

KRZYSZTOF RADZIKOWSKI

## SKUTKI WADLIWOŚCI CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNEJ W ŚWIETLE USTAWY O PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

Przedmioty regulacji prawa podatkowego i prawa cywilnego są ze sobą powiązane. Zdarzenia i działania powodujące powstanie stosunków w zakresie prawa podatkowego związane są z rezultatami obrotu prawnego. Prawo podatkowe jest – podobnie jak prawo cywilne – blisko związane ze sferą stosunków ekonomicznych, lecz w przeciwieństwie do prawa cywilnego stosunki społeczne wytworzone na gruncie tego prawa charakteryzują się elementami władztwa i podporządkowania. Prawo podatkowe, kształtując poszczególne elementy prawnopodatkowego stanu faktycznego, w szczególności przedmiot opodatkowania, niejednokrotnie odwołuje się do sytuacji uregulowanych w prawie cywilnym.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest zestawienie wpływu sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnych na jedyny podatek, który za swój przedmiot opodatkowania obiera bezpośrednio stosunek cywilnoprawny w takiej formie, w jakiej uregulowany jest on w przepisach prawa cywilnego.

### I. POJĘCIE WADLIWOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ I SANKCJI WADLIWOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNEJ

Czynności prawne jako czynności konwencjonalne funkcjonują w ramach reguł konstruujących te czynności. Teoria czynności konwencjonalnych zwraca uwagę na szczególny typ czynów ludzkich, które uzyskują swoisty sens z uwagi na określone reguły znaczeniowe – jest to właśnie sens sztucznie (konwencjonalnie) wyznaczony<sup>1</sup>. Zostanie on zrealizowany tylko wtedy, gdy spełnią się określone przesłanki i gdy człowiek będzie postępował stosowanie do właściwych dla danej czynności konwencjonalnej reguł postępowania. Czynnością prawną (cywilnoprawną) będzie zatem działanie ludzkie wywołujące skutki prawne, które prawo przedmiotowe uznaje za zamierzone przez strony składające oświadczenie woli<sup>2</sup>.

Ogólna teoria czynności konwencjonalnych posługuje się jednorodnym pojęciem nieważności, polegającym na nieuznaniu danego działania psychofizycznego za

---

<sup>1</sup> Z. Radwański, *Jeszcze w sprawie bezwzględnie nieważnych czynności prawnych*, „Państwo i Prawo” 1986, nr 6, s. 93.

<sup>2</sup> A. Szpunar, *Uwagi o pojęciu czynności prawnej*, „Państwo i Prawo” 1974, nr 12, s. 14.

substrat czynności konwencjonalnej, a zatem działanie całkowicie nieefektywne w porównaniu z czynnością dokonaną według reguł konstruujących czynność konwencjonalną<sup>3</sup>. Tak więc w ujęciu modelowym każde działanie albo jest czynnością konwencjonalną danego rodzaju (tu: czynnością prawną), albo nią nie jest<sup>4</sup>. Nie da się wyróżnić klasy działań, które można by określić jako nieważne bądź nieskuteczne czynności konwencjonalne.

Prawo (cywilne) posługuje się natomiast różnymi pojęciami nieważności czynności, aż do przyjęcia konstrukcji czynności prawnej nieistniejącej<sup>5</sup>. W tym miejscu należy odróżnić czynność prawną nieistniejącą od „tylko” wadliwej. Dominuje pogląd uznający za nieistniejące czynności prawne takie zachowania, w których nie można rozpoznać oświadczenia woli, a więc takie, które nie wyrażają decyzji wywołania skutków prawnych w zakresie prawa cywilnego. Zachowania takie (tj. nie stanowiące czynności prawnych) mogą być jednak relewantne z punktu widzenia innych gałęzi prawa, a w szczególności prawa podatkowego: należy tu wspomnieć o prawnopodatkowych stanach faktycznych zbudowanych bez udziału czynności cywilnoprawnych.

Nieistniejąca czynność prawna nie podlega już klasyfikacji jako „ważna” albo „nieważna” – po prostu nie liczy się i nie wywiera żadnych związanych z tym typem zdarzeń prawnych skutków. Dopiero gdy oświadczenie woli zostało złożone, rozpatruje się je w kategoriach „ważności” – uwzględnia się tutaj reguły prawne konstruujące daną czynność prawną, które mogą powodować, że czynność taka nie wywołuje przewidzianych dla tego typu zdarzeń skutków prawnych (w związku z tym mówi się o sankcjach czynności prawnych)<sup>6</sup>.

Zgodnie z tradycyjnym poglądem, w doktrynie prawa cywilnego przyjęć należy dychotomiczny podział na czynności prawne wadliwe i niewadliwe<sup>7</sup>. Jak zauważa B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, termin „wadliwość” został zaczerpnięty z języka potocznego i oznacza pewne nieprawidłowości w podjęciu czynności prawnych<sup>8</sup>. Nie wyjaśnia on jednak nic na temat przyczyn, rodzajów i skutków wadliwości, stanowiąc określenie zbiorcze dla wszystkich przypadków, w których czynność prawna została dokonana (jest istniejąca), lecz występują w niej braki, które nie pozwalają zaklasyfikować jej jako w pełni prawidłowej.

