

# Zakres zastosowania przepisów art. 199a Ordynacji podatkowej w świetle orzecznictwa i literatury przedmiotu

## Application of law from article 199a Ordynacja podatkowa bill based on case-law and literature

Mikołaj Mroziński

Prawnik kancelarii Trusiński Kluczyków

### Streszczenie

Niniejsze opracowanie ma na celu zbadanie założeń funkcjonowania klauzuli interpretacyjnej, możliwości pominięcia przez organ skutków czynności symulowanej i uprawnienia organów podatkowych do wystąpienia z powództwem do sądu powszechnego o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego, zbadanie praktycznego zastosowania tych przepisów, umieszczonych w art. 199a Ordynacji podatkowej [1, dalej „Ordynacja podatkowa”], na podstawie orzeczeń krajowych sądów administracyjnych. Praca obejmuje omówienie aspektu przedmiotowego, podmiotowego i czasowego stosowania omawianych przepisów oraz granice dopuszczalnego ich stosowania przez organy podatkowe. Efektem przeprowadzonego badania jest stworzenie kompleksowego opracowania zbioru przesłanek i okoliczności, w których omawiane przepisy mogą mieć zastosowanie.

Słowa kluczowe: Ordynacja podatkowa, orzecznictwo, ustalenie, klauzula interpretacyjna, art. 199a, prawo podatkowe.

### Abstract

The hereby article is aimed to investigate the presumptions of interpretation clause, tax authorities' right to pass over the legal effects of simulated deed and tax authorities' right to file a lawsuit for determine existence or non-existence of legal relationship and investigating the practical impact of these regulations, placed in art. 199a of Ordynacja podatkowa act, basing on sentences of Poland's administrative courts. The article contains description of subject, object and temporal aspects of application of the rules and limitations set for the tax authorities. The effect of the investigation is creating a full set of circumstances which may justify application of described rules.

Keywords: Ordynacja podatkowa act, case-law, determining existence, interpretation clause, article 199a, tax law.

### 1. ANALIZA PORÓWNAWCZA KLAUZUL INTERPRETACYJNYCH Z KODEKSU CYWILNEGO [2, DALEJ „KODEKS CYWILNY” LUB „K.C.”] I ORDYNACJI PODATKOWEJ

Fundament swobodnego obrotu gospodarczego i swobody zawierania umów stanowi klauzula z art. 65 k.c., zgodnie z którą składane oświadczenia woli interpretuje się, mając na uwadze okoliczności ich złożenia, a także zasady współżycia społecznego i ustalone zwyczaje. Granice interpretacji zgodnej z wolą stron stanowią klauzule z art. 58 § 1 i § 2 k.c., wedle których czynność prawna sprzeczna z ustawą lub mająca na celu obejście prawa jest nieważna, chyba że ustawa przewiduje inny skutek prawny takiej czynności, a dodatkowo nieważne są czynności prawne, które naruszają zasady współżycia społecznego.

Swobodna interpretacja istniejącego stosunku prawnego mogłaby spowodować istotne problemy na polu prawno-podatkowym. Różnego rodzaju stosunki prawne obciążone są różnym zakresem obowiązku podatkowego, innymi podstawami opodatkowania i stawkami podatkowymi. Uzupełnienie wspomnianych klauzul z Kodeksu cywilnego znalazło się w

art. 199a Ordynacji podatkowej. Jego § 1 stanowi klauzulę interpretacyjną dotyczącą zdarzeń faktycznych i ich oceny. Wedle art. 199a § 1 organ powinien brać pod uwagę przy ustaleniu treści czynności prawnej zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie może jednocześnie opierać się wyłącznie na dosłownej treści oświadczeń woli złożonych przez strony badanej czynności. Wskazany przepis znajduje się w dziale IV w rozdziale 11 Ordynacji podatkowej pod tytułem „Dowody”. Takie umiejscowienie powoduje, że należy uwzględnić to uregulowanie w każdym postępowaniu dowodowym prowadzonym przez organy podatkowe.

