

**Rafał Bernat\***

## **WYKŁADNIA LOGICZNA ARTYKUŁU 199A USTAWY ORDYNACJA PODATKOWA**

### **Streszczenie**

W razie wątpliwości co do charakteru prawnego danej czynności prawnej, której stroną jest podatnik, organ podatkowy może wystąpić o ustalenie przez sąd istnienia stosunku prawnego, takie działanie ma uniemożliwić podatnikom dokonywanie czynności pozornych w celu zmniejszenia podstawy opodatkowania lub kwoty podatku. W tekście dokonana została analiza przepisów procedury podatkowej oraz cywilnej (także cywilnego prawa materialnego) przy pomocy wykładni logicznej, polegającej na ustaleniu sensu (istoty) norm prawnych w oparciu o rozumowanie prawnicze. Podjęta została także próba określenia skutków pozorności czynności prawnej dla podatnika w zakresie możliwości wzruszenia decyzji ostatecznej, dotyczącej wysokości jego podatku oraz zdefiniowania przesłanek wyłączających możliwość wniesienia przez organ podatkowy powództwa o ustalenie istnienia stosunku prawnego.

**Słowa kluczowe:** podatnik, pozorność czynności prawnej, organ podatkowy

### **Wstęp**

Prawo cywilne ma duży wpływ na większość dziedzin prawa odnoszących się do osób fizycznych dokonujących czynności prawnych. Jeśli strony stosunku prawnego dokonują czynności dozwolonej przez prawo (nienaruszającej przepisów karnych), to prawie zawsze będzie to miało swoje skutki cywilistyczne i podatkowe. Cywilne ujęcie danych czynności prawnych wymaga odniesienia

---

\* dr Rafał Bernat, doradca podatkowy; adres e-mail: rafalbernat@onet.eu

do przepisów Kodeksu cywilnego. Skutki podatkowe czynności prawnych będą natomiast określane w kontekście zamiaru stron wywołania określonego skutku na gruncie prawa cywilnego. Problem pojawia się, gdy strony, mając świadomość wysokiej stawki opodatkowania, dokonują czynności pozornej (definiowanej jako złożenie oświadczenia dla ukrycia innej czynności prawnej). Zgodnie z art. 83 KC nieważne jest złożenie drugiej stronie oświadczenia za jej zgodą dla pozorów, czynność symulowana (pozorna) może być znana osobom trzecim, podczas gdy czynność dysymulowana pozostaje utajona<sup>1</sup>. Rozumując *a contrario*: jeśli osoby trzecie (poza stronami) mają świadomość kwalifikacji danej czynności prawnej i jej skutków dla siebie, a jedyna nieścisłość spowodowana jest wadliwym oznaczeniem np. przedmiotu umowy pomiędzy stronami (przy zachowaniu celu i zamiaru pierwotnego stron), to nie można określać czynności dokonanej jako pozornej.

Jeśli organ podatkowy ma wątpliwości, co do istnienia danego stosunku prawnego (także co do jego rzeczywistej treści), może wydać postanowienie o zawieszeniu postępowania podatkowego (jeśli jest prowadzone) i skierować do sądu powództwo o ustalenie istnienia stosunku prawnego. Oznacza to, że organ musi mieć istotne uzasadnienie wnosząc powództwo – powinien wykazać w sposób przynajmniej pośredni, że ze zgromadzonego materiału dowodowego wynikają sprzeczne wnioski, np. podatnicy twierdzą, że dokonali zamiany, a podpisali zwykłą umowę o pożyczkę.

Celem niniejszego artykułu jest dokonanie wykładni logicznej<sup>2</sup> art. 199a Ordynacji podatkowej, tj. posługując się metodami rozumowania prawniczego, wywnioskowanie reguł, jakim podatnicy podlegają w świetle wspomnianego przepisu. Ponadto autor dokona odniesienia do przepisów prawa cywilnego dotyczących pozorności czynności prawnej, wadliwości czynności symulowanej oraz określenia zamiaru stron.

<sup>1</sup> A. Jedliński, *Pozorność jako wada czynności prawnej i konsekwencje prawne pozorności*, „Rejent” 2005, nr 5, s. 67; P. Boroszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2011, s. 276.