Wadliwość oznacza cechę czynności prawnej. Cecha wadliwości i wadliwa czynność prawna może być określona wyłącznie od strony negatywnej. Wadliwa, tzn. taka, która nie jest prawidłowa, niespełniająca wymaganego przez prawo minimum pozwalającego na utrzymanie bytu czynności prawnej w obrocie prawnym bez potrzeby dokonywania jakichkolwiek zabiegów innych niż interpretacja jej treści. Przy takim ujęciu zakresem wadliwości należy objąć

<sup>3</sup> Z. Radwański, op. cit., s. 95.

<sup>4</sup> T. Gizbert-Studnicki, *O nieważnych czynnościach prawnych w świetle koncepcji czynności konwencjonalnych*, „Państwo i Prawo” 1975, nr 4, s. 71.

<sup>5</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2005, s. 337.

<sup>6</sup> Ibidem, s. 338.

<sup>7</sup> J. Preussner-Zamorska, *Nieważność czynności prawnej w prawie cywilnym*, Warszawa 1983, s. 33-34.

<sup>8</sup> B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, w: *System prawa cywilnego*, t. 1, red. S. Grzybowski, Wrocław 1984, s. 645.

każde odchylenie od modelowego minimum prawidłowości czynności prawnej. Pod pojęciem wadliwości należy zatem rozumieć wszystkie okoliczności (braki, uchybienia) powodujące, że dokonana (istniejąca) czynność prawna nie wywołuje wszystkich lub tylko niektórych skutków prawnych<sup>9</sup>.

Zwykle za sankcję uważa się zagrożenie jakimś złem wobec osoby, która obowiązana jest do dokonania powinnego działania. W stosunkach cywilnoprawnych sankcja występuje przede wszystkim w zorganizowanej postaci przymusu państwowego w razie niewykonania obowiązku prawnego<sup>10</sup>. Za sankcję szczególnego rodzaju uważa się także niewywoływanie pełnej skuteczności prawnej przez czynność prawną. Jej swoistość polega na tym, że osoba zagrożona tą sankcją nie jest obowiązana do dokonania określonej czynności, lecz czynność ta okaże się prawnie nieefektywna (nieskuteczna w pełni), jeżeli nie zostaną spełnione określone prawem przesłanki<sup>11</sup>.

Różne typy wadliwości czynności mają niejednakowy wpływ na istnienie i treść odpowiednich stosunków cywilnoprawnych. Uprawnione wydaje się zatem twierdzenie, że również na gruncie prawa podatkowego poszczególne rodzaje wad czynności cywilnoprawnych prowadzą lub mogą prowadzić do odmiennych skutków. Z tego punktu widzenia konieczne jest przedstawienie cywilnoprawnych sankcji wadliwości czynności prawnych.

## II. KLASYFIKACJA TYPÓW SANKCJI WADLIWOŚCI CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH

W niniejszej publikacji przyjęto przeważające w literaturze cywilistycznej tradycyjne wyróżnienie czterech typów cywilnoprawnych sankcji wadliwych czynności prawnych:

- 1) nieważność (bezwzględna) czynności prawnej,
- 2) nieważność względną czynności prawnej (wzruszalność),
- 3) bezskuteczność zawieszoną czynności prawnej,
- 4) bezskuteczność względną czynności prawnej<sup>12</sup>.

Tradycyjne stanowisko prezentowane przez cywilistów traktuje czynności prawne nieważne bezwzględne jako odmianę czynności prawnych – tylko tym różniących się od ważnych czynności, że czynności bezwzględne nie wywołują żadnego z zamierzonych skutków prawnych<sup>13</sup>. Przyjmując tradycyjny pogląd cywilistów należy podkreślić, że nieważność bezwzględna jest najostrzejszą sankcją przewidzianych w prawie cywilnym dla wadliwych czynności prawnych. Polega ona na tym, że pomimo zewnętrznych pozorów konkretnej

<sup>9</sup> A. Kawałko, H. Witczak, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2006, s. 170.

<sup>10</sup> *System prawa prywatnego*, t. 2. *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, Warszawa 2002, s. 426.

<sup>11</sup> Por. S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 43-45.

<sup>12</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1996, s. 301.

<sup>13</sup> Zob. przykładowo: R. Longchamps de Berier, *Wstęp do nauki prawa cywilnego*, Lublin 1922, s. 239 i n.; A. Szpunar, *O konwalidacji nieważnej czynności prawnej*, „Państwo i Prawo” 1986, z. 5, s. 20-22; A. Wolter, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1972, s. 282 i n.

czynności prawnej, nie wywołuje ona zamierzonych skutków prawnych<sup>14</sup>. Nieważność bezwzględna istnieje z mocy prawa (*ipso iure*), a zatem bez potrzeby zajścia jakichkolwiek dalszych zdarzeń. Czynność prawna jest nieważna od początku (*ab initio*) – od chwili zawarcia nie wywołuje zamierzonych skutków prawnych. Dlatego też wszelkie stosunki prawne lub prawa, które by się na nieważnej czynności opierały lub z niej wywodziły, nie mogą w zasadzie powstać w ważny sposób<sup>15</sup>. Czynność taka nie wywołuje skutków prawnych wobec nikogo (działa *erga omnes*) – każdy zainteresowany może więc powołać się na nią.