Warta odnotowania jest różna rola dyrektyw interpretacyjnych z Kodeksu cywilnego i Ordynacji podatkowej. Interpretowanie zgodnie z wolą stron w przepisach Kodeksu cywilnego ma na celu ułatwienie obrotu gospodarczego i wzmocnienie swobody zawierania umów. Przepisy Ordynacji podatkowej skierowane są z kolei do organu i pozwalają na ustalenie rzeczywistej treści zawartej umowy w celu prawidłowego określenia wysokości zobowiązania podatkowego. O ile jednak na niwie cywilistycznej jest to wykładnia dążąca do ułatwienia funkcjonowania w obrocie prawnym, o tyle dyrektywa

z przywołanej ustawy miała w założeniu za zadanie odsłonić kamuflaż nałożony przez strony na daną czynność, co zazwyczaj powoduje pogorszenie sytuacji podatnika. Można zatem dojść do wniosku, że klauzula z Kodeksu cywilnego służy podmiotom obiegu gospodarczego, a dyrektywa z Ordynacji podatkowej jest narzędziem działającym na korzyść Skarbu Państwa.

Jak stwierdził Sąd Najwyższy [3], postępowanie prowadzone na podstawie klauzuli z art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej stanowi instrument ochrony interesów fiskalnych państwa, działający poprzez zapewnienie odpowiedniego poziomu wpływów pochodzących z danin publicznych. Działanie organu jest zatem wykonywaniem władczej pozycji państwa polegającym na zabezpieczeniu dochodów budżetowych.

Jednakże klauzula ze wspomnianej ustawy może służyć także podatnikom. Zastosowanie klauzuli może mieć taki skutek np. w stanach faktycznych, gdy podatnik w niedostateczny sposób określił w treści zawieranych umów cel i charakter zamierzonych czynności prawnych. Wówczas wskazując utrwaloną praktykę działania podatnika i przedstawiając, jakie czynności faktycznie zostały podjęte, podatnik może wykazać i udowodnić, że jego działania i rozliczenia były zgodne z obowiązującym prawem. W wyniku badań nad praktycznym zastosowaniem art. 199a Ordynacji podatkowej w orzecznictwie sądów ustalono, że najczęstszą okolicznością zastosowania klauzuli przez organ jest sytuacja, gdy podatnik w sposób nieporadny nadaje dokonany przez siebie czynnościom faktycznym nieprzystającą w zupełności formę czynności prawnej albo gdy podatnik nie nadaje dokonanej przez siebie czynności faktycznej żadnej formy czynności prawnej. Dopiero na trzecim miejscu spośród przedmiotowo zakwalifikowanych spraw, w których zastosowanie ma art. 199a przywołanej ustawy, znajduje się sytuacja, gdy podatnik wystawia faktury nieodzwierciedlające faktycznie dokonanych transakcji, tzn. wystawia puste faktury [4].

Powyższe statystyki potwierdzają, że zastosowanie klauzuli odnosi się najczęściej nie do walki z uchylaniem się od opodatkowania, a raczej do niwelowania skutków niewiedzy uczestników obrotu gospodarczego. Jednakże warto pamiętać, że organ ma możliwość zastosowania tej klauzuli w każdym postępowaniu podatkowym, w związku z czym należy zbadać, jaki jest dopuszczalny zakres stosowania art. 199a Ordynacji podatkowej przez organy.

## 2. ZAKRES BADANIA DOKONYWANEGO PRZEZ ORGAN PODATKOWY – STANOWISKO WYRAŻONE W ORZECZNICTWIE

W pierwszej kolejności należy się pochylić nad kwestią dopuszczalnej głębokości badania dokonywanego przez organ podatkowy. Ingerencja w obrót gospodarczy przez zastosowanie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej jest znacząca i narusza swobodę kontraktowania. W przepisach nie znajdują się jakiegokolwiek informacje dotyczące zakresu badania dokonywanego przez organ w ramach procedury z art. 199a § 1 tej ustawy. Z umiejscowienia tego uregulowania w tekście ustawy można wywnioskować, że dotyczy ono czynności prawnych badanych w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie Ordynacji podatkowej. Z po-

wyższego wynika jedynie zakres przedmiotowy, czyli które czynności mogą podlegać badaniu, oraz zakres podmiotowy, określający, że uprawnione do stosowania klauzuli z art. 199a § 1 są organy podatkowe podczas postępowania podatkowego (ewentualnie podczas innego rodzaju czynności na podstawie przepisu odsyłającego).