<sup>2</sup> Wykładnia logiczna najczęściej dokonywana jest w razie wieloznaczności przepisu prawa (sytuacja izomorfii) – Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2002, s. 237 i Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 153–160. *A contramio* A. Choduń, M. Zieliński, *Aspekty granic wykładni w: red. W. Miemieć, Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, s. 86. Szerzej o rodzajach wykładni prawa podatkowego: I. Andrzejewska-Czernek, *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.

## Pozorność czynności prawnych jako unikanie opodatkowania

Przepis art. 199a OP jest istotnym instrumentem organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w kontroli dokonywanych przez podatników czynności cywilnych. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym<sup>3</sup> dominuje pogląd, jakoby organy podatkowe nie były uprawnione – w razie powzięcia informacji – do stwierdzenia nieważności umowy cywilnoprawnej lub stosunku prawnego (gdyż to jest domeną sądu). Mają prawo oceniać jedynie skutki podatkowe, jakie wywołałaby czynność utajona. Stawiając zarzut celowej pozorności czynności prawnej symulowanej, organ musi dowieść także przyczyny, dla której podatnik zaryzykował ewentualny tryb sądowy, aby ukryć rzeczywistą czynność prawną. Na uwagę zasługuje pogląd, jakoby określanie postępowania podatnika dokonującego czynności pozornej jako noszącej znamię naruszenia art. 83 KC w zw. z art. 199a OP było nielogiczne<sup>4</sup>. Skoro podatnik ma zamiar dokonania czynności umniejszającej podstawę opodatkowania lub kwotę podatku, który ma zapłacić, to czynność symulowana powinna być realna i (w zakresie kwalifikacji cywilnoprawnej) bez zastrzeżeń. Tym samym podatnik, chcąc wygenerować zysk podatkowy (rozumiany jako nienależnie pomniejszony podatek), musi spełnić wszystkie cywilne przesłanki, aby zdarzenie prawne określonego rodzaju miało miejsce. Jeśli swoim postępowaniem naruszyłby przepisy podatkowe, to dowodzenie pozytywnych dlań skutków prawnych byłoby nieważne.

Podatnik, w celu uzyskania korzyści podatkowej, może starać się dokonać czynności cywilnej, skutkującej wysokim podatkiem w taki sposób, aby organ podatkowy zakwalifikował ją jako inną czynność zwolnioną lub opodatkowaną w niewielkim stopniu. Taka sytuacja zaistnieje, gdy podatnik będzie dokonywał czynności za pośrednictwem innej osoby fizycznej (niebędącej powiernikiem), np. oficjalnie wspólnik pożyczka pieniądze spółce z o.o. (w rzeczywistości robi to jego zstępny)<sup>5</sup>. Taką sytuację można uznać za pozorność podmiotową – czyli

<sup>3</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 czerwca 2013 r. I FSK 1095/12, LEX nr 1356259; wyrok NSA z 3 grudnia 2010 r., I FSK 2077/09, LEX nr 744521.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 maja 2002 r., III SA 2602/00*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 1, s. 84. Podobnie: T. Nowak, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12, s. 14.

<sup>5</sup> Por. A.G. Harla, *Ważność umowy zawartej z osobą fizyczną, która przy zawarciu umowy podała się za kogoś innego*, „Palestra” 2002, Nr 11–12, s. 54.

dokonanie czynności opodatkowanej przez podmiot niebędący podatnikiem. Pozorność przedmiotowa występuje natomiast, jeśli podatnik wykonuje czynność mającą treść odmienną od zamierzonej, aby przedmiot czynności symulowanej został objęty zwolnieniem podatkowym. Przykładem pozorności przedmiotowej jest zawarcie umowy przez określenie czynności symulowanej w preambule (także nazwie), podczas gdy przedmiot umowy definiuje tę czynność cywilną jako odmienną od oznaczenia we wstępie<sup>6</sup>. Warto jednak zastrzec, że stosowanie określenia *pozorna* do czynności podobnej, lecz wywołującej nie do końca te same skutki, jest sprzeczne ze stosowanym na gruncie cywilistyki rozumowaniem *analogia legis* – wnioskowanie z podobnych stanów faktycznych, które niosą za sobą podobne skutki prawne (*ubi eadem legis ratio, ibi eadem legis dispositio*. – przy takim samym sensie ustawy, takie same postanowienia ustawy). Przykładem takich stosunków prawnych jest prawo własności i prawo użytkowania wieczystego, zdarzają się sytuacje, gdy użytkownik wieczysty dokonuje rozporządzenia przedmiotem użytkowania w taki sposób, jak właściciel (tak też się określa), co jednak w mniemaniu organów podatkowych może być uznane za czynność pozorną.

