawa.

Nawiązując do skutków podatkowych nieważności czynności prawnej na gruncie poruszonych ustaw, należy zaznaczyć, że nie będą one identyczne, a wręcz przeciwnie będą się różnić w zależności od rodzaju daniny. Najbardziej uniezależniony od skutków nieważności czynności prawnej jest podatek od towarów i usług. Wynika to z założenia, iż przedmiotem opodatkowania VAT są skutki ekonomiczne, a nie prawne określonych działań. Pogląd taki znajduje potwierdzenie w założeń Dyrektyw oraz orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości UE. Jak wskazano, również wyroki sądów administracyjnych w coraz większym zakresie uwzględniają specyfikę systemu podatku od wartości dodanej i przyjmują, zbieżną z TS linię orzeczniczą. Nie można jednak uznać, że wszelkie wątpliwości

wokół skutków nieważnych czynności prawnych w podatku od towarów i usług zostały rozwiane. Istotą sporu była i z pewnością jeszcze będzie kwestia rozumienia pojęcia „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”. Przedstawione propozycje rozumienia tego ustawowego zapisu różnią się na tyle, że nie można uznać, iż istnieje w tej mierze jakiś spójny i jednolity pogląd. Wydaje się, że jedynie czyny zabronione w rozumieniu Kodeksu karnego uznawane będą, w większości za czynności nieopodatkowane VAT. Nie sposób w tym miejscu pominąć kontrowersji, jakie wzbudza umieszczenie w przepisach dotyczących ograniczeń w pomniejszeniu podatku należnego o podatek naliczony, norm odsyłających do art. 58 i 83 k.c. Jak już wspomniano regulacja ta w sposób ewidentny jest niezgodna z prawem unijnym. Dziwić musi jednak fakt, że liczne w ostatnim czasie nowelizacje ustawy o podatku od towarów i usług, nie objęły właśnie tego krytykowanego zapisu.

W przypadku ustaw o podatkach dochodowych, powstaje podobny problem interpretacyjny, identycznie brzmiącego jak w ustawie o podatku od towarów i usług przepisu. Również na gruncie tych ustaw, ustawodawca nie wystrzegł się błędów. Mimo wieloletnich, trudnych doświadczeń z wykładnią pojęcia „czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy”, zdecydowano się wprowadzić do przepisów o kosztach uzyskania przychodów podobne rozwiązanie. Tym bardziej wzbudza zdumienie to, że celem nowelizacji, przeprowadzonej w roku 2008, było uniemożliwienie zaliczania łapówek do tychże kosztów.

Zdecydowanie najmniej problemów interpretacyjnych budzą skutki podatkowe nieważnych czynności prawnych w podatku od czynności cywilnoprawnych. Wynika to z faktu, że przedmiotem opodatkowania nie są skutki gospodarcze zawartych umów, lecz sam fakt ich zawarcia. W związku z tym obowiązek podatkowy nie może powstać, jeżeli czynność prawna dotknięta jest wadą powodującą nieważność. Należy pamiętać, że wyłącznie na gruncie tej ustawy, prawodawca rozróżnia nieważność bezwzględna i względną. Ma to jednakże, znaczenie dopiero w momencie dochodzenia przez podatnika zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Zastosowanie będą miały przepisy o zwrocie podatku w przypadku nieważności względnej oraz regulacje Ordynacji podatkowej przy zaistnieniu nieważności bezwzględnej.

Wydaje się, że elementem wspólnym, łączącym wszystkie przepisy dotyczące skutków podatkowych nieważności czynności prawnych, są wątpliwości, kontrowersje, spory i problemy interpretacyjne. Niewątpliwie, na gruncie prawa podatkowego występują one częściej niż w którejkolwiek dziedzinie prawa, jednakże w tym przypadku w procesie wykładni dochodzi do jednoczesnej aktualizacji norm prawa podatkowego i prywatnego, co nie ułatwia zadania. Należy zdawać sobie sprawę, że niemal odwieczne współlistnienie obu gałęzi prawa, zawsze rodziło i będzie rodzić dylematy, dlatego też niezasadne byłoby dążenie do jakiegokolwiek unifikacji, czy też rozwiązywania problemów za wszelką cenę. Trzeba mieć jednak na uwadze, że wiele w tej mierze

może działać ustawodawca, zarówno w sensie pozytywnym jak i negatywnym. Po analizie tematyki podatkowych skutków podatkowych nieważności czynności prawnych ze smutkiem można skonstatować, że w tym przypadku jest to głównie działalność o charakterze negatywnym.