Wskazówki dotyczącego tego, jak daleko organ powinien badać stosunki prawne, można zrekonstruować z orzecznictwa sądów administracyjnych, m.in. z wyroku NSA z dnia 13 września 2013 r. Sąd uznał, że pierwszym stopniem badania dokonanego przez organ powinno być sprawdzenie, czy nazwa danej czynności prawnej zgodna jest z faktycznie dokonaną transakcją. Sąd wskazał dodatkowo, że przy badaniu treści czynności prawnej należy wziąć pod uwagę szereg czynników wybiegających poza proste zbadanie tytułu umowy, jej postanowień i przepływu towarów lub środków pieniężnych. NSA podkreślił, że równie istotnym czynnikiem świadczącym o treści stosunku prawnego w badanych sytuacjach jest także doświadczenie biznesowe i profesjonalizm stron zawierających umowę, przebieg negocjacji poprzedzających zawarcie umowy, przebieg dotychczasowej współpracy stron oraz znaczenie słów nadawane im w danym żargonie zawodowym [5]. Sąd wskazał następnie, że organ badający daną czynność prawną powinien widzieć ją w szerszej perspektywie i nie pomijać innych elementów umowy, wśród których dokonana została dana czynność. Dopiero na ostatnim miejscu Sąd zaznaczył, że dla zinterpretowania, a właściwie zdefiniowania danej czynności prawnej znaczenie ma sposób wykonania zobowiązania oraz inne zachowania stron umowy, które następują już po jej zawarciu.

Z punktu widzenia podatnika, który zawarł w teorii inną umowę, niż faktycznie zrealizował, np. jako skutek braku doświadczenia w obrocie gospodarczym bądź pewnej charakterystyki danej branży, powyższa wykładnia dozwolonej głębokości badania pozwoliłaby mu uniknąć sankcji podatkowej.

Inaczej wygląda sytuacja podatnika, który zawiera umowę nienazwaną. Opodatkowanie czynności składających się na umowę nienazwaną stało się przedmiotem rozważań WSA w Gdańsku [6]. Przedmiot rozstrzyganej sprawy stanowiło opodatkowanie nienazwanej umowy o dział spadku i podział części majątku, który nie był objęty wspólnością majątkową. Jako że taka czynność prawna stanowi umowę nienazwaną, to oczywiście nie mogłaby zostać wymieniona w zamkniętym katalogu czynności cywilnoprawnych objętych obowiązkiem podatkowym na podstawie art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych [7]. Sąd uznał, że z samego faktu niewystępowania takiej nazwy w katalogu czynności opodatkowanych nie można wywnioskować nieobjęcia jej podatkiem. W zaistniałej sytuacji zadaniem organu jest, aby zrekonstruować ciąg czynności dokonanych przez strony i wyciągnąć z faktycznie dokonanych czynności skutki w obszarze prawa podatkowego.

Należy zauważyć, że wywodzenie przez organ skutków podatkowych z czynności innych niż teoretycznie zawarte przez strony może nastąpić zarówno w przypadku zastosowania klauzuli z art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, kiedy to organ samodzielnie ocenia, jaka czynność prawna została realnie dokonana, jak i w przypadku zastosowania klauzuli z