### Możliwość obrony stanowiska podatnika

Jedną z zasad cywilistycznych niewystępujących w prawie podatkowym jest (co do zasady) równorzędność praw i obowiązków stron stosunku cywilnego. Podmioty gospodarcze, zawierające między sobą umowę cywilną, korzystają z szeroko pojmowanej autonomii woli, która na gruncie prawa podatkowego zdaje się nie występować<sup>7</sup>. W prawie cywilnym strony mają prawo doprecyzować złożone oświadczenie i zmodyfikować je w sposób, który nie ma na celu ominięcia prawa. W kwestii podatkowej każde nieprawidłowe oświadczenie

<sup>6</sup> Por. A. Chłopecki, *Instrumenty pochodne w polskim systemie prawnym (rozważania na kanwie „toksycznych opcji”)*, „Przegląd Prawa Handlowego” nr 7, s. 5 oraz K. Mularski, *Pozorność oświadczenia woli. Zarys problematyki semiotycznej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2007, nr 3, s. 612.

<sup>7</sup> Por. (.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemmonier, Warszawa 2011, s. 23–25; K. Radzikowski, *Prawo podatkowe a czynności nie-mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, „Państwo i Prawo” 2008, z. 1, s. 108–110; F. Światła, *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4, s. 6.

podatnika (nawet w ocenie jego i organu podatkowego) może jednakże wywołać powstanie obowiązku podatkowego. W procedurze podatkowej nie występuje równość stron, podatnik zawsze jest podmiotem drugorzędnym, którego prawa – bezwzględne na gruncie cywilistycznym – nie muszą być respektowane przez organy podatkowe. Należy także zauważyć, że art. 199a OP stawia każdego podatnika w wątpliwej sytuacji, gdyż jego oświadczenie może zostać podważone, w takim przypadku to właśnie na podatniku będzie spoczywał ciężar udowodnienia w postępowaniu podatkowym, że dokonana czynność nie jest pozorną. Aby podatnik miał gwarancję, że organ nie podda pod wątpliwość dokonywanej przez niego czynności sporządzony może zostać akt notarialny, w takim przypadku art. 199a OP w zw. 83 KC nie stosujemy wprost<sup>8</sup>.

W świetle art. 65 § 1 KC oświadczenie woli, złożone przez strony stosunku prawnego, należy tłumaczyć tak, jak wymagają tego (ze względu na okoliczności, w których zostało ono złożone) zasady współżycia społecznego oraz ustalone zwyczaje. Nie bez znaczenia pozostaje także kwalifikacja danego podmiotu na gruncie cywilistycznym, jeśli umowę handlową zawierają dwaj przedsiębiorcy (niespokrewnieni ze sobą), to definiowanie jej jako darowizny w kontekście podejmowanej pomiędzy nimi wymiany handlowej nie jest do końca pewne. Zwyczajowo przedsiębiorcy dokonują czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług lub podatkiem od czynności cywilnoprawnych. W takim zakresie prawnym organy podatkowe będą zawiązany stosunek prawny odnosząc się także do historii zobowiązań występujących pomiędzy stronami. Ustalone zwyczaje – z art. 65 § 1 KC – należy definiować jako utrwaloną w danym środowisku praktykę odpowiedniego sposobu zachowania<sup>9</sup>. Zasady współżycia społecznego to natomiast powszechnie uznawane w społeczeństwie (jako całości) wartości, które powinny być respektowane przez wszystkich członków społeczności, niezależnie od dokonywanej przez nich oceny moralnej