Nieważność względna (wzruszalność) jako skutek wadliwej czynności prawnej polega na szczególnym osłabieniu jej skuteczności w tym znaczeniu, że przyznaje osobie, która złożyła wadliwe oświadczenie woli, prawo do doprowadzenia do unieważnienia dokonanej czynności prawnej<sup>16</sup>. Oznacza to, że – w przeciwieństwie do nieważności bezwzględnej – czynność taka nie jest bezskuteczna *ex lege*, lecz jej ważność może być uchylona w drodze innej czynności prawnej lub orzeczenia sądowego. Na zarzut nieważności względnej może się powołać tylko któraś z oznaczonego w ustawie krąg osób, a sąd nie może uwzględnić go *ex officio* – organy mogą to uczynić wyłącznie na skutek inicjatywy uprawnionych do żądania unieważnienia osób. Do czasu unieważnienia czynności prawnej względnie nieważnej wywiera ona skutki prawne, tak jak czynność niewadliwa. Oznacza to uznanie jakby tymczasowej ważności czynności z jednoczesnym zagrożeniem nieważnością, której wystąpienie uzależnione jest od woli uprawnionego podmiotu<sup>17</sup>. Czynność prawna wzruszalna od chwili jej zawarcia wywołuje skutki prawne zamierzone przez strony oraz wszystkie te, jakie prawo normalnie łączy z oświadczeniami stron – powstaje zatem stosunek prawny, powstają prawa i obowiązki, przechodzą prawa itp. Stan taki trwa do momentu obalenia (wzruszenia) czynności w odpowiednim trybie. Do czasu unieważnienia czynności prawnej względnie nieważnej wywiera ona w pełni skutki prawne, tak jak czynność niewadliwa; z chwilą jednak, gdy nastąpiło unieważnienie, czynność tę traktuje się jak czynność prawną bezwzględnie nieważną, czyli uważa się ją za nieważną od chwili jej dokonania (*ex tunc*), a nie unieważnienia (*ex nunc*)<sup>18</sup>.

Konstrukcja bezskuteczności zawieszanej polega na tym, że do ważności czynności prawnej wymagana jest zgoda osoby trzeciej<sup>19</sup>. Nie jest ona stroną tej czynności, lecz brak jej zgody stoi na przeszkodzie, aby czynność stała się ważna i skuteczna. Oświadczenie zawierające zgodę osoby trzeciej może zostać złożone przed czynnością, równocześnie z tą czynnością lub stanowić potwierdzenie dokonanej już czynności (potwierdzenie ma moc wsteczną od chwili dokonania czynności prawnej). Zgoda osoby trzeciej podlega ogólnym regułom dotyczącym oświadczeń woli: może zostać wyrażona w sposób wyraźny lub dorozumiany w dowolnej formie. Jeżeli jednak dla ważności czynności prawnej wymagana

<sup>14</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, op. cit., s. 301.

<sup>15</sup> B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, op. cit., s. 706.

<sup>16</sup> Ibidem, s. 711.

<sup>17</sup> Ibidem, s. 711.

<sup>18</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, op. cit., s. 303.

<sup>19</sup> Ibidem, s. 303-304.

jest forma szczególna (pod rygorem *ad solemnitatem*) oświadczenie zawierające zgodę osoby trzeciej również powinno być złożone w tej samej formie (art. 63 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.; dalej: k.c.). Stan bezskuteczności zawieszony trwa w okresie pomiędzy dokonaniem danej czynności a złożeniem przez osobę trzecią wymaganą prawem zgody osoby trzeciej. Nie jest ona nieważna, ale powstaje pewien stan zawieszenia określany jako czynność prawna niezupełna (kulejąca; *negotium claudicans*). Taka czynność prawna nie wywołuje zamierzonych skutków prawnych, lecz staje się w pełni skuteczna z chwilą dokonania potwierdzenia. Brak tego potwierdzenia powoduje, że staje się ona definitywnie nieważna.

Bezskuteczność względna czynności prawnej polega na tym, że pozostaje ona bezskuteczna w stosunku do określonego kręgu osób, zachowując ważność i skuteczność względem wszystkich pozostałych<sup>20</sup>. Uznanie umowy za bezskuteczną na podstawie art. 59 k.c. oznacza, że w stosunku osoby trzeciej traktuje się ją jak niezawartą, a osoba trzecia uzyskuje możliwość realizacji swojego roszczenia. Pozostałe konsekwencje danej umowy (wobec wszystkich innych osób) występują nadal w takim zakresie, w jakim można to pogodzić z realizacją roszczeń osoby trzeciej. Należy zauważyć, że powództwo to nie wyłącza późniejszych roszczeń odszkodowawczych osoby trzeciej (wierzyciela) w stosunku do dłużnika oraz ewentualnych roszczeń ze strony niedoszedłego kontrahenta. Podobnie kształtuje się zakres uprawnień i obowiązków stron w pozostałych przypadkach bezskuteczności względnej (tj. art. 527 i n. k.c. – tzw. *actio pauliana*, art. 916, art. 1024 oraz art. 1036 zd. 2 k.c.).

### III. USTAWA O PODATKU OD CZYNNOŚCI CYWILNOPRAWNYCH WOBEC SANKCJI WADLIWOŚCI CZYNNOŚCI PRAWNYCH

Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: p.c.c.) – w przeciwieństwie do pozostałych ustaw szczegółowej części podatkowej – statuuje czynności (stosunki) cywilnoprawne za przedmiot opodatkowania. Ustawodawca posłużył się terminami prawa cywilnego bez nadawania im autonomicznej, podatkowej treści<sup>21</sup>. Oznacza to, że przedmiot tego podatku jest dokładnie taki, jaki kształt nadadzą mu przepisy Kodeksu cywilnego lub inne przepisy prawa cywilnego.