art. 199a § 2 tej ustawy, kiedy to organ wywodzi skutki z czynności dyssymulowanej, oraz w przypadku zastosowania klauzuli z art. 199a § 3 ww. ustawy, kiedy to sąd powszechny ustala stan prawny w danej sprawie, a organ wywodzi z ustalonego stanu konsekwencje podatkowe. Warto przypomnieć, że organ nie jest pozbawiony kompetencji do samodzielnego ustalenia treści czynności prawnej. Jedynie w razie powzięcia wątpliwości, której nie pozwalają usunąć zebrane dowody, organ zobowiązany jest do wystąpienia z powództwem do sądu powszechnego. Organ zatem nie jest zwolniony z zadania polegającego na dokonywaniu kwalifikacji zdarzeń prawnych z prawnopodatkowego punktu widzenia i wywodzenia skutków, jakie wywołują te zdarzenia w zakresie obowiązku podatkowego i wysokości zobowiązania podatkowego [8]. Jedyna przekazana sądom powszechnym kompetencja dotyczy rozstrzygnięcia o istnieniu bądź nieistnieniu prawa, wyłącznie w razie wystąpienia obiektywnych wątpliwości, a organ dokonuje wszelkich innych ustaleń, w tym ustaleń i rozstrzygnięć przedstawianych w decyzji administracyjnej.

Co istotne, orzecznictwo NSA potwierdza, że klauzula interpretacyjna z art. 199a Ordynacji podatkowej stanowi broń obosieczną. Sąd podkreślił, że organ, dokonując wykładni dokonanych czynności prawnych, powinien konsekwentnie wyprowadzić skutki prawne z czynności faktycznie dokonanej przez strony bez względu na to, czy efekt takiego działania przyniesie korzyść organowi administracji publicznej czy też podatnikowi [8]. Wynika z powyższego, że zakres badania nie zależy od tego, jaki jest cel badania dokonywanego przez organ, ale wynika wprost z zasady wyrażonej w art. 122 przywołanej ustawy, czyli z zasady prawdy materialnej, stanowiącej, iż w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

Zakres uprawnienia organu do wykładni dokonanej czynności prawnej może budzić wątpliwości, gdy przedmiotem badania organu jest stan faktyczny, a nie stan prawny. Tego rodzaju sytuacja była rozstrzygana przez NSA, który ocenił, że organ rzeczywiście nie ma uprawnienia do stwierdzenia nieważności umowy. Może jednak w toku postępowania pominąć treść umowy, jeżeli w rzeczywistości nie została ona wykonana, i następnie skutki prawne wywodzić z ustalonego w postępowaniu dowodowym stanu faktycznego. W omawianej sprawie organ nie kwestionował istnienia umowy pomiędzy stronami, a udowodnił, że umowa nie została wykonana, przez co nie mogła generować skutków prawnopodatkowych. Jako że spór dotyczył stanu faktycznego, to organ miał prawo w ten sposób postąpić [9]. Powyższe stanowisko wielokrotnie zostało powtórzone przez NSA, np. w przypadku gdy sąd badał umowę sprzedaży [10]. Sąd potwierdził pogląd, że gdy organ bada faktyczne wykonanie umowy, to nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 199a § 3 służącego do ustalenia stanu prawnego łączącego strony, jako że wywodzenie skutków podatkowych z ustalonego stanu faktycznego jest wyłączną kompetencją organu podatkowego, która nie może być delegowana na sądy powszechne.

Innym działaniem dążącym do wywiedzenia skutków podatkowych czynności prawnych może być przekwalifikowanie umowy dokonanej przez podatników. NSA [11] przyjął, że dopuszczalne jest, aby organ zmienił kwalifikację czynno-

ści z umowy sprzedaży na umowę leasingu. Sąd wskazał, że jeżeli organ ma uprawnienie do oceny charakteru czynności cywilnoprawnych podatnika, to tym bardziej można uznać, że dana umowa nie spełnia kryteriów umowy leasingu, wówczas normowanej przez rozporządzenie Ministra Finansów [12]. Sąd oparł się na argumente, że skoro rozporządzenie odnosi się do czynności najmu, leasingu, dzierżawy i innych o podobnym charakterze, to organ powinien pominąć treść rozporządzenia, jeśli uznał, że doszło w rzeczywistości do sprzedaży, czyli czynności rozporządzającej własnością rzeczy.