<sup>8</sup> Por. A. Bieranowski, *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 października*, V CKN 631/00, „Rejent” 2002, nr 11, s. 188–191; A. Oleszko, *Pytania i odpowiedzi*, „Rejent” 2000, nr 2, s. 138. Zdaniem A. Jędrzejewskiej tylko pisemna (nawet zwykła) forma oświadczenia woli stron nie pozwala na bezpodstawne podważanie charakteru i zamiaru czynności określonej wedle zapisów dokumentu – A. Jędrzejewska, *Pisemna forma oświadczenia woli a automatyzacja obrotu prawnego*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 1, s. 70; M. Pecyna, *Merger clause jako zastrzeżenie wyłączności dokumentu, klauzula integralności umowy, reguła wykładni umowy*, Warszawa 2013, s. 288.

<sup>9</sup> T.M. Knypl, *Znaczenie zwyczajów i dobrych obyczajów w prawie cywilnym i handlowym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1997, nr 8, s. 15; R. Stefanicki, *Dobre obyczaje w prawie polskim*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 5, s. 24.

tych zasad. O ile przepis art. 65 KC pozwala się odnieść *ad casum* w zakresie okoliczności, w których oświadczeń stron zostało złożone, o tyle klauzule generalne (m.in. zasad współżycia społecznego) pozwalają organom podatkowym na rozstrzygnięcie wątpliwości z pokrzywdzeniem podatnika.

Czynność prawna dokonana przez strony może być uznana przez organy podatkowe za wadliwą i niewywołującą skutków zarówno cywilnych, jak i podatkowych. Zdaniem niektórych<sup>10</sup> nie ma przeszkód ku temu, aby przedmiotem konwersji była czynność nieważna, tj. przyjmując za podstawę swobodę zawierania umów strony mogą swoje, uprzednio dokonane czynności, modyfikować. Jeśli strony dokonują czynności cywilnej, która nie powoduje powstania obowiązku podatkowego, to konwersja zawartej umowy na inną może być podstawą do określenia takiego obowiązku, ale tylko ze skutkiem *ex nunc*. Jeśli strony umowy darowizny sporządzą aneks do umowy przez określenie charakteru umowy jako sprzedaży, to podatek powinien być naliczany *ex tunc*.

Przepis art. 199a OP należy przeciwstawić dwóm zasadom obowiązującym w prawie podatkowym: *in dubio pro tributario* (w razie wątpliwości na korzyść podatnika) oraz *nullum tribulum sine lege* (nie ma podatku bez ustawy). W świetle art. 21 § 2 OP podatnik korzysta z domniemania wiarygodności w zakresie składanych zeznań i deklaracji (oraz dokonywanym samo obliczeniu podatku)<sup>11</sup>, zastosowanie w tym przypadku reguły prawa cywilnego *clara non sunt interpretanda* (nie dokonuje się wykładni tego, co jest jasne) wydaje się być całkowicie uprawnione. Niejednoznaczne jest jednak określenie *co jest jasne* w świetle skutków podatkowych czynności cywilnej – skoro podatnik, realizując zasadę samoobliczenia podatku (którą *de facto* ustawodawca wprowadził bez jego woli), jest zobligowany do ustalenia charakteru cywilnego stosunku (łączycego go z drugą stroną) oraz jego skutków na gruncie podatkowym, to dla tegoż podatnika postanowienia zawartej umowy są czytelne i mają charakter

<sup>10</sup> Por. P. Sobolewski, *Kontrowersje wokół pojęcia nieistnienia i nieważności czynności prawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 5, s. 34. Zdaniem A. Jedlińska, art. 65 KC nie służy do zmiany zaistniałego stosunku prawnego, lecz do odtworzenia woli stron (ich zamiaru) – A. Jedlińska, *Zasada swobody umów a ważność czynności prawnej*, „Rejent 2003”, nr 5, s. 27–32.