W art. 1 ustawa o p.c.c. wymienia na zasadzie katalogu zamkniętego (*numerus clausus*) czynności cywilnoprawne podlegające opodatkowaniu tym podatkiem. Oznacza to, że podatkowi temu nie podlegają inne czynności nazwane, jak również czynności (umowy) nienazwane, które siłą rzeczy nie są wymienione w tym przepisie.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 305-308.

<sup>21</sup> K. Zagrobelny, *Glosa do wyroku NSA z 22 lutego 1995 r., sygn. akt: SA/E 1548/94*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1996, nr 7-8, poz. 132; M. Aleksandrowicz, M. Grzybowski, *Oplata skarbową od umowy leasingu. Glosa do wyroku NSA z 20 maja 1994, sygn. akt: III SA 1124/93*, „Glosa” 1995, nr 3, s. 7.

Zgodnie jednak ze stanowiskiem przyjętym w doktrynie i orzecznictwie, elementem decydującym o zaklasyfikowaniu jakiejś czynności (umowy) do katalogu opodatkowanych p.c.c. nie decyduje nazwa czynności (umowy) przyjęta przez jej strony, lecz jej istotne postanowienia, które mają być zbieżne z istotnymi postanowieniami czynności (umów) wymienionych w katalogu czynności (umów) podlegających opodatkowaniu. Organy podatkowe nie są związane wskazaną przez strony nazwą czynności cywilnoprawnej, lecz mogą i powinny samodzielnie ustalać istotne elementy<sup>22</sup>. Z obowiązku uiszczenia podatku nie zwalnia umieszczenie w umowie dodatkowych elementów, które nie przekreślają jej charakteru jako jednej z czynności wymienionej w katalogu czynności opodatkowanych w ustawie o p.c.c.<sup>23</sup> Z drugiej jednak strony opodatkowaniu nie podlegają umowy nienazwane łączące w sobie cechy typowe dwóch lub więcej umów wymienionych w Kodeksie cywilnym i katalogu czynności opodatkowanych w ustawie o p.c.c.<sup>24</sup>

Konstrukcja ustawy zakłada zasadniczo, że w każdej sytuacji określonej w art. 1 powstaje obowiązek podatkowy, zaś tylko w sytuacjach ujętych w art. 11 ust. 1 ustawy można dochodzić zwrotu zapłaconego podatku.

## 1. Podatek od czynności cywilnoprawnych wobec czynności prawnych bezwzględnie nieważnych

Wychodząc z założenia, że obowiązek podatkowy w ustawie o p.c.c. wiąże się jedynie z ważnymi i skutecznymi umowami (czynnościami) na gruncie prawa cywilnego, należy stwierdzić, że obowiązek ten nie powstaje w odniesieniu do czynności bezwzględnie nieważnych. Wynika to z przedstawionej powyżej charakterystyki sankcji nieważności bezwzględnej, która jest skuteczna *ab initio i erga omnes*.

W związku z powyższym nie jest konieczne dodatkowe zastrzeżenie w treści ustawy o p.c.c., że podatki od czynności cywilnoprawnych nie podlegają czynności dotknięte sankcją nieważności bezwzględnej. Tym bardziej nie byłoby uzasadnione umieszczanie nieważności bezwzględnej dokonanej czynności jako przesłanki zwrotu podatku (art. 11 ustawy). Zwrot p.c.c. uregulowany w art. 11 ustawy dotyczy bowiem sytuacji, w których podatek został pobrany (powstał obowiązek podatkowy) dla danej czynności cywilnoprawnej zgodnie z obowiązującymi przepisami. Tymczasem nieważność bezwzględna polega na tym, że czynność prawna nie wywołuje skutków prawnych od samego początku, a więc zamierzona czynność w ogóle nie dochodzi do skutku – traktuje się ją, jakby nie została dokonana. Nieważność bezwzględna istnieje *ex lege* bez potrzeby składania jakichkolwiek oświadczeń lub wydawania orzeczeń są-

<sup>22</sup> Wyrok NSA z 10 stycznia 1997 r., sygn. akt: III SA 1184/95, LEX nr 27413.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 7 maja 1998 r. sygn. akt: I SA/Ka 1215/96, LEX nr 35938; wyrok NSA z 29 czerwca 1999 r., sygn. akt: I SA/Ka 2240/97, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2000, nr 4, poz. 127.

<sup>24</sup> Por: G. Liszewski, *Oplata skarbowa od umowy leasingu finansowego. Glosa do wyroku NSA z 27 kwietnia 1993 r. (sygn. akt: SA/Wr 73/93)*, „Glosa” 2000, nr 7, s. 20. Odmiennie zdanie wyrażono w wyroku NSA z 20 maja 1994 r. (sygn. akt: III SA 1124/93, „Monitor Podatkowy” 1994, nr 11, s. 347-348), w którym stwierdzono, że jeżeli strony zawierają umowę mieszaną, zawierającą *essentialia negotii* kilku umów nazwanych, z których każda podlega opłacie skarbowej (p.c.c.), to nie sposób przyjąć, że od umowy mieszanej opłaty nie pobiera się.

dowych. Każdy może się na tę nieważność powołać, w tym także organy w postępowaniu podatkowym – powinny one rozstrzygnąć tę kwestię samodzielnie na potrzeby prowadzonego przez siebie postępowania<sup>25</sup>.