### 3. SKUTKI PODATKOWE CZYNNOŚCI SYMULOWANEJ

Norma z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej korzysta z konstrukcji „pozornej czynności prawnej”, która nie została zdefiniowana na płaszczyźnie prawa podatkowego. Należy zatem korzystać z dorobku ustawodawstwa cywilnego i art. 83 § 1 k.c., wedle którego nieważne jest złożenie oświadczenia drugiej stronie, za jej zgodą i dla pozorów. W literaturze przedmiotu rozróżnia się dwa rodzaje pozorności, pierwszy, który nie dąży do wywołania skutków prawnych w ogóle, i drugi, mający na celu wywołać skutki prawne, jednakże inne niż wynikające z treści czynności prawnej [13]. Warto zauważyć, że przepis z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie tylko do pozorności polegającej na ukryciu czynności dyssymulowanej pod symulowaną i nie ma zastosowania w sytuacji, gdy podatnik składa oświadczenie woli, które nie stanowi źródła dokonania jakiegokolwiek czynności prawnej. Jednocześnie jednak praktyka stosowania omawianego przepisu wskazuje, że drugi typ pozorności pozbawiony byłby w tym kontekście sensu, jako że wymagałby wywodzenia skutków prawnych z czynności, która nigdy nie zaistniała w obiegu prawnym [14].

W literaturze prawnopodatkowej niekiedy zwraca się uwagę na aspekt ważności dokonania czynności dyssymulowanej, mimo że w przepisach art. 199a Ordynacji podatkowej warunek ten nie został wprost wyrażony. Wedle tego poglądu organ przed zastosowaniem art. 199a § 2 tej ustawy powinien zbadać, czy czynność dyssymulowana została dokonana poprawnie i z zachowaniem odpowiedniej formy czynności prawnej. W przypadku negatywnej weryfikacji powyższych przesłanek organ powinien uznać zarówno czynność symulowaną, jak i czynność dyssymulowaną za niewywołujące skutków prawnych [15]. Powyższe stanowisko nie spotyka się jednak z ogólną aprobatą w doktrynie. Podnosi się argument, że niedopuszczalne jest przenoszenie instytucji między gałęziami prawa, w tym z prawa cywilnego do prawa podatkowego. Taki pogląd zasługuje na uznanie, w szczególności, że omawiane przepisy Ordynacji podatkowej stanowią transpozycję unormowań z prawa cywilnego, która to transpozycja została dokonana z uwzględnieniem różnic pomiędzy gałęziami prawa. Jednocześnie się wskazuje, że czynność niedoniosła z perspektywy prawa cywilnego może wywoływać różnorodne skutki na płaszczyźnie prawnopodatkowej. Co istotne, nieważna umowa może kreować pewne skutki, które nie były objęte jej postanowieniami, a także te, które zostały w jej treści uwzględnione. Istnienie tych wszystkich zdarzeń związanych z dokonaną czynnością prawną nie może zostać pominięte przez organ podatkowy, gdyż stałoby to w sprzecz-

ności z celem fiskalnym państwa. Skutek podatkowy może wynikać także z czynności nieważnej, gdy przykładowo nieważna jest umowa, z której podatnik wywodzi koszty podatkowe. W takiej sytuacji nieważność tej umowy rodzi skutki prawnopodatkowe w postaci podwyższenia podstawy opodatkowania [14; 16, s. 27; 17, s. 16].

Należy zgodzić się z poglądem, że nie jest dopuszczalne dokonywanie rozszerzającej transpozycji przepisów prawa cywilnego do gałęzi prawa podatkowego. Dodatkowo dokonanie nieważnej czynności prawnej nie może być obojętne na płaszczyźnie prawnopodatkowej, w szczególności jeśli zostały w związku z nią dokonane pewne czynności faktyczne, jak np. wydanie rzeczy i przepływy pieniężne. Autor niniejszego opracowania w całości przyjmuje pogląd wyrażony przez jednego z autorów, że: „Komentowany przepis ma zastosowanie do wszelkich przypadków pozorności czynności prawnych. Nie mają zatem znaczenia motywy, którymi kierowały się strony, zawierając pozorne czynności prawne. Organ podatkowy wywodzi skutki z ukrytej czynności prawnej zarówno wówczas, gdy motywem działania stron była chęć ukrycia przed fiskusem rzeczywiście realizowanej czynności, jak również w każdym innym przypadku (np. chęć udaremnienia egzekucji sądowej). Zasada prawdy materialnej nie ogranicza bowiem stosowania art. 199a § 2 o.p. wyłącznie «prze-ciwko» osobom unikającym opodatkowania” [14, s. 1102].