<sup>11</sup> Por. T. Dębowska-Romanowska, Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku w: B. Brzeziński, A. Kostecki, *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego, Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, s. 39; E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Problemy tworzenia prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iurica” 1992, z. 54, s. 135.

kategoryczny<sup>12</sup>. Organ, interpretując umowę cywilną, w pierwszej kolejności powinien zweryfikować wykładnię przepisów podatkowych dokonaną przez dokonującego czynności, jeśli rezultat wykładni operatywnej zaniepokoi organ podatkowy, może (zgodnie z art. 199a OP) dopiero wówczas wszcząć postępowania wyjaśniające skutki podatkowe czynności cywilnej. Na tym etapie domniemanie wiarygodności złożonych przez stronę zeznań i deklaracji jest zachowane – organ, uznając za prawidłową wykładnię podatnika, co do skutków podatkowych, chce jedynie sprawdzić sposób interpretacji przepisów prawa cywilnego przez strony stosunku zobowiązaniowego. Słusznym jest pogląd, że to, co jest korzystne dla podatnika – w razie zaistniałych wątpliwości - godzi w interes publiczny w zakresie podatków (oraz wpływów z tego tytułu do Skarbu Państwa)<sup>13</sup>.

### Powództwo o ustalenie istnienia stosunku prawnego

Zarówno organ podatkowy, jak i podatnik mają legitymację do wystąpienia z powództwem o ustalenie istnienia stosunku prawnego w trybie art. 189 i 189<sup>1</sup> Kodeksu postępowania cywilnego<sup>14</sup>, w obu przypadkach w postępowaniu sądo-

<sup>12</sup> Jeśli charakter stosunku prawnego nie należy do skomplikowanych, to dokonywanie dalszej wykładni może być uznane za celowe działanie organu, naruszające także regułę *interpretatio cessat in claris* (zakaz dokonywania dalszej wykładni). Zob. H. Collins, *Standard Contract Terms in Europe*, Amsterdam 2008, s. 230.

<sup>13</sup> Sytuację taką określa się niekiedy *in dubio contra fiscum* – wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na niekorzyść fiskusa. Zob. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001, s. 61. Jeśli organ nie ma dowodów na poparcie swoich zarzutów, to pozbawianie wiarygodności zeznań i deklaracji podatnika stanowi naruszenie obowiązujących w procedurze podatkowej standardów, por. B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy*, w: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Ex iniuria non oritur ius. Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 252 oraz *idem*, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 33.

<sup>14</sup> Przeciwnie: H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12, s. 20. Ustawa z 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. 2014, poz. 101, tekst jedn.) – dalej KPC. Powództwo organu podatkowego o ustalenie stosunku prawnego na gruncie prawa cywilnego nie znajduje aprobaty w piśmiennictwie: P. Karwat, *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory cywilne z podatnikami*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 10, s. 26; R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8, s. 7.

wym należy wykazać interes prawny (strona musi udowodnić, że powództwo służy przywróceniu pożądanego stanu prawnego). Nie jest zatem uprawniona teza<sup>15</sup>, że organ może wymagać od podatnika wszczęcia postępowania o ustalenia stosunku prawnego, jeśli to organ (a nie podatnik) ma wątpliwości, co do jego charakteru podatkowego. Oznaczałoby to, że podatnik, oprócz negatywnych reperkusji w postaci naliczonego nienależnie podatku, musi także ponosić koszty sądowe (wraz z kosztami zastępstwa procesowego) udowadniania organowi podatkowemu zamierzonego celu umowy cywilnej. Warto zauważyć, że formalizm związany z art. 189<sup>1</sup> KPC jest znacznie większy niż ten związany z art. 199a OP, organ podatkowy musi bowiem w procedurze cywilnej nie tylko wykazać interes prawny, ale też to, że ustalenie istnienia stosunku prawnego jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Powództwo zatem dotyczy tylko czynności, które nie były w sposób dostateczny opodatkowane w wyniku samoobliczenia podatku przez płatnika. Sąd powinien odrzucić pozew skierowany przez organ podatkowy w sprawie zmiany podstawy prawnej naliczania odrębnego podatku. Jeśli czynność cywilna wywołała skutek podatkowy, to organ powołując się na kwalifikację cywilistyczną tego zdarzenia prawnego, nie może wnosić o podwyższenie podatku z naruszeniem zasad obowiązujących w poszczególnych ustawach podatkowych. Należy także odnieść się negatywnie do prób ustalenia na drodze sądowej przez organ czynności prawnych dokonanych przez podatników (z rezydencją w Polsce) na terytorium innego kraju. Do powództwa wniesionego w trybie art. 189 KPC stosuje się bowiem odpowiednio art. 199, 192, 366, 1099 KPC. Nie ma podstaw, aby wnosić o ustalenie stosunku prawnego pomiędzy stronami, jeśli inny sąd orzekł już, co do treści tych czynności (*res iudicata*) lub postępowanie sądowe jest zawieszona.

