

Pozorność czynności w Ordynacji podatkowej. Uwagi na tle wyroków NSA z dnia 3 lutego 2021 r. (II FSK 1274/20) oraz WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2021 r. (III SA/WA 745/21)

Ostensibility of Act under Tax Ordinance. Remarks with Judgements of the SAC of 3 February 2021 (II FSK 1274/20) and RAC in Warsaw of 22 April 2021 (III SA/Wa 745/21)

The author aim is to understand the legal act performed under the guise of another act in the light of Article 199a § 2 of the Tax Ordinance. He emphasises the relationship between the said concept and ostensibility in the sense of private law. He expresses doubts as to the applicability of Article 199a § 2 of the Tax Ordinance to the resolutions of company bodies. Interpretation problems have been illustrated by two judgments of administrative courts – the judgment of the Supreme Administrative Court of 3 February 2021, which deserves approval in principle, and the highly doubtful judgment of the Regional Administrative Court in Warsaw of 22 April 2021, along with the preceding judgments of the Supreme Administrative Court of 25 July 2019 (II FSKK 232/19) and 15 December 2020 (II FSK 1694/20), which contradict the findings presented in literature and earlier case-law.

Krzysztof Lasiński-Sulecki

*doktor habilitowany nauk prawnych
profesor Uniwersytetu Mikołaja Kopernika
w Toruniu*

ORCID – 0000-0002-8380-8392

e-mail: kls@umk.pl

Słowa kluczowe:
pozorność, uchwała, unikanie
opodatkowania, autonomia prawa
podatkowego

Key words:
ostensibility, resolution, tax avoidance,
autonomy of tax law

<https://doi.org/10.36128/priw.vi38.326>

1. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 199a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.)¹ jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Istota regulacji sprowadza się do tego, że przedmiotem oceny, pod kątem skutków podatkowych, jest zawsze czynność prawna ukryta. To czynność prawna ukryta, a nie czynność prawna pozorna, jest zatem

1 Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.

elementem stanu faktycznego, który jest następnie subsumowany pod właściwą normę prawną².

Ostatnimi laty dostrzegalna była tendencja organów podatkowych, aby – w odniesieniu do okresów rozliczeniowych, poprzedzających wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR), które miało miejsce w połowie lipca 2016 r., stosować art. 199a § 2 o.p. wobec podatników stosujących optymalizację podatkową. Wyżej wspomniane działania organów podatkowych skutkowały sporami przed sądami administracyjnymi, w których toku podejmowano próby delimitacji pojęcia „pozorność”. Z uwagi na niejednolite podejście sądów do rzeczonego zagadnienia, zasadne wydaje się podjęcie tego tematu w artykule.

2. Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2021 r. (II FSK 1274/20)

Pierwszy z analizowanych wyroków zapadł na tle następującego stanu faktycznego. Dnia 3 grudnia 2010 roku sporządzona została umowa spółki M. Sp. z o.o. z siedzibą w W. Kapitał zakładowy M. Sp. z o.o. w wysokości 5.000 zł. Dzieliący się na 100 równych udziałów objęli: F. Sp. z o.o. (99 udziałów) oraz M. R. K. (1 udział). Na podstawie umowy sprzedaży z dnia 3 lipca 2012 roku, zawartej pomiędzy dotychczasowymi udziałowcami M. Sp. z o.o. jako „sprzedającymi” a I. N. jako „kupującą”, ta ostatnia stała się jedynym udziałowcem M. Sp. z o.o. Udziały zostały nabyte za 7.500 zł. Dnia 29 października 2012 roku skarżąca jako Prezes Zarządu M. Sp. z o.o. oraz Rada Dyrektorów L. Limited z siedzibą w N. na Cyprze (LSH) podpisały Plan Połączenia Transgranicznego obu spółek, zgodnie z którym stroną przejmującą została M. Sp. z o.o., zachowując dotychczasową nazwę. Uchwała o połączeniu została podjęta dnia 3 stycznia 2013 roku i w tym samym dniu dokonano podwyższenia kapitału zakładowego M. Sp. z o.o. z kwoty 5.000 zł do kwoty 201.005.000 zł przez emisję nowych udziałów, które miały zostać objęte przez jedynego wspólnika LSH - I. N. Następnie uchwałą z dnia 12 lipca 2013 roku Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników M. Sp. z o.o. postanowiło o przekształceniu M. Sp. z o.o. w M. Sp. z o.o. Sp.k. Wspólnikami spółki przekształconej mieli zostać: M. Sp. z o.o. jako komplementariusz oraz skarżąca jako komandytariusz. Przedmiot działalności spółki powstałej w wyniku przekształcenia był zbliżony do tego, jaki miała spółka przekształcana. Komplementariusz, mający prawo do 0,01% udziału w zysku dysponował 1 udziałem o wartości nominalnej 50 zł, natomiast komandytariusz mający prawo do 99,99% udziału w zysku dysponował 4.020.099 udziałami o wartości nominalnej 201.004.950 zł. Dnia 17 lipca 2013 roku złożono wniosek do Sądu Rejonowego w W. w sprawie przekształcenia M. Sp. z o.o. w M. Sp. z o.o. Sp.k. Postanowieniem z dnia 29 lipca 2013 roku sąd orzekł o wpisaniu

