

Justyna Skwirowska

SWPS Uniwersytet Humanistycznospołeczny w Warszawie
ORCID: 0000-0002-0701-2202

**SPRZECZNOŚĆ CZYNNOŚCI PRAWNEJ
Z PRZEPISAMI PRAWA PODATKOWEGO A ZASTOSOWANIE
ART. 58 K.C.****Wprowadzenie**

Prawo podatkowe oraz prawo cywilne są dwiema oddzielnymi gałęziami prawa, które znacznie się od siebie różnią, czy to pod względem celu regulacji, metody, czy jego przedmiotu. Występujące relacje pomiędzy nimi najczęściej dotyczą wtórnego charakteru prawa podatkowego do zdarzeń cywilnoprawnych. Regulacje cywilnoprawne bowiem niejednokrotnie występują jako element podatkowoprawnego stanu faktycznego.

Zagadnieniem, które występuje w praktyce orzeczniczej, a niezmiernie rzadko jest przedmiotem dociekań przedstawicieli nauki prawa, jest wpływ prawa podatkowego na interpretację przepisów prawa cywilnego. W niniejszym artykule autorka podejmuje się zbadania wpływu sprzeczności czynności cywilnoprawnej z normami prawa podatkowego na jej ewentualną nieważność. Problematyka ta występuje w praktyce w przypadku uwzględnienia w cenie podatku, który na gruncie prawa podatkowego jest nienależny (występuje nadpłata podatkowa). Zastanawiające jest, czy w takich sytuacjach, biorąc pod uwagę dorobek nauki prawa cywilnego w zakresie nieważności czynności prawnych, skutkiem jest wystąpienie cywilnoprawnej sankcji nieważności.

Autorka wstępnie stawia hipotezę, zgodnie z którą w określonych sytuacjach sprzeczność z normami prawa podatkowego stosunku cywilnoprawnego może wpływać na jego nieważność.

W niniejszym artykule posłużono się metodą dogmatycznoprawną oraz analizą orzecznictwa.

Instytucja nieważnej czynności prawnej

Podstawową regulacją w prawie polskim dotyczącą nieważności czynności prawnych jest art. 58 k.c.¹ Można dokonać charakterystyki nieważnej czynności prawnej, wskazując na poniższe jej cechy:

- nieważność występuje *ab initio*,
- nieważność występuje z mocy prawa,
- kwalifikacja danej czynności prawnej jako nieważnej ma skutek *erga omnes*,
- nieważna czynność prawna nie wywołuje skutków prawnych w niej zamierzonych².

Zgodnie z wyżej wskazanym przepisem sankcja w postaci nieważności czynności prawnej znajdzie zastosowanie w przypadku sprzeczności czynności prawnej z ustawą, zasadami współzycia społecznego lub w odniesieniu do czynności prawnej, której celem jest obejście ustawy. Z perspektywy pytania badawczego niniejszego artykułu zagadnieniem szczególnie ważnym jest zastosowanie art. 58 k.c. do czynności prawnej sprzecznej z normami prawnymi należącymi do innej gałęzi prawa.

Po pierwsze, sankcją nieważności może być obarczona jedynie czynność prawna sprzeczna z normami o charakterze *ius cogens* lub semiimperatywnymi³. W doktrynie prawa cywilnego przyjmuje się, iż do powyższych norm nie zalicza się jedynie norm cywilnoprawnych, lecz również normy przynależne do innych gałęzi prawa⁴. System prawa tworzy bowiem koherentną całość, co z kolei skutkuje stwierdzeniem, iż nie może dojść do stanu prawnego, w którym pomiędzy podmiotami prawa cywilnego zachodzą ważne stosunki, które są sankcjonowane na gruncie prawa publicznego⁵.

Niemniej nie zawsze sprzeczność czynności cywilnoprawnej z takimi normami skutkuje jej nieważnością. Prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym sankcja w postaci nieważności czynności cywilnoprawnej z uwagi na sprzeczność z normą innej gałęzi wystąpi, jeżeli przedmiotowa norma zmierza do zapobieżenia powstawaniu określonych stosunków cywilnoprawnych⁶. W innym

¹ Dz.U. 2022, poz. 1360.

² A. Janas, komentarz do art. 58 k.c. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I: *Część ogólna* (art. 1–125), red. M. Habdas, M. Fras, Warszawa 2018, s. 488; S. Grzybowski, *Prawo cywilne*, Warszawa 1979, s. 76.

³ P. Machnikowski, *Swoboda umów według art. 353 (1) kc. Konstrukcja prawna*, Warszawa 2005, s. 224–225.

⁴ M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2012, s. 254.