### Skutki ustalenia pozornej czynności

Ustalenie, że czynność miała charakter kwalifikowany przez podatnika na gruncie prawa podatkowego inaczej niż powinno mieć to miejsce, nie czyni jeszcze czynności cywilnej nieskuteczną. Zgodnie z argumentacją *eiusdem generis*

<sup>15</sup> Zob. A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 36–39 i A. Gąsowska, *Wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego na podstawie art. 199a § 3 o.p. – wybrane zagadnienia*, w: red. M. Popławski, *Ordynacja podatkowa zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 133.



(tego samego rodzaju)<sup>16</sup>, jeśli ustawodawca w katalogu czynności podlegających obciążeniu danym podatkiem nie wymienił tej, która miała zostać dokonana pomiędzy podatnikami, to nie ma podstaw, aby czynność opodatkować, powołując się na art. 199a OP. Nie jest dopuszczalna sytuacja, w której podatnik – nie mogąc przekonać organu podatkowego o prawidłowości kwalifikacji stosunku cywilnego – zmienia cel i zamiar stron tak, aby było możliwe opodatkowanie tej czynności. Stosowanie nacisku organu administracji publicznej na podatnika, by ten dokonywał takich czynności prawnych, które są korzystne z punktu widzenia zasady fiskalizmu, jest naruszeniem reguły praworządności i działania organów w sposób budzący zaufanie podatników.

Jeśli na jaw wyjdą istotne dla sprawy dowody, świadczące o dokonaniu czynności właściwej (nie zaś pozornej), to stan faktyczny zakończonego postępowania podatkowego, a także dowody zgromadzone w sprawie, będą nieprawidłowe. Zgodnie z art. 240 § 1 pkt. 1 i 5 OP organ podatkowy może wydać postanowienie o wznowieniu postępowania, w którym materiał dowodowy zbierany jest od nowa i podlega ponownej ocenie organu<sup>17</sup>. Po zakończeniu postępowania organ wydaje decyzję uchylającą w całości lub w części decyzję pierwotną lub odmawia uchylecia – podtrzymując decyzję ostateczną wydaną w sprawie. Organ nie orzeka o stosunku prawnym łączącym strony i nie uniemożliwia dokonanie takiej czynności w przyszłości. Jeśli naczelnik urzędu skarbowego uchyliłby decyzję określającą skutki podatkowe w zakresie np. wniesionego przez wspólników wkładu na kapitał zakładowy spółki z o.o., to podatnik (wspólnik) musiałby ten fakt zgłosić również do Krajowego Rejestru Sądowego, a zgromadzenie wspólników podjąć uchwałę o zwrocie wkładu (reguła instrumentalnego nakazu<sup>18</sup>). Teza o możliwości zastosowania przez organ do decyzji wydanej w oparciu o pozorną czynności trybu art. 253 i 253a OP nie jest poprawna. Wynika to z art. 253b OP, według którego do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego

<sup>16</sup> Zob. D.B. Pakula, L.P. Lataif, *Judicial Review of Administrative Immigration Decision. Can the doctrine of „Eiusdem Generis” save it from extinction?*, „Florida Bar Journal” 2004, vol. 78, s. 32; R. Couzin, *Corporate Residence and International Taxation*, Amsterdam 2002, s. 135.

<sup>17</sup> Por. G. Krawiec, *Falszywość dowodów jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt. 1 Ordynacji podatkowej)*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 10, s. 27–29; M. Szubiakowski, *Wznowienie postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12, s. 57.