*De lege lata* nieważność bezwzględna czynności cywilnoprawnej powoduje zatem brak powstania obowiązku podatkowego w ustawie o p.c.c. Jeżeli podatnik uiszczył mimo wszystko podatek, uczynił to nienależnie. Podatek zapłacony od bezwzględnie nieważnej czynności cywilnoprawnej stanowi nadpłatę, co wynika wyraźnie z art. 72 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. 2005, Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa), a podatnik może domagać się zwrotu na podstawie odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej o stwierdzeniu nadpłaty.

## **2. Podatek od czynności cywilnoprawnych wobec czynności prawnych względnie nieważnych**

Zgodnie z art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o p.c.c., podatek podlega zwrotowi, jeżeli zostały uchylone skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna). Zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych jest instytucją odrębną od nadpłaty uregulowanej w Ordynacji podatkowej. Zwrot p.c.c. następuje w sytuacji, gdy uiszczony podatek był w momencie świadczenia należny, a dopiero późniejsze zaistnienie przewidzianych w ustawie okoliczności powoduje obowiązek zwrotu podatku<sup>26</sup>.

W przeciwieństwie do nieważności względnej, podstawą zwrotu podatku nie jest odstąpienie stron od realizacji umowy, a także – w przeciwieństwie do zmiany umowy podwyższającą wartość jej przedmiotu (a co za tym idzie i podatku) – zmiana umowy poprzez obniżenie wartości jej przedmiotu oraz utrata mocy przez umowę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z powodu niedopełnienia obowiązku rejestracji w rejestrze handlowym (Krajowym Rejestrze Sądowym). Podatek był należny w momencie wykonania czynności (powstał obowiązek podatkowy), a art. 11 ustawy o p.c.c. nie wymienia tych sytuacji jako podstawy do zwrotu podatku. Wniosek ten ma oparcie w orzecznictwie NSA<sup>27</sup>.

## **3. Podatek od czynności cywilnoprawnych wobec czynności prawnych dotkniętych sankcją bezskuteczności zawieszzonej**

Ustawa o p.c.c. nie zawiera bezpośredniej regulacji tej sytuacji. Należy w takiej sytuacji jeszcze raz powtórzyć, że ustawa ta, jako jedyna z ustaw podatkowych, odnosi się do czynności cywilnoprawnych, tak jak są one

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Łodzi, sygn. akt: I SA/Łd 1869/03, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 3, s. 46-47.

<sup>26</sup> *Komentarz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, red. W. Modzelewski i J. Bielawny, Warszawa 2005, s. 150.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z 27 stycznia 1994 r., sygn. akt: SA/Po 2789/93, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 4, poz. 159; wyrok NSA z 21 listopada 1994 r., sygn. akt: III SA 248/94, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1995, nr 4, poz. 171; wyrok NSA z 25 września 1996 r., sygn. akt: III SA 731/95, LEX nr 27269; wyrok NSA z 19 lutego 1997 r., sygn. akt: III SA 1331/95, opublikowany wraz z przytaczaną już głosz G. Liszewskiego w „Głosie” 2000, nr 7, s. 19-21; wyrok NSA z 10 kwietnia 1997 r., sygn. akt: I SA/Po 1277/96, LEX nr 29330; wyrok NSA z 3 lutego 1999 r., sygn. akt: I SA/Gd 109/97, LEX nr 36805.

uregulowane w Kodeksie cywilnym i innych ustawach prawa cywilnego. Z uwagi na fakt, że ustawa o p.c.c. wprost odwołuje się do kategorii umów i czynności cywilnoprawnych, należy stwierdzić, że opodatkowaniu podatkiem p.c.c. podlegają tylko te umowy i czynności, które są ważne i skuteczne na gruncie przepisów prawa cywilnego.

W takim razie należy się odwołać do bliższej charakterystyki czynności prawnych dotkniętych sankcją bezskuteczności zawieszanej. Tymczasowość odróżnia czynność prawną nieważną i dotkniętą sankcją bezskuteczności zawieszanej – czynność prawną nieważną od początku nie wywiera skutków prawnych, nigdy nie będzie ich wywierała i nie wiąże żadnej ze stron<sup>28</sup>. W razie bezskuteczności zawieszanej oświadczenie woli jest wiążące dla kontrahenta, przynajmniej do czasu odmowy potwierdzenia czynności przez osobę do tego uprawnioną. Od wzruszalności różni bezskuteczność zawieszoną brak powstania skutków prawnych z chwilą zawarcia umowy. Wzruszalna czynność prawną jest w pełni skuteczna, a dopiero wzruszenie pozbawia ją skuteczności z mocą wsteczną. Dotknięta bezskutecznością zawieszoną czynność prawną nie wywołuje natomiast w tej chwili zamierzonych skutków. Nie jest to również czynność prawną warunkowa, jakkolwiek występuje w niej element niepewności co do jej dalszych losów. Warunek jest zastrzeżeniem dokonany w ważnej czynności prawnej uzależniającym powstanie jej skutków od zdarzenia przyszłego, lecz niepewnego. W razie bezskuteczności zawieszanej zdarzenie przyszłe i niepewne w postaci potwierdzenia lub jego odmowy występuje, jednakże od jego wystąpienia uzależniony jest sam byt czynności prawnej.