⁵ *System Prawa Prywatnego*, t. II: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, Warszawa 2019, s. 316.

⁶ M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2012, s. 255; *System Prawa Prywatnego*, t. II: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, Warszawa 2019, s. 316.

przypadku sankcji należy poszukiwać jedynie w obrębie gałęzi prawa, której normy zostały naruszone. Wśród przedstawicieli nauki prawa cywilnego prezentowane jest również stanowisko o zastosowaniu sankcji nieważności, jeżeli naruszona norma innej gałęzi konstruuje czynność prawną⁷.

Poniżej zostanie omówiona praktyka orzecznicza podsumowująca poglądy judykatury dotyczące wpływu niezgodności czynności cywilnoprawnej z normami innych gałęzi na jej ewentualną nieważność.

Sąd Najwyższy w jednym ze swoich orzeczeń wyraził pogląd o nieważności umowy o pośrednictwo w obrocie nieruchomościami, która została zawarta z osobą nieposiadającą licencji pośrednika. Zgodnie z brzmieniem ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami⁸ z momentu wyrokowania prowadzenie działalności w zakresie pośrednictwa w obrocie nieruchomościami na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej było możliwe, gdy czynności z zakresu pośrednictwa były wykonywane przez pośredników w obrocie nieruchomościami. Ustawa penalizowała też prowadzenie działalności zawodowej w przedmiocie pośrednictwa w obrocie nieruchomościami bez posiadania stosownej licencji w tym zakresie. Sąd Najwyższy wywiódł sankcję nieważności takiej umowy w przypadku, w którym jest zawarta z osobą, która nie posiada licencji, opierając się właśnie na sankcji z tej ustawy, stwierdził bowiem, iż „skoro przepis zabrania prowadzenia pośrednictwa osobom nieposiadającym odpowiedniej licencji zawodowej pod groźbą kary, to nie można przyjmować, że umowa pośrednictwa zawarta przez osobę niemającą takich uprawnień jest ważna”⁹. Sąd Najwyższy w przedmiotowym orzeczeniu postawił także tezę, zgodnie z którą penalizacja określonych czynności prawnych na gruncie innych niż prawo cywilne gałęzi co do zasady skutkuje też ich nieważnością w rozumieniu art. 58 k.c.¹⁰ Za powyższym wnioskiem miałyby przemawiać spójność systemu prawa oraz względy systemowe i aksjologiczne¹¹.

Sąd Najwyższy przyjmuje również, iż nieważna jest umowa, której zawarcie nie jest poprzedzone procedurą przetargową, jeżeli takowa jest wymagana na podstawie odrębnych przepisów, i w tym zakresie ograniczył się on wyłącznie do stwierdzenia, iż naruszone przepisy mają charakter *ius cogens*, przeto ich naruszenie skutkuje zastosowaniem sankcji nieważności¹². Wskazywał także, iż

⁷ M. Gutowski, komentarz do art. 58 k.c. [w:] *Kodeks cywilny*, t. I: *Komentarz. Art. 1–352*, red. M. Gutowski, Warszawa 2021, s. 601.

⁸ Dz.U. 2010, poz. 102.

⁹ Wyrok SN z dnia 19 stycznia 2011 r., sygn. V CSK 173/10, LEX nr 784316.

¹⁰ „Nietrafny jest argument pełnomocnika powoda, że sankcja nieważności czynności prawnej wchodzi w grę tylko wtedy, kiedy ustawa wyraźnie tak stanowi. Należy przyjąć tezę przeciwną; jeżeli czynność jest zabroniona pod groźbą kary, to jest nieważna, chyba że ustawa wyraźnie przewiduje dla takiej czynności inną sankcję”. *Ibidem*.

¹¹ *Ibidem*.

¹² Wyrok SN z dnia 21 marca 2006 r., sygn. V CSK 181/05, LEX nr 195432; wyrok SN z dnia 13 września 2001 r., sygn. IV CKN 381/00, LEX nr 49698.

regulacje dotyczące procedury przetargowej mają na celu ochronę interesu publicznego¹³. Zdaje się jednak, iż prowadzenie rozważań dotyczących celu normy w postaci ochrony wyżej wspomnianego interesu jest całkowicie bezcelowe z perspektywy art. 58 k.c., dla norm prawa publicznego charakterystyczna jest bowiem ochrona interesu publicznego. Jeżeli taki cel norm miałyby przemawiać za tym, iż ich naruszenie prowadzi do nieważności czynności prawnej, to wówczas niezgodność czynności prawnej z normą prawa publicznego każdorazowo prowadziłaby do jej nieważności. Jest to jednak niezgodne z tym, co zostało stwierdzone wcześniej, czyli zastosowaniem art. 58 k.c. wyłącznie w przypadku, w którym czynność narusza normę należącą do innej gałęzi, której celem jest zakaz ukształtowania się stosunków prywatnoprawnych z nią niezgodnych.