2 *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. Adam Mariański (Warszawa: C.H. Beck (el.) 2021), nb. 4.

spółki do Krajowego Rejestru Sądowego (KRS). Dnia 31 lipca 2013 roku wspólnicy nowo zawiązanej spółki, czyli skarżąca oraz działający w imieniu M. Sp. z o.o. Sp.k. jako prezes zarządu T. N. podjęli uchwałę w sprawie rozwiązania spółki, otwarcia jej likwidacji oraz powołania likwidatora. W dniu 26 sierpnia 2013 roku KRS została ujawniona likwidacja spółki M. Sp. z o.o. Sp. k. i spółka ta działała dalej jako M. Sp. z o.o. Sp.k. w likwidacji. Z podjętej dnia 12 sierpnia 2013 roku przez likwidatora M. Sp. z o.o. Sp.k. uchwały wynika, że dnia 14 sierpnia 2013 roku, w ramach pierwszego etapu wypłaty aktywów, w ramach likwidacji spółki zostaną wypłacone środki pieniężne zgodnie z procentowym wskaźnikiem partycypacji w zysku. Na skutek powyższego skarżąca otrzymała kwotę 203.692.222,26 zł, przy czym faktycznie kwota taka została wpłacona na jej rachunek bankowy strony już dnia 13 sierpnia 2013 roku. W tak ustalonym stanie faktycznym Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w B. decyzją z dnia 24 lipca 2019 roku określił I. N. zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych w kwocie 38.700.107 zł od uzyskanego dochodu (przychodu) z udziału w zyskach osób prawnych dotyczącego wartości majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej, którego skarżąca nie zadeklarowała. Decyzja ta została utrzymana w mocy w toku kontroli instancyjnej, a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku oddalił skargę na decyzję podatkową wyrokiem z dnia 25 marca 2020 r. (I SA/Bk 75/20).

Powyższe orzeczenie NSA uchylił wyrokiem z dnia 3 lutego 2021 r. (II FSK 1274/20). Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, że ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została pierwotnie wprowadzona do Ordynacji podatkowej od dnia 1 stycznia 2003 roku (art. 24b § 1 o.p.), jednakże w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 roku, w sprawie K 4/03 przepis ten utracił moc z uwagi na jego niezgodność z art. 2 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku³. Derogowany dnia 31 maja 2004 roku przepis miał następującą treść:

„Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”.

Jednocześnie z nim wprowadzono art. 24a o.p., którego § 2 sformułowany był następująco:

„Jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej”.