<sup>18</sup> Szerzej o regule instrumentalnego zakazu i nakazu w: Ł. Karczyński, *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Warszawa 2011, s. 146 i K. Mularski, *Czynności podobne do czynności prawnych*, Warszawa 2011, s. 337.

nie można zastosować przepisów dotyczących postępowania o stwierdzenie nieważności prawomocnej decyzji. Postępowanie to jest właściwe w stosunku do decyzji m.in. o umorzeniu zaległości podatkowych, odmowie stwierdzenia nadpłaty, stracie podatkowej, zwolnieniu podatnika z pobrania podatku<sup>19</sup>.

Należy zatem opowiedzieć się za tym, by organ podatkowy, wnosząc o ustalenie istnienia stosunku prawnego przez sąd, wstrzymał się z wszczęciem postępowania podatkowego albo, jeśli tego nie zrobi, na czas procesu postępowanie to zgodnie z art. 201 § 1 pkt. 2 OP będzie musiało być zawieszane.

## Podsumowanie

Należy stwierdzić, że podatnik definiując dla celów podatkowych czynność cywilną, której był stroną, korzysta z przypuszczenia prawidłowości swojej interpretacji stosunków prawnych w kontekście możliwych obowiązków podatkowych. Przepis art. 199a OP może stanowić podstawę prawną wzruszenia skutków podatkowych określonych samodzielnie przez podatnika w stosunku do każdej czynności zawartej, z wyłączeniem formy notarialnej<sup>20</sup>. Czynnością pozorną jest czynność, której podatnik dokonuje w sposób prawidłowy przy jednoczesnej woli ukrycia czynności właściwej (autentycznej). Oznacza to, że czynność pozorna powinna być kwalifikowana (przez osoby trzecie) jako prawnie dopuszczalna mimo, iż strony osiągną cel właściwy czynności ukrytej.

Mając na względzie zasadę *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – tam, gdzie ustawodawca nie czyni rozróżnienia między danymi stanami faktycznymi regulowanymi przez określony termin (czy też pojęcie), nie powinien czynić go również interpretator. Należy uznać, że pierwszeństwo przed stosowaniem metod wzruszalności pierwotnej decyzji podatkowej (korzystnej dla podatnika) ma zasada domniemania wiarygodności złożonych przez podatnika zeznań i deklaracji. Jednocześnie warto przytaczając łacińską zasadę *contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in freudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit* (przeciwko ustawie działa ten, kto działa w sposób

<sup>19</sup> Zob. wyrok WSA w Warszawie z 15 marca 2003 r., III SA/Wa 3669/06, LEX nr 328119; wyrok WSA w Rzeszowie z 10 listopada 2009 r., LEX nr 541939.

<sup>20</sup> Także czynność dokonania za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej oraz przy pomocy podpisu kwalifikowanego elektronicznie jest ważna i nie może być uznana za pozorną. Por. J. Jankowski, *Podpis elektroniczny w obrocie prawnym*, Warszawa 2007, s. 268–271.

sprzeczny z brzmieniem ustawy, natomiast oszukańczo wobec ustawy działa ten, kto, postępując w sposób zgodny z brzmieniem ustawy, obchodzi jej intencje) opowiedzieć się w sposób jednoznaczny za negatywną oceną dokonywania czynności cywilnych w celu obejścia prawa podatkowego. Przepisy prawa cywilnego umożliwiają swobodne kształtowanie stosunków obligacyjnych w taki sposób, aby były one zgodne z zamiarem i wolą stron, jednakże podatnicy nie powinni szukać swoistych „luk podatkowych” czyli sytuacji, w których dopuszczalna pod względem cywilistycznym czynność prawna nie może być zakwalifikowana przedmiotowo do żadnego z obowiązujących podatków (co skutkuje brakiem powstania obowiązku podatkowego). Jako postulat *de lege ferenda* należy podnieść potrzebę uszczegółowienia art. 199a OP przez rezygnację z klauzul generalnych i odniesienia do prawa cywilnego na rzecz odrębnych uregulowań dotyczących czynności pozornych i ich skutków dla prawa podatkowego.