W innym z orzeczeń Sąd Najwyższy rozważał sytuację, w której płatność za wykonanie czynności prawnej nie odbyła się zgodnie z wówczas obowiązującą ustawą z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej¹⁴, tj. za pośrednictwem rachunku bankowego. W analizowanym stanie prawnym przedsiębiorcy przy spełnieniu się dodatkowych warunków mieli obowiązek dokonywania płatności za pomocą rachunku bankowego. Zdaniem Sądu Najwyższego „omawiany obowiązek posiadania przez przedsiębiorcę rachunku bankowego oraz dokonywania rozliczeń bezgotówkowych nie należy do *essentialia negotii*, i nawet przyjmując że został on bezpodstawnie pominięty, to wyłącznie ta okoliczność – wbrew sugestiom kasacji – nie pociąga za sobą nieważności umowy”¹⁵.

W kolejnym wyroku Sąd Najwyższy doszedł do przekonania, zgodnie z którym art. 58 k.c. nie znajdzie zastosowania do umowy o pracę zawartej z cudzoziemcem bez wymaganego zezwolenia lub zgody urzędu pracy. Taki wniosek interpretacyjny wynikał z następującej argumentacji. Co prawda zatrudnienie cudzoziemca w taki sposób wypełnia przesłanki tzw. nielegalnego zatrudnienia, jednak w takim przypadku wystarczy poprzestać na zastosowaniu odpowiednich sankcji uregulowanych w prawie pracy. Przedmiotowe sankcje w oparciu o cel naruszanych przepisów, tj. ochronę rodzimego rynku pracy, zdaniem Sądu Najwyższego są wystarczające. Już taki wniosek przemawia za tym, iż taka umowa nie może zostać uznana za nieważną. Wynika to z tego, iż zastosowanie sankcji nieważności byłoby całkowicie bezcelowe. Nadto Sąd Najwyższy dodał, iż obo-

¹³ „W judykaturze i doktrynie przyjmuje się, że mające poparcie w ustawie procedury przetargowe mają charakter przepisów *iuris cogentis*, przeto ich naruszenie powoduje nieważność czynności prawnych, chociażby skutek nieważności nie został w nich wyraźnie zastrzeżony (...). Przepisy powyższe mają bowiem na celu ochronę interesu publicznego, wyrażającego się w konieczności uruchomienia przetargów z zapewnieniem szerokiego udziału oferentów – nabywców, z zachowaniem konkurencyjności, z umożliwieniem sprzedaży za godziwą cenę. W tej sytuacji ważna jest rzetelna, publiczna informacja o przetargu”. Wyrok SN z dnia 21 marca 2006 r., sygn. V CSK 181/05, LEX nr 195432.

¹⁴ Dz.U. 1999, poz. 412.

¹⁵ Wyrok SN z dnia 1 grudnia 2000 r., sygn. V CKN 155/00, LEX nr 52669.

wiązek, który został w przedmiotowej sprawie naruszony, czyli uzyskanie odpowiednich pozwoleń na zatrudnienie cudzoziemca, jest adresowany do pracodawcy, a nie stron stosunku pracy. Można zatem z tego wysnuć następujący wniosek: „wymaganie dotyczące pracodawcy trudno więc rozciągać na obie strony umowy o pracę i wyciągać stąd wniosek, że brak zezwolenia i zgody powoduje jej bezwzględną nieważność”¹⁶.

Sąd Najwyższy, wyrażając pogląd o braku wystąpienia sankcji nieważności czynności cywilnoprawnej skutkującej zbyciem wyłączonej nieruchomości przez Skarb Państwa lub gminę niezgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wyłączeniu nieruchomości¹⁷, zaznaczył, iż analizując jej zastosowanie w przypadku naruszenia norm innych gałęzi, należy wziąć pod rozwagę zasadę autonomii woli stron oraz zasadę proporcjonalności wynikającą z Konstytucji RP¹⁸. W swoim orzecznictwie wskazywał również, iż cel w postaci zakazu dokonywania konkretnych czynności prawnych może wynikać z norm prawa publicznego, które do dokonania konkretnej czynności wymagają uprzedniego uzyskania aktu administracyjnego. Nie można jednak *a priori* wówczas założyć, iż brak uzyskania takiego aktu przemawia za nieważnością czynności prawnej. Jednak o sankcji nieważności może świadczyć np. wniosek interpretacyjny przemawiający za tym, iż konieczność uzyskania powyższego aktu leży w interesie podmiotów prawa cywilnego¹⁹.