#### 4. PRZESŁANKI PRZEKAZANIA SPRAWY DO SĄDU PRZEZ ORGAN PODATKOWY

Sytuacja stworzona przez ciąg czynności prawnych może być skomplikowana i w trakcie jej analizy organ podatkowy może powziąć wątpliwość co do istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego. Podstawowym obowiązkiem organu jest przeprowadzenie wówczas kompleksowego postępowania dowodowego, ze szczególnym uwzględnieniem zeznań stron, o ile strony nie odmówią ich składania. Jeżeli wciąż nie będzie możliwe ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego, to powyższy ciąg zdarzeń może spowodować konieczność zwrócenia się do sądu powszechnego w celu ustalenia stanu prawnego.

Zadanie sądu na tym etapie jest inne niż uprawnienie przyznane organowi podatkowemu w art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. Organ winien ustalić **cel i treść czynności prawnej**, z kolei sąd powszechny – **czy stosunek prawny w ogóle istnieje**. Dopiero następnie, po uzyskaniu orzeczenia sądu dotyczącego istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego, organ określa, jakie skutki prawnopodatkowe zostały wywołane przez zdarzenie podatkowe wynikające z danego stosunku prawnego bądź jego nieistnienia. Należy zwrócić uwagę na to, że ustawodawca wskazał sądy powszechne jako właściwe dla rozstrzygnięcia istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego. Skutkiem tej regulacji jest to, że jedynie stosunki cywilnoprawne mogą być przedmiotem rozstrzygnięcia na podstawie tego przepisu.

Sposób sformułowania art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej kreuje po stronie organu **obowiązek** zwrócenia się do sądu powszechnego o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego. Według zgodnego stanowiska orzecznictwa i doktryny zastosowanie mechanizmu z art. 199a § 3 tej ustawy następuje w momencie, gdy istnienie bądź nieistnienie

stosunku prawnego ma przełożenie na prawnopodatkowy stan faktyczny [18] oraz wystąpią wątpliwości dotyczące stanu prawnego na podstawie zebranych dowodów: „Organ podatkowy ma zatem obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe” [19].

Kolejną przesłanką dopuszczalności zastosowania powództwa z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej jest to, aby wątpliwość została powzięta w trakcie postępowania prowadzonego przez organ. Oznacza to zatem, że zarówno norma z art. 189 § 1 k.p.c. [20, dalej „Kodeks postępowania cywilnego” lub „k.p.c.”], jak i norma z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej nie może stanowić podstawy do wszczęcia postępowania podatkowego [21]. Sąd Najwyższy również potwierdził stanowisko dotyczące powództwa z art. 189 § 1, wskazując, że: „Postępowanie to ma charakter incydentalny wobec postępowania prowadzonego przez organ kontroli skarbowej, w którym organ ten rozpatruje, a następnie rozstrzyga prowadzoną sprawę z zakresu prawa podatkowego” [3, s. 5]. Co istotne, takie postępowanie nie może zostać podjęte ani z urzędu przez organ, ani na wniosek podatnika, jako że nie ma w przepisach Ordynacji podatkowej przewidzianej kompetencji organu podatkowego do badania nieistnienia obowiązku podatkowego [3]. Tok postępowania należy rozumieć jako okres od wszczęcia postępowania [15] aż do wydania ostatecznej decyzji organu podatkowego w postępowaniu drugiej instancji. Przedmiotem wątpliwości i później ewentualnego badania jest wyłącznie istnienie stosunku prawnego, co oznacza, że rozstrzygnięcie co do wykonania umowy leży w wyłącznej kompetencji organu podatkowego.