Z powyższego wynika, że z chwilą dokonania (do momentu potwierdzenia) czynność dotknięta bezskutecznością zawieszoną nie jest czynnością ważną i skuteczną. To zaś przemawia za tym, że obowiązek podatkowy w p.c.c. powstaje dopiero z chwilą, kiedy czynność ta stanie się w pełni ważną i skuteczną na gruncie prawa cywilnego – a więc z chwilą potwierdzenia czynności przez upoważnioną do tego osobę trzecią. W razie odmowy potwierdzenia lub bezskutecznego upływu terminu wyznaczonego na potwierdzenie obowiązek podatkowy nie powstanie w ogóle.

Powyższe rozumowanie zgodne jest z zakazem stosowania analogii w prawie podatkowym na niekorzyść podatnika w taki sposób, aby tworzyć nowe stany podlegające opodatkowaniu nieprzewidziane wyraźnie przez ustawodawcę. Należy podzielić poglądy, że milczenie ustawodawcy co do opodatkowania jakiegoś prawnopodatkowego stanu faktycznego, nawet gdyby było wyrazem błędu legislacyjnego, trzeba uznać nie za lukę prawną, lecz obszar wolny od ustawowej regulacji<sup>29</sup>.

#### **4. Podatek od czynności cywilnoprawnych wobec czynności prawnych dotkniętych sankcją bezskuteczności względnej**

Podobnie jak w przypadku sankcji bezskuteczności zawieszanej, ustawa o p.c.c. nie zawiera bezpośredniej regulacji konsekwencji dotknięcia czynności

<sup>28</sup> B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, op. cit., s. 720.

<sup>29</sup> R. Mastalski, *Analogia w procesie wykładni prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1989, nr 9, s. 67; K. Radzikowski, *Analogia w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 4, s. 19-20.



prawnej sankcją bezskuteczności względnej. Dlatego też, tak samo jak w przypadku bezskuteczności zawieszonej, w celu odpowiedzi na pytanie o podatkowe traktowanie czynności prawnych dotkniętych sankcją bezskuteczności względnej należy odwołać się do charakteru ustawy o p.c.c., która jako jedyna z ustaw podatkowych odnosi się do czynności cywilnoprawnych tak, jak są one uregulowane w Kodeksie cywilnym i innych ustawach prawa cywilnego. W związku z powyższym należy też odnieść się do istoty instytucji bezskuteczności względnej.

Jak już wspomniano, istotą bezskuteczności względnej jest to, że może ona zostać uznana przez sąd za bezskuteczną w stosunku do określonego kręgu osób, zachowując ważność i skuteczność względem wszystkich pozostałych. Oznacza to, że czynność taka jest ważna i skuteczna w momencie jej dokonania, co powoduje, iż w momencie jej dokonania czynność taka podlega obowiązkowi podatkowemu p.c.c. na zasadach ogólnych.

Wyjątkiem od powyższych zasad pozostają art. 1036 zd. 2 k.c. oraz art. 47 § 2 ustawy z 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. Nr 9, poz. 59; dalej: k.r.o.).

Zgodnie z treścią art. 1036 k.c., spadkobierca może jedynie za zgodą pozostałych spadkobierców rozporządzić udziałem w przedmiocie należącym do spadku. W razie braku zgody któregokolwiek z pozostałych spadkobierców rozporządzenie takie jest bezskuteczne o tyle, o ile naruszałoby uprawnienia przysługujące temu spadkobiercy na podstawie przepisów o dziale spadku. Przepis ten przewiduje zatem *ex lege* powoduje bezskuteczność przedmiotem należącym do spadku bez zgody współspadkobierców. W tym przypadku od samego początku nie dochodzi do zawarcia skutecznej umowy sprzedaży (lub zamiany) w relacji pomiędzy nabywcą, rozporządzającym a pozostałymi spadkobiercami. Prawo nabywcy jest skuteczne o tyle, o ile da się to pogodzić z realizacją roszczeń współspadkobierców, czyli w praktyce kontrahent spadkobiercy nie nabywa skutecznie przedmiotu rozporządzenia już od samego początku. W rezultacie, dział spadku można przeprowadzić w ten sposób, jakby rozporządzenia nie było<sup>30</sup>. Jeżeli więc w dziale spadku cały przedmiot, w którym spadkobierca zbył swój udział bez zgody współspadkobierców sąd przyzna na własność innemu spadkobiercy, to uprawnienie nabywcy udziału ograniczy się do żądania spłaty pieniężnej. Nie może on jednak liczyć nawet na taką spłatę, jeżeli zbywcy (po zaliczeniu dokonanych na jego rzecz darowizn – art. 1042 k.c.) nic już się nie należy. Niemniej jednak nabywca może być uprawniony do spłaty pieniężnej od spadkobiercy, któremu sąd przyzna w dziale spadku sporny składnik majątkowy o tyle, o ile do takiej spłaty uprawniony byłby spadkobierca, który dokonał bezskutecznego rozporządzenia<sup>31</sup>. Poza tym w pozostałym zakresie nabywca spornego składnika majątkowego będzie uprawniony do roszczenia względem zbywcy z tytułu rękojmi, jako że przedmiot transakcji obciążony jest ewidentną wadą prawną.