Zatem analogicznie jak w przypadku stanowiska prezentowanego przez przedstawicieli nauki, judykatura także nie opowiada się za zastosowaniem sankcji nieważności w każdej sytuacji, w której czynność cywilnoprawna narusza normę z innej gałęzi. Wręcz można dojść do przekonania o konieczności jej stosowania w sposób powściągliwy. Rozważania dotyczące jej zastosowania powinny bowiem mieć na względzie autonomię woli stron. Dopiero cel naruszanej normy, sprowadzający się np. do ochrony podmiotów prawa cywilnego, może przemawiać za jej zastosowaniem.

Prawo podatkowe oraz prawo cywilne – zakres wzajemnych relacji

Analiza wpływu sprzeczności czynności cywilnoprawnych z przepisami prawa podatkowego na konieczność zastosowania art. 58 k.c. wymaga dokonania uprzednich rozważań dotyczących wzajemnego wpływu tych gałęzi prawa względem siebie. Pytanie badawcze tego artykułu *de facto* sprowadza się do

¹⁶ Wyrok SN z dnia 27 marca 2000 r., sygn. I PKN 558/99, LEX nr 42081.

¹⁷ Dz.U. 1991, poz. 127.

¹⁸ Uchwała składu 7 sędziów SN z dnia 15 września 2015 r., sygn. III CZP 107/14, LEX nr 1789153.

¹⁹ Wyrok SN z dnia 26 listopada 2002 r., sygn. V CKN 1445/00, LEX nr 78013.

konieczności dokonania analizy wpływu prawa podatkowego na stosunki prywatnoprawne oraz na ewentualny zakaz zawierania czynności sprzecznych z nim. Zatem konieczne jest, aby na samym początku ukazać w sposób bardziej ogólny wzajemną relację tych dwóch gałęzi względem siebie.

Prawo podatkowe oraz prawo cywilne to dwie oddzielne gałęzie prawa diametralnie różniące się od siebie. Prawo podatkowe jest typowym przykładem gałęzi należącej do prawa publicznego, w której dominuje interes publiczny, zaś prawo cywilne jest stanowione w interesie jednostki. Całkowicie różna jest też metoda regulacji – prawo podatkowe jest konstruowane przez przepisy *ius cogens*, zaś w prawie cywilnym regulacje często mają charakter *ius dispositivum*. Normy prawa podatkowego – w swoim podstawowym założeniu – mają zapewniać odpowiednie wpływy do budżetu, natomiast prawo cywilne jest regulatorem stosunków społeczno-gospodarczych. Tak znaczące różnice pomiędzy tymi gałęziami nie przesądzają jednak o tym, iż prawo cywilne nie wywiera żadnego wpływu na prawo podatkowe oraz odwrotnie. Wpływ taki występuje i nieraz powoduje liczne spory doktrynalne oraz orzecznicze.

Przede wszystkim bardzo często problematyczna jest możliwość zastosowania niektórych instytucji cywilnoprawnych w obrębie prawa podatkowego. Problematyka ta dotyczy zastosowania takich instytucji wprost lub poprzez analogię. Przykładem pierwszej z nich jest chociażby spór co do tego, czy do wierzytelności podatkowopravných można stosować skargę pauliańską, która nie jest uregulowana w żadnym przepisie prawnopodatkowym²⁰. Analogia z przepisów prawa cywilnego jest obecnie widoczna np. podczas interpretacji przepisów dotyczących nadpłaty podatkowej w zakresie uzależnienia zwrotu nadpłaty od poniesienia ciężaru ekonomicznego podatku przez podatnika. Taki wariant interpretacyjny jest deklarowany jako posłużenie się analogią z regulacji dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia²¹.

Niekiedy normy prawa cywilnego wchodzą w zakres podatkowopravnego stanu faktycznego. Na stan ten składają się: podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawa podatku, ulgi oraz zwolnienia²².

Regulacje cywilnoprawne są przede wszystkim dostrzegalne w unormowaniu prawnopodatkowej podmiotowości prawnej, co do zasady bowiem podmiotowość cywilnoprawna przekłada się także na podmiotowość prawnopodatkową²³.

²⁰ K. Dziewulska, *Skarga pauliańska w ochronie wierzytelności publicznoprawnych*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2016, nr 1.

²¹ L. Etel [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX, komentarz do art. 72, pkt 2.

²² *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 33.

²³ A. Mariański, komentarz do art. 7 O.p. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, Legalis, pkt 2.