Kolejną przesłanką konieczną jest to, aby organ dostatecznie wyjaśnił wszystkie okoliczności, ze szczególnym uwzględnieniem zeznań strony. Wytoczenie omawianego powództwa bez przeprowadzenia dowodu z zeznań stron jest możliwe wyłącznie pod warunkiem odmowy składania zeznań przez prawidłowo zawiadomioną i wezwaną stronę. Należy zgodzić się z poglądem, że wytoczenie powództwa jest możliwe tylko wtedy, gdy są wątpliwości, które mogą zaistnieć pomimo zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący przez organ podatkowy całości materiału dowodowego w sprawie [15]. Definicja wątpliwości uzasadniających wystąpienie z powództwem rozważana była przez sądy administracyjne. WSA w Olsztynie zrekonstruował następującą definicję: wątpliwości należy rozważać w kategoriach obiektywnych; subiektywne przekonanie organu na temat wiarygodności przedstawianych dowodów, sprzeczne z zasadami postępowania podatkowego z Ordynacji podatkowej, nie może stanowić podstawy wytoczenia powództwa; co więcej, aby wątpliwość mogła być uznana za obiektywną, niezbędne jest przeprowadzenie analizy całokształtu okoliczności sprawy [22].

Negatywne przesłanki skierowania sprawy do rozważenia przez sąd powszechny były z kolei przedmiotem rozważań NSA. W skardze kasacyjnej strona wskazała, że doszło do naruszenia przez organ art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej przez stwierdzenie dokonane przez organ, że dane prawo nie istniało, podczas gdy w ocenie skarżącego kompetencja taka przysługuje jedynie sądowi powszechnemu. NSA słusznie



zwrócił uwagę na to, że treść przepisu w art. 199a § 3 przywołanej ustawy jest sformułowana w taki sposób, że organ ma obowiązek zwrócić się do sądu powszechnego w sytuacji, gdy poweźmie wątpliwość co do istnienia bądź nieistnienia prawa. *A contrario* zatem, jeżeli organ, opierając się na skrupulatnie przeprowadzonych dowodach, nie ma wątpliwości, że podatnik dokonał w rzeczywistości inaczej czynności niż zgodna z literalnym brzmieniem czynności prawnej, to w żadnym wypadku nie może być dopuszczalne wystąpienie z powództwem o ustalenie do sądu powszechnego [8].

Inną negatywną przesłanką sformułowaną przez NSA w wyroku z dnia 30 września 2010 r. [23] jest zakres sporu toczącego przez strony. W niniejszej sprawie spór pomiędzy stronami dotyczył kwestii, czy dokumentowane przez faktury usługi zostały rzeczywiście wykonane i opłacone oraz czy w związku z tym można było te wydatki zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów pozostających w funkcjonalnym związku z tymi wydatkami. Sąd wskazał, że skoro fakt zawarcia umowy, a co za tym idzie powstanie stosunku prawnego, nie jest przez strony kwestionowany, a spór dotyczy stanu faktycznego, to nie jest dopuszczalne zastosowanie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej. Do stwierdzenia różnicy między deklarowaną treścią czynności prawnej a jej rzeczywistym celem, treścią i przebiegiem ma zastosowanie art. 199a § 1 tej ustawy i w ocenie sądu jest to regulacja wystarczająca.

Od strony proceduralnej dopuszczalność wystąpienia przez organ podatkowy z powództwem pozytywnym (o ustalenie istnienia) bądź negatywnym (o ustalenie nieistnienia), dotyczącym stosunku prawnego, została uregulowana w art. 189<sup>1</sup> k.p.c. Według normy zawartej w tym przepisie kluczową przesłanką jest to, aby powództwo pozostało w związku z postępowaniem podatkowym prowadzonym przez organ. Legitymacja czynna została przyznana wyłącznie organom prowadzącym postępowanie podatkowe albo kontrolę podatkową. Norma przedstawiona w Kodeksie postępowania cywilnego powtarza zatem unormowania zawarte w Ordynacji podatkowej.

Już po zakończeniu przewodu cywilnego sprawa wraca do organu podatkowego, który na podstawie ustalonego przez sąd powszechny stanu prawnego orzeka, jakie skutki prawnopodatkowe należy wywieść. Sprawa toczy się wówczas w normalnym trybie przewidzianym dla postępowań podatkowych w Ordynacji podatkowej.

## 5. PODSUMOWANIE

Powyższa analiza orzecznictwa i stanowisk wyrażanych w literaturze przedmiotu pozwala w większym stopniu poznać możliwości zastosowania przez organy omawianych przepisów. Od dnia 1 września 2005 r. do dnia 30 kwietnia 2016 r. na podstawie unormowań z art. 199a wydano ponad 3 tys. orzeczeń, z czego ponad 1 tys. wyroków NSA [4]. Oznacza to, że przeciętnie w każdym dniu obowiązywania omawianego przepisu wydawany był wyrok na jego podstawie. W obliczu tej statystyki należy uznać, że badane uregulowania wypełniły pewną lukę w systemie prawa podatkowego i ich

wpływ na funkcjonowanie obrotu gospodarczego należy określić jako wysoki. Istotną cechą omawianych regulacji jest to, że były one pionierskie w zakresie, w jakim ustawodawca dokonał transpozycji norm prawa cywilnego do prawa podatkowego. Analiza orzeczeń wydawanych przez sądy na podstawie niniejszych przepisów stanowi wartościowe studium nad wzajemnym przenikaniem się gałęzi prawa w ramach systemu prawnego. Równie istotną kwestią systemową uwypukloną przez stosowanie omawianych uregulowań jest uzupełnianie się kompetencji organów państwa i władzy sądowniczej. Dodatkowo analogiczne uregulowania proponowane są w procedowanym obecnie projekcie nowej Ordynacji podatkowej [24], co oznacza, że omawiane przepisy zostały ocenione przez projektodawcę za odpowiednio odgrywające swoją rolę, a ich pogłębiona analiza będzie przydatna również po planowanej reformie prawa podatkowego.

### Bibliografia:

- [1] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.
- [2] Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1145.
- [3] Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 stycznia 2010 r., IV CSK 261/09, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia2/iv%20csk%20261-09-1.pdf>, dostęp: 16.08.2019.
- [4] G. Kujawski, *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w ordynacji podatkowej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- [5] Wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r., II FSK 2671/11.
- [6] Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 listopada 2014 r., I SA/Gd 910/14.
- [7] Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.
- [8] Wyrok NSA z dnia 15 października 2015 r., II FSK 1986/13.
- [9] Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2013 r., I FSK 1095/12.
- [10] Wyrok NSA z dnia 18 maja 2010 r., I FSK 800/09.
- [11] Wyrok NSA z dnia 4 marca 2008 r., II FSK 24/07.
- [12] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 6 kwietnia 1993 r. w sprawie zaliczania przedmiotu umów najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych do składników majątku stron tych umów, Dz.U. Nr 28, poz. 129.
- [13] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1-449<sup>10</sup>. 7. wydanie*, C.H.Beck, Warszawa 2013.
- [14] P. Pietrasz, w: C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. 5. wydanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- [15] B. Dauter, w: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, LexisNexis, Warszawa 2013.
- [16] P. Pietrasz, *Nieważność umowy stanowiącej podstawę poniesienia wydatku i zaliczenia go do kosztów. Głosa do wyroku NSA z dnia 23 lutego 2000 roku*, I SA/Wr 2094/99, „Głosa” 2002, nr 6.
- [17] P. Pietrasz, *Nieważność czynności prawnej a przychody*, „Głosa” 2002, nr 5.
- [18] P. Karwat, *Pojęcie pozorności i jej skutki w prawie podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4.
- [19] Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2010 r., II FSK 1788/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E518C34E86>, dostęp: 16.08.2019.
- [20] Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1460.
- [21] Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2010 r., II FSK 957/09.
- [22] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 czerwca 2009 r., I SA/OI 233/09.
- [23] Wyrok NSA z dnia 30 września 2010 r., II FSK 855/09.
- [24] Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 3517.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 26.08.2019 r.

Adres autora: mikolaj.mrozinski@gmail.com