3 Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

W ocenie NSA ustawodawca jednoznacznie zatem odróżniał sytuacje, gdy czynności podjęte zostały z uwagi na osiągnięcie korzyści podatkowej jako podstawowego (głównego, a czasem jedyne) celu ich dokonania (i wówczas nakazywał pominięcie tych czynności) od czynności pozornych, w przypadku których nakazywał wywodzenie skutków prawnych z czynności dysymulowanej. Przepisy art. 24a i 24b § 1 o.p. zostały uchylone z dniem 31 sierpnia 2005 roku. Z dniem następnym wszedł w życie art. 199a o.p. Przepis ten pozostał w mocy pomimo wejścia w życie od 15 lipca 2016 roku przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej, w tym rozdziału I – Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Nadal zatem ustawodawca odróżnia – wywodził dalej skład orzekający – czynności dokonane w celu przede wszystkim uzyskania korzyści podatkowej i mające charakter sztuczny od czynności pozornych. Nie jest zatem – zdaniem NSA – trafny pogląd, że art. 199a § 2 o.p. może być zastosowany także w przypadku obejścia prawa mającego na celu uniknięcie opodatkowania, a w takim przypadku także do uchwał podejmowanych przez zgromadzenie wspólników spółki kapitałowej można odpowiednio stosować przepisy o pozorności czynności prawnej. Co ważne, NSA zanegował zasadność pojmowania pozorności w Ordynacji podatkowej w sposób odmienny od pojmowania cywilistycznego. Zauważył przy tym, że art. 199a § 2 o.p. dotyczy tylko jednej z form pozorności. Pozorność, o której mowa w art. 83 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.)⁴ dotyczy dwóch sytuacji: pierwszej, gdy strony dokonują czynności prawnej dla pozoru i nie mają zamiaru wywołania żadnych skutków prawnych (tzw. pozorność czysta lub bezwzględna) i drugą, gdy strony dokonują czynności prawnej pozornej dla ukrycia innej, rzeczywiście zamierzonej i dokonanej. Dążą zatem do wywołania innych skutków prawnych niż wynikałoby to ze złożonych przez nie oświadczeń. Art. 199a § 2 o.p. dotyczy wyłącznie tej drugiej sytuacji – w przypadku pozorności czystej sytuacja prawna stron nie ulega bowiem żadnym zmianom. W tym zakresie art. 199a § 2 o.p. nie ma zastosowania.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że cechami pozorności symulacyjnej są:

- 1) brak zamiaru wywołania przez strony skutków prawnych, jakie zwykle wywołuje składane oświadczenie (tylko wywołanie innych, niezwiązanych z tego rodzaju oświadczeniem), przy jednoczesnym zamiarze wywołania pozorów, że zamiar taki istnieje i przy świadomości sprzeczności między oświadczonym zamiarem a zamiarem rzeczywistym,
- 2) złożenie oświadczenia drugiej stronie, co eliminuje możliwość wystąpienia pozorności przy czynnościach prawnych jednostronnych, chyba że kierowane są do innej osoby;

4 Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.

- 3) świadomość i zgoda adresata oświadczenia woli na dokonanie czynności prawnej wyłącznie dla pozoru.

Wszystkie te trzy elementy muszą wystąpić łącznie⁵. Dodatkowym warunkiem jest to, by czynność symulowana i dysymulowana była współczesna, to znaczy aby czynność ukryta była dokonana najpóźniej w czasie dokonania czynności pozornej⁶.

Naczelny Sąd Administracyjny podzielił pogląd prezentowany w wyroku Sądu Najwyższego dnia 18 lipca 2014 r.⁷ dotyczący niedopuszczalności stosowania do uchwał przepisów dotyczących czynności prawnych i badania zamiaru przyświecającego podjęciu uchwały określonej treści. Sąd Najwyższy stwierdził, że: „Uchwały zgromadzenia wspólników nie można uznać za czynność prawną, do której mają zastosowanie wprost przepisy dotyczące czynności prawnych, a w szczególności umów. Uchwała jest, podobnie jak czynność prawna, zdarzeniem prawnym, bo w jej skład wchodzi oświadczenia woli, i wywołuje skutki prawne. Jest to jednak czynność prawna szczególna, do której przepisy o czynnościach prawnych można stosować tylko wtedy, gdy ustawa nie reguluje odrębnie sposobu podejmowania uchwały i skutków, do jakich ona prowadzi. Te odrębności wynikają z odmiennych funkcji, jakie pełnią czynności prawne i uchwały. Czynności prawne prowadzą do powstania, zmiany lub ustania stosunków prawnych przede wszystkim pomiędzy odrębnymi podmiotami, natomiast uchwały zgromadzenia wspólników spółki kapitałowej są źródłem powstania, zmiany lub ustania stosunków wewnątrz spółki. Uchwały są więc czynnościami prawnymi wewnątrz korporacyjnymi. Z tego względu wymagania dotyczące podejmowania uchwał i ich unieważniania są w kodeksie spółek handlowych⁸ uregulowane inaczej niż wymagania skutecznego dokonania czynności prawnych i ich unieważniania określone przede wszystkim w kodeksie cywilnym. Należy także zwrócić uwagę, że inna jest rola oświadczenia woli w umowie i uchwale. Umowa staje się skuteczna, gdy dochodzi do uzgodnienia oświadczeń woli stron umowy, uchwała natomiast jest skuteczna, gdy zostanie za nią oddana wymagana większość głosów. Z tego względu pozbawione podstaw jest posługiwanie się przy wykładni uchwał przepisem art. 65 k.c. Badanie przy uchwałach, jaki był zgodny zamiar wspólników, którzy brali udział w głosowaniu, i jaki był cel uchwały, nie ma znaczenia, gdyż o tym decydują nie wszyscy wspólnicy, ale ci, którzy mają większość potrzebną do przyjęcia uchwały”. NSA skonkludował, że