Podsumowując powyższe rozważania, należy zauważyć, że od początku – w przypadku braku zgody pozostałych spadkobierców – nabywca nie nabędzie

<sup>30</sup> M. Pazdan, w: *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. II, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2000, s. 963.

<sup>31</sup> E. Drozd, w: *System prawa cywilnego*, t. IV. *Prawo spadkowe*, red. J. St. Piątkowski, Wrocław-Warszawa 1986, s. 441.

przedmiotu transakcji, czyli będzie ona nieskuteczna *ab initio*. Podobnie zatem jak w przypadku nieważności bezwzględnej, w tym przypadku nie jest konieczne dodatkowe zastrzeżenie w treści ustawy o p.c.c., że podatkwowi od czynności cywilnoprawnych nie podlegają czynności, o których mowa powyżej. Ewentualnie uiszczony podatek stanowi nadpłatę (art. 72 § 1 Ordynacji podatkowej), a podatnik może domagać się zwrotu na podstawie odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej o stwierdzeniu nadpłaty.

Do innych wniosków dochodzi się w pozostałych przypadkach bezskuteczności względnej czynności cywilnoprawnych. Podatek zgodnie z zasadami ogólnymi jest należny, a potencjalną możliwość zwrotu stwarza art. 11 ustawy o p.c.c.. Widać tutaj daleko idące podobieństwo pomiędzy analizowaną instytucją bezskuteczności względnej a sądowym uchYLENIEM skutków prawnych oświadczenia woli (nieważnością względną czynności prawnej). Należy zatem rozważyć możliwość zwrotu podatku na podstawie art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o p.c.c. w przypadku bezskuteczności względnej.

Przeciwko takiej możliwości przemawia wspomniany powyżej zakaz analogii w prawie podatkowym, podkreślany również w kontekście ścisłego interpretowania ulg podatkowych<sup>32</sup>. Komentatorzy ustawy o p.c.c. również negatywnie wypowiadają się co do możliwości rozszerzania katalogu przypadków, w których podatnikowi przysługuje zwrot uprzednio uiszczanego. Podkreśla się, że przesłanki uzasadniające zwrot zapłaconego podatku zostały sformułowane w ustawie o p.c.c. w sposób wyczerpujący i żadna inna okoliczność, poza wymienionymi w art. 11 ust. 1 tej ustawy nie stanowi przesłanki zwrotu podatku<sup>33</sup>. Przyjęcie, że zwrot podatku przysługuje również od czynności uznanej przez sąd za bezskuteczną stanowiłoby zatem niedopuszczalną, rozszerzającą wykładnię art. 11 ust. 1 ustawy o p.c.c.<sup>34</sup>

Powyższe uwagi nie dotyczą specyficznej sytuacji kontrahenta w umowie z małżonkiem (małżonkami), którzy zmienili swój ustawowy ustrój majątkowy. Zgodnie z art. 47 k.r.o. małżonkowie mogą przez umowę wspólność ustawową rozszerzyć, ograniczyć lub wyłączyć (§ 1). Małżonkowie mogą powoływać się względem osób trzecich na rozszerzenie, ograniczenie lub wyłączenie wspólności tylko wtedy, gdy zawarcie przez nich umowy majątkowej oraz jej rodzaj były tym osobom wiadome (§ 2). Przepis ten chroni osoby trzecie

<sup>32</sup> Zob. M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, poz. 14.

<sup>33</sup> Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 264-265; J. Zdanowicz, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Opłata skarbową*, Warszawa 2004, s. 111; podobnie wyrok NSA z 28 czerwca 1996 r., sygn. akt: I SA/Kr 277/96, tezy wyroku opublikowane w „Głosie” 1997, nr 12, s. 31.

<sup>34</sup> Podobnie wyrok NSA z 21 stycznia 1994 r., sygn. akt: III SA 1059/93, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1998, nr 5, poz. 200, z głosem K. Zagrobelnego „Orzecznictwie Sądów Polskich” 1999, nr 7-8, poz. 133. Jak słusznie ocenił glosator, rozstrzygnięcie i teza wyroku są słuszne, jeżeli rozpatrywać je w oderwaniu od stanu faktycznego sprawy. Nie chodziło w niej bowiem o bezskuteczność względną (lub zawieszoną) czynności prawnej, lecz nie doprowadziła ona jedynie do oczekiwanych przez strony rezultatów, jako że zbywcy nie przysługiwało prawo własności zbywanej rzeczy. Doktryna prawa cywilnego zezwala na sprzedaż rzeczy cudzej, lecz umowa taka ma wyłącznie charakter zobowiązujący. Niemniej jednak złożenie oświadczenia woli zobowiązującego do sprzedaży zawierające elementy określone w art. 535 k.c. stanowi umowę sprzedaży, która podlega opodatkowaniu p.c.c. (niezależnie od jej rezultatu rzeczowego w postaci przejścia własności rzeczy).

(kontrahentów) przed ujemnymi następstwami zawarcia małżeńskiej umowy majątkowej, która by rozszerzała, ograniczała lub wyłączała wspólność ustawową<sup>35</sup>. Podobnie jak w przypadku art. 1036 k.c. ochrona osoby trzeciej rozciąga się *ab initio* bez konieczności wytaczania przez nią powództwa (to małżonkowie będą traktowani w stosunku do osób trzecich tak, jak gdyby ich stosunki majątkowe były poddane ustrojowi wspólności ustawowej, o ile nie udowodnią, że kontrahent wiedział o zmianie tego ustroju<sup>36</sup>). Oznacza to, że umowa która miałaby być nieskuteczna *ab initio* wskutek ograniczenia, rozszerzenia lub wyłączenia wspólności ustawowej staje się skuteczna względem kontrahenta, który nie wiedział o zmianie małżeńskiej wspólności ustawowej. Sytuacja ta jest niejako odwrotna do regulacji art. 1036 zd. 2 k.c. W przypadku zawarcia z takim małżonkiem (małżonkami) umowy podlegającej ustawie o p.c.c., umowa jest ważna i skuteczna *ex lege* właśnie dzięki wyłączeniu bezskuteczności, która mogłaby dotknąć taką umowę wskutek ograniczenia, rozszerzenia lub wyłączenia wspólności ustawowej małżonków. Sytuacji tej w oczywisty sposób nie można traktować podobnie do nieważności względnej, a zatem słusznie nie podlega ona pod zwrot podatku na mocy art. 11 ust. 1 pkt 1 ustawy o p.c.c.

### III. PODSUMOWANIE

Jak już wspomniano, ustawa o p.c.c. w przeciwieństwie do pozostałych ustaw szczegółowej części podatkowej statuuje czynności (stosunki) cywilnoprawne za przedmiot opodatkowania. Oznacza to, że przedmiot tego podatku jest dokładnie taki, jaki kształt nadadzą mu przepisy Kodeksu cywilnego lub inne przepisy prawa cywilnego. Oczywiście więc jest, że bierze ona pod uwagę sankcje wadliwości czynności cywilnoprawnych.

Niemniej jednak nie czyni tego konsekwentnie. Zasadniczy rozdział na sytuacje, w których w ogóle nie powstaje obowiązek podatkowy, a uiszczony ewentualnie podatek jest nienależny i stanowi nadpłatę oraz sytuacje, w których podatek uiszczono należnie, lecz na skutek późniejszych okoliczności należy się podatnikowi jego zwrot, łałamuje się w przypadku bezskuteczności względnej czynności prawnej (z zastrzeżeniem wyjątku bezskuteczności *ex lege* na mocy art. 1036 zd. 2 k.c. oraz art. 47 § 2 k.r.o.). Pomimo podobieństwa skutków prawnych sankcji nieważności względnej oraz czynności dotkniętej sankcją bezskuteczności względnej orzeczonej przez sąd, w tym ostatnim przypadku podatnik, który uiszczył należny podatek od ważnej i skutecznej czynności prawnej, nie jest uprawniony do otrzymania jego zwrotu. Przesądza o tym literalne brzmienie art. 11 ust. 1 ustawy o p.c.c. przewidujący zamknięty katalog sytuacji, w których może dojść do zwrotu podatku oraz zakaz stosowania analogii w prawie podatkowym rozumiany również jako zakaz tworzenia nowych (rozszerzania katalogu) ulg i zwolnień podatkowych.

<sup>35</sup> J. Gajda, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Akty stanu cywilnego. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 211.

<sup>36</sup> Postanowienie SN z 28 lipca 1998 r., sygn. akt: II CKU 34/98, LEX nr 35035.

Powyższą sytuację należy uznać za lukę aksjologiczną w prawie podatkowym – t.j. sytuację, w której brak jest przepisów, które nadawałyby tej instytucji kształt pożądanego kształtu z punktu widzenia wartości, jakie powinny cechować system prawny<sup>37</sup> – i postulować *de lege ferenda* jej wypełnienie. W przypadku bowiem mającego tutaj miejsce wynikania aksjologicznego (tj. znajdującego uzasadnienie w takich samych podstawach aksjologicznych jak uzasadnienie norm wyraźnie ustanowionych lub logicznie czy instrumentalnie z nich wyprowadzonych<sup>38</sup>) w ramach rozumowania *per analogiam* luki tej nie da się wypełnić.

*Mgr Krzysztof Radzikowski jest doktorantem  
Uniwersytetu Warszawskiego.*

#### CONSEQUENCES OF DEFECTIVE ACTS IN TAX ON CIVIL LAW TRANSACTIONS IN RESPECT OF ACTS REGULATED IN CIVIL LAW

##### Summary

The paper distinguishes four types of sanctions for defective acts in civil law that have been traditionally described in the civil law literature: (1) (absolute) invalidity of the act, (2) relative invalidity of the act (challengeability), (3) suspended ineffectiveness of the act in law, and (4) relative ineffectiveness of the act in law.

Tax on civil law transactions is not payable in the case of acts in law which have been found absolutely invalid. The collected tax may be recovered on condition that the legal consequences of the statement of will have been waived (relative ineffectiveness). The tax obligation for acts performed under civil law regulations arises only when such an act has been confirmed by a third party. In the absence of a confirmation, the tax obligation will not arise. However, at the time when an act is being performed and it has been found relatively ineffective, the tax obligation holds as provided in general terms and conditions, although it is not bound to be recovered when the effectiveness of the act has been challenged.

<sup>37</sup> T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2003, s. 128-131.

<sup>38</sup> Por. Z. Ziemiński, *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Warszawa 1974, s. 112-113.