Stosunki cywilnoprawne nieraz tworzą zdarzenia, które na gruncie konkretnych podatków są opodatkowane np. w podatku od czynności cywilnoprawnych. Jednak nie jest to zjawisko szczególnie powszechne, biorąc pod uwagę, iż w bardzo wielu podatkach, np. w podatku od towarów i usług, w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych, opodatkowaniu podlegają zdarzenia o charakterze ekonomicznym, a nie ich skutki w obrębie prawa prywatnego²⁴. Ustawodawca podatkowy również sporadycznie korzysta z rozwiązań prawa cywilnego, normując ulgi oraz zwolnienia²⁵. Prawo podatkowe w takim ujęciu spełnia zatem rolę wtórną wobec norm cywilnoprawnych. Zdarzenia mające miejsce na gruncie prywatnoprawnym podlegają następnie ocenie przez pryzmat konkretnych przepisów prawnopodatkowych, które wiążą z nimi określone konsekwencje prawne.

Odwrotny wpływ tych gałęzi, czyli prawa podatkowego na prawo cywilne, jest widoczny w obrębie częstotliwości korzystania z określonych instytucji prawa cywilnego z uwagi na obciążenia cywilnoprawne z nimi związane. Wybór formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej czy konkretnej umowy cywilnoprawnej mającej np. na celu realizację konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego może być podyktowany wysokością obciążeń podatkowych z nich wynikających. Oczywiście, przepisy podatkowe są tylko jednym z czynników wpływających na częstotliwość wyboru danej instytucji cywilnoprawnej. Przykładowo na wybór formy prowadzenia działalności gospodarczej mogą wpłynąć zarówno przepisy podatkowe, jak i regulacje dotyczące odpowiedzialności współników za prowadzenie działalności w ramach konkretnej formy prawnej²⁶.

Czynność prawna sprzeczna z normami prawa podatkowego – analiza pod kątem możliwości zastosowania art. 58 k.c.

Prima facie wpływ prawa podatkowego na sankcję nieważności czynności cywilnoprawnych może wydawać się oczywisty, problematyka z nim związana zaś ciekawa jedynie z perspektywy historycznej. W okresie bowiem braku obowiązywania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania²⁷, czyli ogólnego środka prawnego mającego przeciwdziałać zjawisku unikania opodatkowania,

²⁴ A. Bartosiewicz [w:] *VAT. Komentarz*, red. A. Bartosiewicz, Warszawa 2022, LEX, komentarz do art. 5 pkt 3.

²⁵ *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011s. 36.

²⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, nr 1, s. 117.

²⁷ Od 2016 r. ustawodawca podatkowy uregulował klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania w art. 119a O.p. i n.

próbowano wyinterpretować z przepisów zakaz obejścia przepisów prawa podatkowego. Niekiedy próby dokonania takiej interpretacji sprowadzały się do stosowania art. 58 k.c. w obrębie prawa podatkowego. W takim ujęciu czynność prawna mająca na celu zminimalizowanie obciążeń podatkowych, przy jednoczesnym braku uzasadnienia ekonomicznego, miałyby być czynnością zmierzającą do obejścia przepisów ustaw podatkowych. Z kolei taki wniosek miałby skutkować możliwością pominięcia korzyści podatkowych, które podatnik osiągnął wskutek podjęcia takich czynności²⁸.

Niemniej taka interpretacja została odrzucona przez przedstawicieli nauki prawa podatkowego. Wskazywano, iż jest ona niezgodna z zasadami logiki, koncepcja obejścia prawa podatkowego zakłada bowiem nadużycie przepisów prawa podatkowego poprzez dokonywanie czynności prawnych, które na gruncie prawa prywatnego są ważne. Jeżeli czynność okazałaby się nieważna również w ramach regulacji prywatnoprawnych, mechanizm obejścia prawa nie może zostać zastosowany²⁹.