- 5 Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska [w:] *System prawa cywilnego*, t. I, *Część ogólna* (Wrocław: Ossolineum 1984), 659-661.
- 6 Lewaszkiewicz-Petrykowska, *System*, 663.
- 7 IV CSK 640/13, OSNC 2015/6/75.
- 8 Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz.U. z 2020 r., poz. 1526 ze zm. (dalej: k.s.h.).

już z tego powodu trudno uznać, iż do uchwały zgromadzenia wspólników o przekształceniu spółki kapitałowej w osobową (jako aktu wewnątrz korporacyjnego) można stosować przepisy dotyczące wad oświadczeń woli, zawarte w Kodeksie cywilnym, a tym samym także art. 199a § 2 o.p., skoro uchwała ta nie jest aktem zewnętrznym, a wewnętrznym, korporacyjnym.

3. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2021 r. (III SA/WA 745/21)

Spółka akcyjna z siedzibą w W. (E. S.A.) uzyskała w 2011 roku wynagrodzenie w wyniku umorzenia udziałów w całkowicie zależnej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w L. (P. Sp. z o.o.). Wcześniej E. S.A. wniosła do P. Sp. z o.o. udziały i akcje kilku spółek dystrybucyjnych mających siedziby w Polsce. Następnie P. Sp. z o.o. zbyła je na rzecz spółki akcyjnej z siedzibą w Polsce (K. S.A.)⁹.

Organ podatkowy stwierdził, że E. S.A. uzyskała przychód z dobrowolnego, a nie – jak zadeklarowała – przymusowego umorzenia akcji. Organ podatkowy ocenił, że w sytuacji gdy jedyny wspólnik P. Sp. z o.o. zaplanował i przeprowadził całą transakcję zbycia udziałów i akcji grupy spółek dystrybucyjnych na rzecz K. S.A., zakończoną umorzeniem udziałów P. Sp. z o.o., nie można mówić o braku zgody tego wspólnika. Zdaniem organu podatkowego E. S.A. dokonała licznych czynności mających na celu ukrycie dobrowolnego charakteru umorzenia udziałów, a działania E. S.A. były podyktowane chęcią uniknięcia opodatkowania z tytułu uzyskania dochodu ze zbycia spółek¹⁰.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2021 r. zapadł po dwóch orzeczeniach NSA (z dnia 25 lipca 2019 r. (II FSKK 232/19) i 15 grudnia 2020 r. (II FSK 1694/20)) uchylających wyroki sądu pierwszej instancji uchylające decyzje organu podatkowego (z dnia 17 lipca 2018 r. (III SA/Wa 3163/17) i 20 listopada 2019 r. (III SA/Wa 2026/19)).