## Literatura

- Andrzejewska-Czernek I., *Wykładnia prawa podatkowego Unii Europejskiej*, Warszawa 2012.
- Bieranowski A., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 12 października, V CKN 631/00*, „Rejent” 2002, nr 11.
- Boroszewski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2011.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 maja 2002 r., III SA 2602/00*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 1.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., Kostecki A., *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego, Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998.
- Chłopecki A., *Instrumenty pochodne w polskim systemie prawnym (rozważania na kanwie „toksycznych opcji”)*, „Przegląd Prawa Handlowego” nr 7.
- Collins H., *Standard Contract Terms in Europe*, Amsterdam 2008.
- Couzin R., *Corporate Residence and International Taxation*, Amsterdam 2002.
- Filipczyk H., *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12.
- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Problemy tworzenia prawa podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Iurica” 1992, z. 54.
- Gomułkiewicz A., Małecki J., *Ex iniuria non oritur ius. Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.

- Hanusz A., *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12.
- Harla A.G., *Ważność umowy zawartej z osobą fizyczną, która przy zawarciu umowy podała się za kogoś innego*, „Palestra” 2002, nr 11–12.
- Institucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M.Goettel, M. Lemmonier, Warszawa 2011.
- Jankowski J., *Podpis elektroniczny w obrocie prawnym*, Warszawa 2007.
- Jedlińska A., *Zasada swobody umów a ważność czynności prawnej*, „Rejent” 2003, nr 5.
- Jedliński A., *Pozorność jako wada czynności prawnej i konsekwencje prawne pozorności*, „Rejent” 2005, nr 5.
- Jędrzejewska A., *Pisemna forma oświadczenia woli a automatyzacja obrotu prawnego*, „Państwo i Prawo” 1993, nr 1.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Toruń 2001.
- Karczyński Ł., *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Warszawa 2011.
- Karwat P., *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory cywilne z podatnikami*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 10.
- Kiełkowski T., *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*, Warszawa 2012.
- Knypl T.M., *Znaczenie zwyczajów i dobrych obyczajów w prawie cywilnym i handlowym*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1997, Nr 8.
- Krawiec G., *Falszywość dowodów jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego (art. 240 § 1 pkt. 1 Ordynacji podatkowej)*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 10.
- Mastalski R., *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8.
- Mularski K., *Czynności podobne do czynności prawnych*, Warszawa 2011.
- Mularski K., *Pozorność oświadczenia woli. Zarys problematyki semiotycznej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2007, nr 3.
- Nowak T., *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12.
- Oleszko A., *Pytania i odpowiedzi*, „Rejent” 2000, nr 2.
- Ordynacja podatkowa zagadnienia proceduralne*, red.M. Popławski Białystok 2011.
- Pakula D.B., Lataif L.P., *Judicial Review of Administrative Immigration Decision. Can the doctrine of „Eiusdem Generis” save it from extinction?*, „Florida Bar Journal” 2004, vol. 78.
- Pecyna M., *Merger clause jako zastrzeżenie wyłączności dokumentu, klauzula integralności umowy, reguła wykładni umowy*, Warszawa 2013.
- Radzikowski K., *Prawo podatkowe a czynności niemogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy*, „Państwo i Prawo” 2008, z. 1.
- Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009.

- Sobolewski P., *Kontrowersje wokół pojęcia nieistnienia i nieważności czynności prawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 5.
- Stefanicki R., *Dobre obyczaje w prawie polskim*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2002, nr 5.
- Szubiakowski M., *Wznowienie postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12.
- Światła F., *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4.
- Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.
- Ziemiński Z., *Logika praktyczna*, Warszawa 2002.

### LOGICAL INTERPRETATION OF LAW REFER TO ARTICLE 199A OF TAX ORDINANCE

In case of doubt as to the legal nature of the legal action, which is a taxable person, the tax authority may request the Court to determine the existence of a legal relation/ Such action is to prevent taxpayers making apparent steps to reduce the tax base or tax amounts. The author makes analysis of the provisions of the civil and tax procedures (also civil substantive law) with the help of logical interpretation of the meaning of legal norms on the basis of the legal reasoning. Taken will also attempt to determine the effects of the legal action' apparentness for the taxpayer in respect of the possibility of emotions the final decision concerning the amount of tax it and define the conditions for exemption from the possibility of bringing an action by the tax authority to establish the existence of a legal relation.

**Keywords:** taxpayer, the tax authority