Natomiast na gruncie cywilnoprawnym oczywiście wydaje się, iż niedochowanie przez strony czynności cywilnoprawnych obowiązków, które ciążyą na nich w ramach regulacji podatkowych, nie wpływa na ich ważność. Biorąc pod rozwagę dorobek zarówno doktrynalny, jak i orzeczniczy odnoszący się do zastosowania sankcji nieważności z powodu naruszenia norm innych gałęzi, trudno dojść do wniosków odmiennych. Jak słusznie wskazuje się w doktrynie, ustawodawca podatkowy nie ma na celu zapobieżenia powstawaniu określonych stosunków cywilnoprawnych. Celem tych przepisów jest zapewnienie wpływów do budżetu państwa poprzez wypełnianie zobowiązań podatkowych przez podatników. Natomiast powstanie obowiązku podatkowego nieraz jest zależne od określonego zdarzenia na gruncie cywilnoprawnym³⁰. Analogiczny pogląd został zajęty przez Sąd Najwyższy: „obowiązek podatkowy, jaki wiąże się z czynnościami obrotu nieruchomości, nie należy do *essentialia negotii* i gdy zostanie on bezpodstawnie pominięty, okoliczność ta nie może pociągać za sobą nieważności umowy. Jeśli natomiast istotnie może mieć miejsce bezpodstawne pominięcie pobrania podatku i opłat, uchybienie tego rodzaju nie zamyka drogi do ewentualnego wszczęcia postępowania podatkowego”³¹.

Pomimo tych jednolitych poglądów zdarza się, iż niektóre przepisy prawa podatkowego mogą wpłynąć na zastosowanie art. 58 k.c. Przykładem praktycz-

²⁸ K. Cień, *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022, s. 411–412; K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s. 11; wyrok NSA z dnia 29 maja 2002 r., sygn. III SA 2602/00.

²⁹ M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 58.

³⁰ M. Gutowski, komentarz do art. 58 k.c., s. 361–362,

³¹ Wyrok SN z dnia 18 lipca 1985 r., sygn. II CR 223/85, LEX nr 3162.

nym takiej interpretacji jest sytuacja ujęcia w cenie umowy podatku, który następnie na gruncie prawa podatkowego okazał się nadpłatą. W wielu orzeczeniach zarówno sądy powszechne, jak i Sąd Najwyższy uznawały, iż w takim przypadku zachodzi częściowa nieważność czynności cywilnoprawnej w zakresie podatku uwzględnionego w cenie³². Sankcja nieważności miałyby wynikać ze sprzeczności takiej czynności w zakresie ceny obejmującej podatek z ustawą z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³³ oraz ustawą z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług³⁴.

W zakresie ustawy o cenach ujęcie w cenie podatku, który na gruncie prawa podatkowego był nienależny, miałyby stanowić naruszenie art. 3 ust. 2 przedmiotowego aktu normatywnego. Omawiana regulacja ma następujące brzmienie: „w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług lub podatkiem akcyzowym. Przez cenę rozumie się również stawkę taryfową”. Taki pogląd został wyrażony np. przez Sąd Najwyższy: „w okresie zawarcia wspomnianych umów sprzedaży obowiązywał art. 3 ustawy dnia z 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz.U. z 2001 r. Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.). Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 tej ustawy, cena stanowi wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towaru i usług oraz podatkiem akcyzowym. W związku z tym można przyjmować, że jeżeli objęcie ceną sprzedaży wspomnianych nieruchomości nie miało podstaw prawnych w świetle przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o VAT, umowy sprzedaży z 2005 r. i 2008 r. mogły być uznane za nieważne w zakresie obejmującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług³⁵. Należy jednocześnie spostrzec, iż przepis ten nie wprowadza każdorazowego obowiązku uwzględnienia podatków w nim wymienionych w cenie³⁶. Ma on jedynie na celu ochronę kon-

³² Wyrok SN z dnia 27 lutego 2004 r., sygn. V CK 293/03, LEX nr 125519; wyrok SA w Warszawie z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. I ACa 460/15, LEX nr 1954609; wyrok SA w Warszawie z dnia 4 czerwca 2019 r., sygn. V ACa 30/19, LEX nr 2707271.

³³ Dz.U. 2022, poz. 931 ze zm.

³⁴ Dz.U. 2019, poz. 178 (dalej: ustawa o cenach).

³⁵ Wyrok SN z dnia 8. czerwca 2017 r., sygn. V CSK 563/16, LEX nr 2303442.

³⁶ „Po drugie, o wysokości ceny, jaką nabywca towaru lub usługi obowiązany był zapłacić, decydowała treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku od towarów i usług, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku. (...) Z przepisu tego wynika tylko tyle, że cena, a więc świadczenie, które kupujący zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy, obejmuje podatek od towarów i usług, co oznacza, iż sprzedawca nie ma możliwości żądania dodatkowego świadczenia ponad uzgodnioną cenę, powołując się na to, że nie uwzględnia ona podatku od towarów i usług”. Uchwała SN z dnia 21 lipca 2006 r., sygn. III CZP 54/06, LEX nr 188835.

sumentów przed sytuacją, w której nie są oni poinformowani o wysokości podatków pośrednich, które przedsiębiorca doliczył do ceny. W takiej sytuacji przedsiębiorca nie może skutecznie dochodzić od konsumentów zapłaty podatków, które nie zostały uwzględnione wprost w cenie³⁷.