W wyroku z dnia 15 grudnia 2020 r. NSA zważył, że w ustawie podatkowej nie kwestionuje się skuteczności czynności symulowanych na gruncie prawa podatkowego, lecz wyłącznie nakazuje wywodzenie skutków podatkowych z czynności ukrytej. Tym samym pomijanie czynności pozornych przy ustalaniu stanu faktycznego dla celów podatkowych, nie jest następstwem ich nieważności z mocy prawa (art. 83 § 1 k.c.). Ustawodawca podatkowy nakazał wywodzenie skutków tylko z czynności ukrytej, nie odwołując

9 Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski, „Napięcie interesów» między udziałowcem a spółką jako element podatkowego stanu faktycznego kluczowy dla zastosowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Kilka uwag na tle wyjątkowo długiego ping-ponga sądowego – wyrok WSA w Warszawie z 22.04.2021 r., III SA/Wa 745/21” *Przegląd Podatkowy*, nr 8 (2021): 10-17.

10 Brzeziński, Lasiński-Sulecki, Morawski, „Napięcie”.

się do kwestii nieważności na gruncie prawa prywatnego. Innymi słowy związek – w ocenie NSA – pomiędzy art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej a prawem cywilnym jest osłabiony przez autonomię prawa podatkowego w ten sposób, że dla zastosowania normy zawartej w tym przepisie nie ma znaczenia ważność czy skuteczność cywilistyczna czynności dyssymulowanej, gdyż organy podatkowe mają obowiązek wywieść skutki podatkowe na potrzeby ustalenia podatkowego stanu faktycznego, a nie oceniać cywilistyczną skuteczność lub ważność stosunku zawiązanego w drodze czynności dyssymulowanej na potrzeby ustalania stanu faktycznego lub prawnego między stronami w obrocie prywatnoprawnym. Nie stanowią więc przeszkody dla zastosowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej okoliczności wykonania czynności w wymaganej dla ich ważności formie, np. notarialnej czy też ich wpisu do odpowiedniego rejestru. Art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej pozwala na badanie przez organy podatkowe skutków pozornych czynności prawnych, stanowiąc instrument, po który organy podatkowe mogą sięgać w odpowiedzi na czynności prawne służące obniżeniu lub eliminacji ciężaru podatkowego, kiedy podatnicy usiłowali ukryć przed fiskusem rzeczywistość realizowaną czynnością prawną. Czynnością prawną jest czynność, z którą norma prawna wiąże ustanowienie, zmianę lub zniesienie stosunku prawnego. Czynnością tą może być też uchwała organu spółki.

Artykuł 199a § 2 o.p. może bowiem – w ocenie NSA – znaleźć zastosowanie w przypadku stwierdzenia istnienia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie zaś czynności dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech pozorności. W przypadku wystąpienia czynności symulowanej i dyssymulowanej należy to kwalifikować jako obejście prawa, pozorowanie czynności przez strony obrotu prawnego, celem uniknięcia opodatkowania lub osiągnięcia jedynie korzyści podatkowej, na co środkiem działania organu jest kompetencja wynikająca z art. 199a § 2 o.p. Poza zakresem tej regulacji pozostają natomiast przypadki obejścia prawa polegające na symulowaniu czynności prawnej przy braku możliwości zidentyfikowania czynności dyssymulowanej. Art. 199a § 2 o.p. może zatem mieć zastosowanie w razie stwierdzenia dokonania pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej. Jego zastosowanie nie prowadzi bowiem do skutku typowego dla klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tzn. do przerwania więzi między hipotezą a dyspozycją właściwej normy materialnego prawa podatkowego i zastąpienia tej dyspozycji innym skutkiem. Podjęcie przez podatników działań kamuflujących rzeczywisty charakter dokonanych czynności (bądź mylne przeświadczenie co do tego charakteru) nie wiedzie do pojawienia się nowego wzorca subsumpcji – wzorzec ten jest w takiej sytuacji tylko jeden, a art. 199a o.p. ma umożliwić organowi jego przypisanie na podstawie realnego przebiegu wypadków.

Sąd pierwszej instancji w wyroku z 22 kwietnia 2021 r. przywołał stanowisko organu podatkowego, który wywodził, że w celu ukrycia dobrowolnego charakteru umorzenia udziałów P. skarżąca (E.) dokonała szeregu czynności mających wskazywać na przymusowy charakter umorzenia:

- wprowadziła dnia 6 lipca 2011 r. do umowy spółki P. zapisy dotyczące przymusowego umorzenia udziałów w przypadku zrealizowania umowy inwestycyjnej lub jej niezrealizowania do 31 listopada 2011 r.;
- w uchwale nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników P. grudnia 2011 r. w sprawie obniżenia kapitału zakładowego jako podstawę umorzenia wskazała przesłankę umorzenia przymusowego z umowy spółki;
- nie sporządziła w formie pisemnej umowy zbycia udziałów na rzecz spółki P. przed dokonaniem umorzenia, pomimo istnienia niewątpliwego uzgodnienia między stronami.

Na tle powyższego WSA w Warszawie doszedł do wniosku, że umorzenie udziałów spółki P. zostało dokonane z inicjatywy E. z intencją jak najszybszego transferu środków pieniężnych ze spółki P. do E. Czynność ta nie została dokonana wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego. Wybrano ścieżkę przymusowego umorzenia udziałów mając świadomość, że zamierzony cel, to jest transfer środków pieniężnych, może być osiągnięty w formie umorzenia dobrowolnego. Wybrano formę umorzenia przymusowego wykorzystując postanowienia wprowadzone do umowy spółki na wypadek wrogiego przejęcia. W tym stanie rzeczy należy uznać, że zasadnie organy podatkowe uznały, że zostały spełnione warunki zastosowania przepisu art. 199a § 2 o.p., bowiem Zgromadzenie Wspólników Spółki P. podjęło uchwałę, w której dla pozorów wskazano, że umorzenie ma charakter przymusowy.

4. Relacje między prawem cywilnym a prawem podatkowym

Prawo podatkowe stanowi odrębną gałąź prawa, która jest autonomiczna względem innych gałęzi prawa¹¹. Można dostrzec przynajmniej dwa mocne argumenty przemawiające za autonomią pojęciową prawa podatkowego. Służy ono odmiennym celom niż przepisy innych gałęzi prawa. Poszczególne pojęcia i terminy mogą zatem zostać niejednorodnie ukształtowane, aby sprostać różnicowanym celom regulacji podatkowej i niepodatkowej. Co więcej, pojęcie lub termin obecne w prawie podatkowym mogą występować też w więcej niż jednym akcie niepodatkowym, co przywoływałoby pytania o to, do którego aktu niepodatkowego sięgnąć w celu zrekonstruowania normy prawa podatkowego.

11 Zob. Bogumił Brzeziński, „Prawo podatkowe a prawo cywilne”, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. Bogumił Brzeziński (Toruń: Dom Organizatora TNOiK, 2009), 391.

Powyższe nie oznacza jednak, że inne gałęzie prawa, takie jak prawo cywilne, są pozbawione znaczenia w toku stosowania prawa podatkowego.

Po pierwsze, przepisy prawa podatkowego mogą odsyłać wyraźnie do aktów prawnych spoza prawa podatkowego, jak np. do Kodeksu cywilnego. Wyżej wymienione odesłania nie mają jednorodnego charakteru, zmuszają one jednak do rekonstrukcji norm prawnych prawa podatkowego z wykorzystaniem przepisów konkretnego aktu prawnego z innej dziedziny prawa¹².

Po drugie, zdarza się, że prawodawca podatkowy posługuje się pojęciami czy terminami, które nie mają znaczenia w języku potocznym czy też raczej są używane w języku potocznym w znaczeniu, które osadzone jest w aktach prawnych z zakresu prawa cywilnego.

Po trzecie, przepisy prawa podatkowego mogą odnosić się do pewnych stanów faktycznych, czynności bądź zdarzeń, które mają znaczenie podatkowe¹³.

Prawo podatkowe nie ingeruje w cywilistyczną ocenę zdarzeń, które są przedmiotem opodatkowania. Organ podatkowy musi więc zasadniczo szanować wyniki zastosowania właściwych norm cywilnoprawnych. Prawo podatkowe ma najczęściej zastosowanie do stanu rzeczy, który kształtuje prawo cywilne, oczywiście o ile prawo podatkowe nie przewiduje wyjątków¹⁴.