Orzecznictwo także sankcję nieważności czynności cywilnoprawnej w takich sytuacjach wywodzi z naruszenia przepisów prawa podatkowego³⁸. Wprost jest też wyrażany pogląd o tym, iż w takiej sytuacji nie znajduje zastosowania interpretacja, zgodnie z którą normy prawa podatkowego nie mogą skutkować zastosowaniem cywilnoprawnej sankcji nieważności³⁹. W zakresie podatków pośrednich, korzystając z dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz przedstawicieli nauki prawa podatkowego, wniosek taki zdaje się słuszny. Należy zwrócić uwagę, iż kwota podatku pośredniego jest wliczona w cenę bez względu na to, czy podatnicy wprost wyrazili ją w cenie, czy też nie. W przypadku braku jej ujęcia bezpośrednio w cenie podatek jest obliczany tzw. metodą „w stu”, czyli podatnik musi obliczyć kwotę podatku, przyjmując założenie, iż cena zawiera podatek⁴⁰. T. Michalik taki wniosek wysnuwa z wyżej zacytowanego przepisu ustawy o cenach⁴¹. Pamiętając jednak o opisanym już celu przedmiotowej regulacji, nie sposób zaaprobować takiego poglądu. Z samej ustawy o cenach nie jest możliwe wyprowadzenie takiego wniosku interpretacyjnego.

Natomiast zdaniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej należy opowiedzieć się za taką interpretacją z uwagi na to, iż w założeniu w przypadku podatków pośrednich ciężar ekonomiczny podatku nie powinien być ponoszony przez podatników. Trybunał twierdzi też, iż taka wykładnia jest prawidłowa dla państw członkowskich, w których podatnicy nie mają możliwości dochodzenia

³⁷ M. Gadomska-Gołąb, A. Kunkiel-Kryńska, komentarz do art. 3 [w:] *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2019, Legalis, pkt 3.

³⁸ Wyrok SN z dnia 27 lutego 2004 r., sygn. V CK 293/03.

³⁹ „W konsekwencji, umowa sprzedaży mająca za przedmiot tę nieruchomości była nieważna w zakresie obejmującym jako składnik ceny podatek od towarów i usług (art. 58 § 3 KC), w tym bowiem zakresie była ona sprzeczna z przepisami VATU, do której nawiązywała. W takich okolicznościach nie zachowuje aktualności pogląd wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 8.2.1978 r., II CR 1/78 («Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego» 1979, nr 8–9, s. 262), w myśl którego nie jest nieważna umowa naruszająca przepisy prawa podatkowego”. Wyrok SN z dnia 27 lutego 2004 r., sygn. V CK 293/03.

⁴⁰ T. Michalik [w:] *VAT. Komentarz*, red. T. Michalik, Warszawa 2021, s. 651–652.

⁴¹ „W świetle zapisu art. 3 ust. 1 pkt 1 w powiązaniu z ust. 2 InfoCenyU (a także art. 1 ust. 2 ustawy z 26.2.1982 r. o cenach analizowanej przez SN) wniosek powyższy jest całkowicie bezzasadny. Przepis ten mówi bowiem wprost, iż w cenie uwzględnia się należny podatek VAT – to zaś oznacza, iż strony w umowie mogą ustalić wyłączenie VAT z określonej ceny (np. poprzez postanowienie, iż do ceny określonej w umowie doliczony zostanie podatek VAT według właściwej stawki) – jeżeli jednak tego nie zrobią, wówczas cena obejmuje należność wraz z kwotą należnego podatku”. *Ibidem*, s. 651.

kwoty podatku pośredniego w przypadku braku wyrażenia go wprost w cenie⁴². Brak możliwości skutecznego dochodzenia takich roszczeń na gruncie prawa polskiego wynika z orzecznictwa Sądu Najwyższego⁴³.

Zatem w odniesieniu do tego konkretnego zagadnienia prawnego, jakim jest ujęcie podatku pośredniego w cenie, należy uznać, iż prawo podatkowe ma bezpośredni skutek w obrębie stosunków cywilnoprawnych, co z kolei powoduje, iż zgodnie z poglądami przedstawicieli nauki prawa cywilnego oraz orzecznictwa czynność prawna, w której w sposób niepoprawny ujęta jest kwota takiego podatku, jest w części tej kwoty obarczona sankcją nieważności.

Konkludując, z powyższych rozważań wynika, iż co do zasady regulacje prawa podatkowego nie mogą wpłynąć na zastosowanie sankcji nieważności. Niemniej w niektórych przypadkach normy prawa podatkowego mają bezpośredni skutek w obrębie stosunków prywatnoprawnych i wówczas mogą one taki wpływ wykazywać.

Podsumowanie

Na gruncie prawa cywilnego zastosowanie sankcji nieważności nie jest co do zasady możliwe z powodu niezgodności z przepisami prawa podatkowego, normy tej gałęzi bowiem nie wykazują wpływu na prawo cywilne. Celem norm prawa podatkowego jest uzyskanie wpływów do budżetu, które będą wynikały z uiszczania podatków przez podatników. Brak wypełnienia zobowiązania podatkowego, którego powstanie byłoby skutkiem zawarcia stosunku prywatnoprawnego, nie wpływa na nieważność tego stosunku. Pogląd taki jest obecnie ugruntowany. Jedynie z perspektywy historycznej można analizować poprawność prób zastosowania poprzez analogię art. 58 k.c. do czynności zmierzających do obejścia prawa podatkowego. Należy jednak spostrzec, iż niekiedy normy prawa podatkowego mają określony skutek w ramach stosunków prywatnoprawnych. W takich sytuacjach, co wynika również z praktyki orzeczniczej, prawo podatkowe może skutkować zastosowaniem art. 58 k.c. do czynności sprzecznych z takimi normami.

Bibliografia

- Bartosiewicz A. [w:] *VAT. Komentarz*, red. A. Bartosiewicz, Warszawa 2022, LEX.
Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, nr 1.
Cień K., *Unikanie opodatkowania a planowanie podatkowe*, Warszawa 2022.
Dziewulska K., *Skarga pauliańska w ochronie wiarygodności publicznoprawnych*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały” 2016, nr 1.

⁴² Wyrok TSUE z 7 listopada 2013 r., sygn. C-249/12.

⁴³ Wyrok SN z dnia 23 stycznia 1998 r., sygn. I CKN 429/97.

- Etel L. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I: *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, LEX.
- Gadomska-Gołąb M., Kunkiel-Kryńska A., komentarz do art. 3 [w:] *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2019.
- Grzybowski S., *Prawo cywilne*, Warszawa 1979.
- Gutowski M., komentarz do art. 58 k.c. [w:] *Kodeks cywilny*, t. I: *Komentarz. Art. 1–352*, red. M. Gutowski, Warszawa 2021.
- Gutowski M., *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2012.
- Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011.
- Janas A., komentarz do art. 58 k.c. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I: *Część ogólna (art. 1–125)*, red. M. Habdas, M. Fras, Warszawa 2018.
- Machnikowski P., *Swoboda umów według art. 353 (1) kc. Konstrukcja prawna*, Warszawa 2005.
- Mariański A., komentarz do art. 7 O.p. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021.
- Michalik T. [w:] *VAT. Komentarz*, red. T. Michalik, Warszawa 2021.
- Radzikowski K., *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6.
- System Prawa Prywatnego*, t. II: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, Warszawa 2019.

Streszczenie

Wpływ prawa podatkowego na regulacje prawa cywilnego jest tematyką, która zdaje się być dogłębnie przeanalizowana przez przedstawicieli nauki prawa cywilnego, natomiast spory z nią związane, dotyczące prób przeciwdziałania unikaniu opodatkowania poprzez stosowanie art. 58 k.c. przez analogię – jedynie historyczne. *Prima facie* prawo podatkowe nie może skutkować zastosowaniem sankcji nieważności na gruncie prywatnoprawnym. Niemniej zdarzają się orzeczenia sądów powszechnych oraz Sądu Najwyższego, które dopatrują się nieważności czynności prawnej z powodu sprzeczności z normami prawa podatkowego. Niniejszy artykuł ma na celu ukazanie oraz ocenę takich rozstrzygnięć.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo cywilne, gałęzie prawa, nieważność czynności prawnej

CONTRADICTION OF A LEGAL ACT WITH THE PROVISIONS OF THE TAX LAW IN VIEW OF THE APPLICATION OF ARTICLE 58 OF THE CIVIL CODE

Summary

The impact of tax law on civil law regulations is a topic that seems to have been analyzed in depth by representatives of civil law academia. Disputes related to it concerning attempts to prevent tax avoidance through the application of Art. 58 of the Civil Code by analogy, while only historical. *Prima facie* tax law cannot result in the application of the sanction of nullity on private law grounds. Nonetheless, there are some rulings of common courts and the Supreme Court, which ascertain the invalidity of a legal act due to contradiction with the norms of tax law. This article aims to show and evaluate such rulings.

Keywords: tax law, civil law, branches of law, invalidity of legal action