Autonomia prawa podatkowego nie oznacza zatem wcale, że każdą dokonaną przez podatnika czynność ocenia się w całkowitym oderwaniu od jej cywilnoprawnych konotacji. Prawo podatkowe w ogóle nie reguluje kwestii zakładania spółek i przystępowania do spółek, wnoszenia do nich aportów, wypłaty dywidend czy udzielania pożyczek etc. W przypadku braku przepisów podatkowych, które wprowadzałyby regulację autonomiczną względem cywilistycznej, np. oceny faktu wniesienia aportu do spółki lub innego, zbycia majątku dokonuje się na podstawie przepisów prawa cywilnego. Odmienne podejście destabilizowałoby system prawny, a podatnik traciłby pewność co do swojego statusu prawnego.

5. Między pozornością cywilistyczną a podatkową

Zgodnie z art. 199a § 2 o.p., jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

Sformułowanie przepisu odnosi się zatem do pozorności, chociaż pojęcie to nie zostało w nim zdefiniowane. W literaturze naukowej nadmienia się słusznie, że regulacja art. 199a § 2 o.p. ewidentnie nawiązuje do konstrukcji cywilnoprawnych, nie ma więc podstaw, aby pozorność rozumieć tu

12 Zob. Brzeziński, „Prawo podatkowe a prawo cywilne”, 399.

13 Zob. *ibidem*, 395.

14 Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05.

inaczej niż w prawie cywilnym¹⁵, z tym jednak zastrzeżeniem, że – jak już wcześniej wspomniano – na gruncie Ordynacji podatkowej pozorność została ujęta w sposób węższy, a zatem nie każda pozorność w ujęciu cywilistycznym stanowić będzie pozorność w ujęciu podatkowym.

Artykuł 83 § 1 k.c. stanowi, że nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

Wyróżnia się dwie postacie pozorności: pozorność czystą (która charakteryzuje się brakiem zamiaru wywołania jakichkolwiek skutków prawnych) oraz pozorność względną (która występuje, gdy strony dokonują czynności prawnej pozornej w celu ukrycia innej czynności prawnej).¹⁶ Poza sporem jest, że art. 199a § 2 o.p. dotyczy wyłącznie pozorności względnej.

Trudno zatem doszukać się podstaw do tego, aby zastosować art. 199a § 2 o.p. do czynności, która jest poza zakresem zastosowania art. 83 k.c. W literaturze naukowej wskazuje się na nieodzowność posługiwania się na potrzeby Ordynacji podatkowej cywilistyczną konstrukcją pozorności¹⁷. Podnosi się też, że art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku stosowania art. 83 k.c.¹⁸. Dalej wskazuje się: „Jeżeli bowiem w stanie faktycznym miał miejsce pierwszy z dwóch rodzajów pozorności oświadczenia woli, a zatem strony nie zamierzały wywołać żadnych skutków prawnych, czynność symulowana jest nieważna. Skoro nie ma jej w obrocie prawnym, to nie może wywołać również skutków podatkowych. Organ podatkowy musi mieć tę okoliczność na uwadze. Z kolei, jeżeli pozorne oświadczenie woli zostało złożone w celu ukrycia innej czynności prawnej, a zatem gdy zachodzi drugi wypadek pozorności, opisany w zdaniu drugim § 1 art. 83 k.c. i uregulowany w art. 199a § 2 o.p., organ podatkowy przed zastosowaniem ostatnio wymienionego przepisu musi sprawdzić, czy forma przewidziana w Kodeksie cywilnym dla ukrytej czynności prawnej została zachowana. W razie odpowiedzi przeczącej ukryta czynność prawna będzie również nieważna, co wykluczy możliwość wyciągania jakichkolwiek konsekwencji podatkowych, w tym także możliwość zastosowania art. 199a § 2

15 Zob. Marek Kalinowski, „Wykładnia świadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym” *Przegląd Podatkowy*, nr 1 (2003): 47-50.

16 Zob. np. Maciej Gutowski, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Maciej Gutowski (Warszawa: C. H. Beck (el.), 2016).

17 Zob. Piotr Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. Leonard Etel (Warszawa: Wolters Kluwer, 2021), pkt 3.

18 Bogusław Dauter, [w:] Stefan Babiarz et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2019), pkt 4.

o.p. Jedynie pozytywna odpowiedź na tak postawione pytanie pozwoli zastosować komentowany przepis ordynacji podatkowej¹⁹.

6. Próba oceny wyroków

Okoliczność, że art. 199a § 2 o.p. odnosi się tylko do pozorności względnej, wymusza ustalenie, w jakim celu podatnik miałby ukrywać jedną czynność (np. umorzenie dobrowolne) pod pozorem innej czynności (np. umorzenia przymusowego). W sprawie zakończonej na tym etapie wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2021 r. organ podatkowy wskazał motyw podatkowy, co Sąd wyraźnie zaakceptował. Nie wskazano przy tym żadnych innych powodów takiego działania, co oznacza, że działanie organu podatkowego było motywowane wyłącznie względami przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, czemu jednak art. 199a § 2 o.p. nie powinien służyć²⁰.

7. Podsumowanie

W wyrokach NSA z dnia 3 lutego 2021 r. i WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2021 r. zaprezentowano zauważalnie odmienne podejście do pojmowania art. 199a Ordynacji podatkowej, chociaż trzeba przyznać, że część wysoce kontrowersyjnych elementów uzasadnienia wyroku WSA w Warszawie pochodzi z poprzedzających go orzeczeń NSA, a w szczególności z wyroku z dnia 15 grudnia 2020 r.

Za trafny należy przy tym uznać wyrok NSA z dnia 3 lutego 2021 r., w którym skład orzekający dostrzegł to, że czynność, która nie jest obciążona wadą z art. 83 k.c. nie może być objęta zakresem zastosowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Prawidłowa jest także konstatacja NSA, że do uchwał organów spółek podejmowanych w trybie Kodeksu spółek handlowych nie może znaleźć zastosowania wprost cywilistyczna instytucja pozorności, co z kolei oznacza, że są one także poza zakresem zastosowania art. 199a § 2 o.p. Warto też nadmienić, że zarówno w literaturze fachowej, jak i w orzecznictwie (poza wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2021 r. i poprzedzającym go orzeczeniem NSA z dnia 15 grudnia 2020 r.) słusznie przyjmuje się, że nie można wywodzić skutków prawnych z czynności dyssymulowanej, jeśli dla tej dyssymulowanej czynności nie dochowano przewidzianej w przepisach formy.

Lektura tytułowych wyroków sądów administracyjnych pokazuje, że podatnik będący stroną postępowania sądownoadministracyjnego narażony jest na skrajnie odmienne podejścia sądów administracyjnych do pojmowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Jedno z nich uosobione w wyroku NSA z dnia 3 lutego 2021 r. – oparte na wnikliwej analizie przepisów, literatury

19 Dauter, *Ordynacja*, pkt 4.

20 Brzeziński, Lasiński-Sulecki, Morawski, „Napięcie”.

i wcześniejszych orzeczeń – także tych ze sfery prawa cywilnego, a drugie w wyroku WSA w Warszawie – na przesłankach pozanormatywnych.

Bibliografia

- Babiarz, Stefan, Bogusław Dauter, Roman Hauser, Andrzej Kabat, Małgorzata Niezgódka-Medek, Jan Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2019.
- Brzeziński Bogumił, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski, „Napicie interesów» między udziałowcem a spółką jako element podatkowego stanu faktycznego kluczowy dla zastosowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Kilka uwag na tle wyjątkowo długiego ping-ponga sądowego – wyrok WSA w Warszawie z 22.04.2021 r., III SA/Wa 745/21” *Przegląd Podatkowy*, nr 8 (2021): 10-17.
- Kalinowski, Marek, „Wykładnia świadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym” *Przegląd Podatkowy*, nr 1 (2003).
- Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I, red. Maciej Gutowskiego. Warszawa: C. H. Beck 2016.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. red. Leonard Etel. Warszawa: Wolters Kluwer, 2021.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*. red. Adam Mariański. Warszawa: C. H. Beck, 2021.
- Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*. red. Bogumił Brzeziński. Toruń: TNOiK, 2009.
- System prawa cywilnego*, t. I, *Część ogólna*. Wrocław: Ossolineum, 1984.



This article is published under a Creative Commons Attribution 4.0 International license. For guidelines on the permitted uses refer to <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode>