

Rozdział 1. Niedopuszczalność kwestionowania skutków podatkowych czynności prawnej w ramach instytucji art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej w przypadku nadużycia prawa

Stanisław Bogucki, Marcin Romanowicz

§ 1. Uwagi ogólne: unikanie opodatkowania a optymalizacja gospodarcza

Orzecznictwo NSA, nawet przy pobieżnym oglądzie, wskazuje na wysoki poziom występowania w obrocie prawnym zachowań podmiotów prawnych, które mogą być oceniane w kategorii unikania opodatkowania¹. Kwestia jest o tyle problematyczna, że kategoria unikania opodatkowania nie odznacza się ostrymi granicami. Wręcz przeciwnie, dystynkcja pomiędzy unikaniem opodatkowania a optymalizacją gospodarczą (podatkową) jest trudna do rozpoznania i wyartykułowania². Tymczasem jest to rozróżnienie konieczne, na co

¹ W okresie od 1 stycznia do 16 grudnia 2016 r. NSA wydał 191 wyroków w sprawach, w których ocenie prawnej były poddawane elementy stanu faktycznego rozpatrywane właśnie pod kątem przynależności do zakresu pojęcia „unikanie opodatkowania” – dane zebrane w drodze analizy danych opublikowanych w CBOSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

² Zob. A. Gomułowicz, A. Skoczylas, Obejście ustawy podatkowej – zakres znaczeniowy, w: A. Gomułowicz, A. Choduń, A. Skoczylas, Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym, Warszawa 2013, s. 103–107; K.J. Stanik, K. Winiarski, Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego, Wrocław 2013; S. Kudert, M. Jamroży, Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, Warszawa 2013; P. Karwat, Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2003; M. Gordon, Obejście prawa czy unikanie opodatkowania? Uwagi terminologiczne, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 172–178 (www.trp.umk.pl).

zwrócił uwagę NSA w wyroku z 10.10.2013 r., II FSK 2297/11³, stwierdzając, że: „poza zakresem rozważań nie można pozostawić prawa przedsiębiorców do samodzielnego i swobodnego kształtowania form swojej gospodarczej aktywności. Współczesna praktyka gospodarcza dostarcza przykładów koncentracji przedsiębiorstw, w tym tworzenia grup powiązanych ze sobą – najczęściej kapitałowo – jednostek, w których każda spełnia odmienne zadania, np. w zakresie zaopatrzenia, zbytu, produkcji, czy też wreszcie usług finansowych (takich m.in. jak pożyczki wewnątrzgrupowe oraz udostępnianie środków finansowych w ramach umów *cash-poolingu*). Działania takie nie muszą być podejmowane w celu wyprowadzania kapitału i uniknięcia opodatkowania (...)”. Co więcej, można odnaleźć w dorobku orzecznictwa NSA nie tylko wyżej wskazane w przywołanym orzeczeniu „prawo przedsiębiorców do samodzielnego i swobodnego kształtowania form swojej gospodarczej aktywności”, ale także próby zidentyfikowania w porządku prawnym prawa podatnika do optymalizacji ciężarów publicznoprawnych⁴.

Ze względu na uszczerbek, jaki ponosi interes publiczny i realizacja obowiązku dbałości o dobro wspólne, nałożonego przez art. 82 Konstytucji RP, pewien zbiór zachowań podmiotów obrotu gospodarczego należy kwalifikować już nie do optymalizacji gospodarczej, ale do negatywnego zjawiska unikania opodatkowania. Uwzględnienie w ocenie prawnej skutków czynności podmiotów obrotu gospodarczego, polegających na: 1) obniżeniu wpływów budżetowych oraz 2) zachwianiu reguł konkurencji rynkowej, prowadzi do zdiagnozowania patologicznego wymiaru niczym nielimitowanej „optymalizacji podatkowej”. O skali tego procederu – tj. unikania opodatkowania – świadczą m.in. dokumenty KE, w których zwraca się uwagę na rozmiary zjawiska uchylania się od opodatkowania poprzez transferowanie dochodów poza polski system podatkowy przez duże grupy holdingowe⁵.

³ Legalis.

⁴ Zob. wyr. NSA z 12.11.2010 r., II FSK 955/10, Legalis. W doktrynie zauważono, że żaden przepis prawa podatkowego nie zabrania podatnikowi wyboru takiego rozwiązania zgodnego z prawem i rzeczywistością, które byłoby dla niego – przy podejmowaniu decyzji gospodarczych – bardziej korzystne na gruncie prawa podatkowego. Wybór drogi najłagodniej opodatkowanej jest wolnym wyborem każdego podatnika i nie może podlegać kontroli organów podatkowych – por. glosa B. Brzezińskiego i M. Kalinowskiego do wyroku NSA z 7.11.1991 r., SA/Po 1198/91, Legalis; pogląd ten przyjął NSA już w wyroku z 10.7.1996 r., SA/Ka 1244/95, Legalis.

⁵ Por. D.J. Gajewski, Międzynarodowe unikanie opodatkowania w Polsce – istota i przyczyny (ze szczególnym uwzględnieniem problematyki holdingów), w: D.J. Gajewski (red.), Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2015, s. 17.

W świetle powyższego konieczne jest nakreślenie **klauzuli delimitacyjnej**, oddzielającej optymalizację gospodarczą od unikania opodatkowania. W doktrynie odpowiedzią na tę potrzebę jest oparta na doświadczeniach orzeczniczych następująca formuła: „prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej powinno kończyć się tam, gdzie podatnik – powodowany wyłącznie wolą uzyskania korzyści podatkowej – dokonuje transakcji formalnie zgodnych z prawem, lecz pozbawionych zupełnie uzasadnienia gospodarczego lub finansowego”⁶. W konsekwencji legalne obniżanie zobowiązania podatkowego może następować w drodze uskuteniania nawet innowacyjnych form działalności gospodarczych, czy w drodze ciągu złożonych czynności prawnych, których celem nie jest jedynie zmniejszenie ciężaru podatkowego, ale także inna korzyść gospodarcza lub finansowa. Optymalizacja gospodarcza (podatkowa) jest celowym działaniem podmiotu gospodarczego, którego następstwem obok zmniejszenia ciężaru podatkowego jest także pozytywny skutek gospodarczy lub finansowy, innym niż podatkowy. W przeciwieństwie do tego unikanie opodatkowania to celowe działanie podmiotu gospodarczego, którego jedynym skutkiem jest obniżenie ciężaru podatkowego. Czynności prawne, służące unikaniu opodatkowania, nie znajdują innego uzasadnienia niż jedynie obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.

Przyjęta w drodze nowelizacji⁷ OrdPU **definicja legalna unikania opodatkowania** koresponduje z powyższymi ustaleniami doktryny, bowiem przepis art. 119a § 1 OrdPU, które wszedł w życie 15.7.2016 r., stanowi, że unikanie opodatkowania to: „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej”. Zgodnie z powyższym przepisem OrdPU taka czynność, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, „jeżeli sposób działania był sztuczny”. W sytuacji unikania opodatkowania skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej (art. 119a § 2 OrdPU), a za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej (art. 119a § 3 OrdPU). Jednakże,

⁶ Zob. K. Winiarski, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania a obejście i nadużycie prawa podatkowego, PPP 2015, Nr 12, s. 111.

⁷ Zob. ustawa z 13.5.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz. 846 ze zm.).

jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania „sztucznej” czynności prawnej, w takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (art. 119a § 4 OrdPU).

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca zdecydował się w nowej regulacji art. 119a OrdPU objąć zakresem definicji legalnej unikania opodatkowania nie tylko czynności prawne, które jako jedyny swój cel mają osiągnięcie korzyści podatkowej⁸, ale także te czynności, które co prawda służą także pewnym celom ekonomicznym lub gospodarczym, lecz mimo to zostały podjęte „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej” (art. 119a § 1 w zw. z art. 119d OrdPU). Stąd rozbieżność pomiędzy dogmatycznym pojęciem unikania opodatkowania (klauzulą delimitacyjną) a pojęciem ustawodawczym (definicją z art. 119a § 1 OrdPU), polegająca na szerszym zakresie przedmiotowym pojęcia ustawowego, powinna doczekać się stosownej analizy dogmatycznej i orzeczniczej.

§ 2. Regulacja art. 199a OrdPU jako narzędzie ograniczenia unikania opodatkowania

W regulacjach ustaw podatkowych można odnaleźć, obok **nowej instytucji przeciwdziałania unikaniu opodatkowania**, uregulowanej w dziale IIIa OrdPU, rozproszone instrumenty, po które mogą sięgać organy podatkowe w odpowiedzi na czynności prawne służące tylko i wyłącznie obniżeniu lub wyeliminowaniu ciężaru podatkowego, tj.:

- 1) **art. 199a OrdPU**, normujący sposób badania przez organy podatkowe treści czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych,
- 2) **przepisy dotyczące cen transferowych**, regulujące skutki przerzucania dochodów do podmiotów powiązanych gospodarczo, tj. art. 25 PODOFizU, art. 11 PDOPrU oraz art. 32 VATU.

⁸ W myśl art. 119e OrdPU korzyścią podatkową jest 1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, 2) odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego, 3) obniżenie jego wysokości, 4) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, 5) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku, 6) podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Dalsze rozważania zostaną ograniczone do regulacji art. 199a OrdPU, wprowadzonej nowelą z 2005 r.⁹, która uchyliła – poza wcześniej uchylonym art. 24b § 1 OrdPU – także art. 24a i 24b § 2 tej ustawy. W miejsce przepisów uchylonych wprowadzono do rozdziału 11 działu IV OrdPU właśnie art. 199a, stanowiący w § 1 i 2 powtórzenie dotychczasowego art. 24a OrdPU. Taka zmiana legislacyjna w systematyce OrdPU miała służyć wyeksponowaniu proceduralnego charakteru nowego przepisu prawnego (art. 199a)¹⁰. Wcześniejsze rozwiązanie art. 24b § 1 OrdPU, wprowadzone z 1.1.2003 r., przewidywało, że organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomijają 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. W konsekwencji organy podatkowe były upoważnione przez powyższe szczególne rozwiązanie legislacyjne do pominięcia skutków podatkowych czynności prawnych ważnych na gruncie prawa cywilnego, w tym czynności dokonanych w ramach swobody umów, zagwarantowanej art. 353¹ KC, gdy celem tych czynności było wyłącznie osiągnięcie określonych skutków podatkowych. W świetle regulacji art. 24b § 1 OrdPU warunkiem pominięcia skutków prawnych czynności prawnej było udowodnienie przez organ podatkowy, że z dokonania czynności „nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści” niż osiągnięcie celu podatkowego. Przepis ten stanowił element kompleksowego zabiegu legislacyjnego, na który składały się również normy zawarte w art. 24a oraz art. 24b § 2 OrdPU. Przepis art. 24a § 1 tej ustawy, nawiązujący do treści art. 65 § 2 KC, nakazywał dla oceny skutków podatkowych ustalać treść czynności prawnej nie tylko z brzmienia oświadczeń woli, lecz zgodnego zamiaru stron i celu czynności. W art. 24a § 2 OrdPU uregulowane zostały skutki czynności prawnej pozornej, która została dokonana w celu ukrycia innej czynności prawnej. Dążenie do wykreowania czynności pozornej musiało być przy tym objęte zamiarem wszystkich stron. Natomiast art. 24b § 2 OrdPU obowiązywał organ do wywodzenia skutków praw-

⁹ Zob. art. 1 pkt 76 ustawy z 30.6.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.) – ustawa nowelizacyjna zmieniała OrdPU z 1.9.2005 r.

¹⁰ Por. B. Dauter, Wykładowa oświadczeń woli, w: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LEX/el. 2015, kom. do art. 199a.

nych z innej czynności prawnej niż dokonana przez strony, jeżeli dla osiągniętego rezultatu gospodarczego właściwa okazała się taka inna czynność¹¹.

Potencjał funkcjonalny powyższego kompleksowego rozwiązania legislacyjnego został jednak przekreślony przez wyr. TK z 11.5.2004 r., K 4/03¹², w którym stwierdzono niezgodność art. 24b § 1 OrdPU z art. 2 Konstytucji RP (zasadą demokratycznego państwa prawnego) oraz z art. 217 Konstytucji RP (zasadą wyłączności ustawowej w zakresie nakładania podatków i innych danin publicznych). W ocenie TK art. 24b § 1 OrdPU naruszał wymogi art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP dotyczące należytej określoności stanowiących przez ustawodawcę przepisów. Zasadnicze zastrzeżenia budził sposób ujęcia, zawartych w wyżej wskazanym przepisie OrdPU przesłanek legitymujących organy podatkowe do odmowy uwzględnienia skutków podatkowych określonych czynności prawnych. Zarówno w stanowisku Ministra Finansów, jak i Prokuratora Generalnego w sprawie K 4/03, jednoznacznie stwierdzono, że kwestionowany przepis konstruuje rodzaj klauzuli generalnej. Trybunał Konstytucyjny nie zgodził się z prezentowaną przez tych uczestników postępowania oceną owej klauzuli, zwłaszcza w świetle swoich wcześniejszych wypowiedzi orzeczniczych, w których wskazywano już na kryteria dopuszczalności posługiwania się tego rodzaju klauzulami. Kryteria te funkcjonalnie związane są z dążeniem do osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu. Trybunał Konstytucyjny podkreślił w związku z tym, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można w 3 czynnikach:

- 1) gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi – im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie;
- 2) wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość decyzji stosowania prawa;
- 3) konieczne jest zapewnienie, że ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te

¹¹ Kompleksowość przywołanych rozwiązań legislacyjnych podkreślono w: K. Winiarski, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 110.

¹² Legalis.

przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawnotwórstwa ze strony tych organów.

Odnosząc powyższe zastrzeżenia do treści art. 24b § 1 OrdPU TK stwierdził, że z tego punktu widzenia kontrolowana konstytucyjnie regulacja budziła zasadnicze wątpliwości i zastrzeżenia, co uzasadniało wydanie wyroku negatywnego.

W konsekwencji wyroku TK w sprawie K 4/03 ustawodawca zdecydował się zastąpić regulację art. 24a OrdPU nowym przepisem art. 199a tej ustawy, w myśl którego organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności (§ 1), natomiast jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej (§ 2). Ponadto, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa (§ 3).

Analiza językowa art. 199a OrdPU prowadzi do wniosku, że przepis ten dotyczy trzech zagadnień, tj.: 1) ustalenia treści czynności prawnej, 2) skutków podatkowych w przypadku pozorności czynności prawnej, 3) wystąpienia do sądu o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Z perspektywy systematyki OrdPU należy odczytać art. 199a jako dopełnienie art. 122 i art. 191 tej ustawy, które to przepisy determinują organy podatkowe do prowadzenia postępowania dowodowego *ex officio* oraz do przeprowadzania oceny dowodów w sposób swobodny. Ustalenie stanu faktycznego istotnego dla wymiaru podatku wymaga bowiem uprzedniego poznania treści czynności prawnej, z którą ów stan się wiąże. Jakakolwiek klasyfikacja zdarzeń na gruncie prawa podatkowego nie może mieć miejsca, jeżeli wcześniej nie zostanie określony status zachowania podatnika na gruncie prawa prywatnego oraz skutki, jakie to zachowanie wywołało. Przykładowo, wadliwe skategoryzowanie umowy spowoduje konsekwencje w postaci wadliwego ustalenia stanu faktycznego sprawy i ostatecznie wadliwego wymiaru podatku¹³.

¹³ Por. P. Pietrasz, Ustalenie treści czynności prawnej przez organ podatkowy, w: C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 1098.

Przechodząc do szczegółowej analizy przepisu art. 199a § 2 OrdPU należy w pierwszej kolejności zauważyć, że przepis ten nie definiuje samodzielnie przesłanek pozorności czynności prawnej, ale wymusza wykładnię systemową zewnętrzną, sięgającą do prawa cywilnego. W myśl art. 83 § 1 KC nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. O pozorności można zatem mówić, o ile zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki:

- 1) oświadczenie zostało złożone dla pozorów,
- 2) oświadczenie złożono drugiej stronie,
- 3) druga strona wyraziła zgodę na dokonanie czynności jedynie dla pozorów.

Prima facie może się wydawać, że skoro w świetle powyższych przesłanek pozorność czynności prawnej może oznaczać, że strony nie zamierzają w ogóle wywołać jakichkolwiek skutków prawnych, tworząc jednocześnie okoliczności wskazujące na zawarcie czynności prawnej (symulowanej), to regulacja art. 199a § 2 OrdPU znajdzie zastosowanie także do czynności prawnych pozornych, wyrażających oświadczenia woli pozorne, nieukrywających innej czynności prawnej. Jednakże w drodze skumulowania wyników wykładni językowej, ograniczonej do brzmienia art. 199a § 2 OrdPU, oraz wykładni systemowej zewnętrznej, sięgającej do art. 83 § 1 KC, należy przyjąć, że art. 199a § 2 OrdPU dotyczy tylko pozorności związanej z sytuacją, w której strony dokonują czynności prawnej dla ukrycia innej czynności prawnej. W tym przypadku czynność prawna symulowana, ujawniona przez strony, kamufluje czynność prawną dyssymulowaną, czyli ukrytą, która to czynność w zamierzeniu stron ma wywołać interesujące je *de facto* skutki prawne.

W art. 199a § 2 OrdPU ustawodawca podatkowy nie kwestionuje skuteczności czynności symulowanych na gruncie prawa podatkowego, lecz wyłącznie nakazuje wywodzenie skutków podatkowych z czynności dyssymulowanych. Jak zauważono w doktrynie, „jeżeli nie było w ogóle jakiegokolwiek czynności ukrytej (była tylko czynność symulowana), trudno mówić o wywodzeniu jakichkolwiek skutków z czegoś, czego w ogóle nie było. (...) To, że czynności pozorne są pomijane przy ustalaniu stanu faktycznego dla celów podatkowych, nie jest następstwem ich nieważności z mocy prawa (art. 83 § 1 k.c.). Ustawodawca podatkowy, nie odwołując się do kwestii nieważności na gruncie prawa prywatnego, wyraźnie nakazał wywodzenie skutków tylko z czynności ukrytej”¹⁴.

Kwestią sporną na gruncie art. 199a § 1 OrdPU jest pogląd, wyrażony w literaturze, jakoby w przypadku czynności dyssymulowanej organ podatkowy

¹⁴ *Ibidem*, s. 1101.

przed zastosowaniem powyższej regulacji był obowiązany sprawdzić, czy została zachowana forma przewidziana w KC dla ukrytej czynności prawnej¹⁵. Innymi słowy: czy organ podatkowy jest obowiązany weryfikować ważność czynności dyssymulowanej w świetle przesłanek prawa cywilnego dla wywiedzenia z niej skutków w obrębie podatkowego stanu faktycznego? W razie stwierdzenia nieważności cywilnoprawnej czynności ukrytej wykluczona byłoby możliwość wyciągania jakichkolwiek skutków podatkowych, w tym także możliwość zastosowania art. 199a § 2 OrdPU. W świetle powyższego poglądu jedynie pozytywna odpowiedź na tak postawione pytanie pozwoliłaby zastosować regulację antysymulacyjną art. 199a § 2 OrdPU.

Powyższe stanowisko poddano krytyce, stwierdzając, że skuteczności czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego nie można oceniać miarą ważności (nieważności), czy też skuteczności tej czynności na gruncie prawa cywilnego. Doktryna prawa podatkowego wydaje się w tej kwestii opierać swoje twierdzenia na tezie o autonomii prawa podatkowego¹⁶, bowiem odwołuje się do konstrukcji „ustawodawcy podatkowego”¹⁷. Ponadto stwierdza się, że „spełnienie określonych świadczeń, nawet wówczas, gdy ich podstawę stanowi nieważna czynność prawna, wywołuje doniosłe skutki prawne. Skutki te można łączyć z pewnym stanem faktycznym, którego istotnym elementem jest sama umowa stanowiąca «przyczynę sprawczą» działania stron oraz określone zachowanie stron, polegające na spełnieniu świadczeń, zgodnie z treścią zawartego porozumienia. Nieważna umowa może wywoływać zarówno

¹⁵ Zob. B. Dauter, Wykładnia oświadczeń woli, w: S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa*; M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, PP 2003, Nr 1, s. 48.

¹⁶ Należy jednak podkreślić, że autonomia prawa podatkowego ani nie oznacza izolacjonizmu norm prawa podatkowego, będących częścią systemu prawa, ani nie przekreśla spójności i związków treściowych systemu prawnego – por. M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, POP 2004, Nr 2; R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, PP 2003, Nr 10; A. Gomułowicz, w: A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2002, s. 136 i n.; W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, w: T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa*. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 401; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, PP 2006, Nr 7; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, w: M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Institucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 47; także orzecznictwo NSA – np.: uchw. NSA(7) z 20.5.2013 r., II FPS 6/12, LEX Nr 1314122; uchw. NSA(7) z 2.4.2012 r., II FPS 3/11, Legalis.

¹⁷ Por. S. Rosmarin, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 259 i n.

skutki prawne, które w ogóle nie zostały objęte treścią oświadczenia woli, jak i te, które strony przewidywały jako konsekwencje prawne swych oświadczeń. Współistniejące zaś z taką umową zdarzenia prawne i faktyczne, przede wszystkim wykonanie określonych czynności, stwarza pewien stan, któremu nie można odmówić skutków w sferze prawa cywilnego. Nie można odmówić skutków również w sferze prawa podatkowego, gdyż przykładowo koszt «podatkowy» – podobnie zresztą jak i przychód – wiąże się z czynnościami prawnymi bez względu na ich ważność, a ponadto wiąże się również z czynnościami faktycznymi¹⁸.

Reasumując dotychczasowe rozważania o charakterze językowo-systemowym, należy stwierdzić, że regulacja art. 199a § 2 OrdPU wykorzystuje tylko jedną z cech pozorności wymienionych w art. 83 § 1 KC, tj. gdy strony dokonują czynności pozornej (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (dyssymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać. Jednocześnie związek systemowy pomiędzy analizowaną instytucją prawa podatkowego, a prawem cywilnym jest osłabiany przez autonomię prawa podatkowego w ten sposób, że dla zastosowania normy zawartej w art. 199a § 2 OrdPU nie ma znaczenia ważność czy skuteczność cywilistyczna czynności dyssymulowanej, bowiem organy podatkowe mają obowiązek wywieść „skutki podatkowe”, o czym *expressis verbis* stanowi art. 199a § 2 OrdPU, 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 *inter partes* w obrocie prywatnoprawnym.

§ 3. Obejście prawa podatkowego a nadużycie prawa jako kontekst dla wykładni art. 199a § 2 OrdPU

Dla pełniejszego zrozumienia instytucji z art. 199a § 2 OrdPU jako instrumentu ograniczania zjawiska unikania opodatkowania, należy przeanalizować

¹⁸ Por. P. Pietrasz, Ustalenie treści czynności, s. 1102; zob. S. Grzybowski (red.), System prawa cywilnego. Część ogólna, t. I, Wrocław-Warszawa-Kraków-Gdańsk 1974, s. 594; zob. J. Preussner-Zamorska, Wykonanie nieważnej umowy. Studia Cywilistyczne, t. XXX, Warszawa 1979, s. 123; P. Pietrasz, Nieważność umowy stanowiącej podstawę poniesienia wydatku i zaliczenia go do kosztów. Glosa do wyr. NSA z 23.2.2000 r., I SA/Wr 2094/99, Gl. 2002, Nr 6, s. 27; P. Pietrasz, Nieważność czynności prawnej a przychody, Gl. 2002, Nr 5, s. 16.

ją w kontekście odróżnienia czynności prawnych mających charakter obejścia prawa i nadużycia prawa. Unikanie opodatkowania, mające cechy zachowania nielegalnego, jest bowiem związane z tymi obiema postaciami nieprzestrzegania prawa¹⁹.

Zakaz złego korzystania z własnych uprawnień, sprzeciw dla nadużywania swoich praw, był rozpoznawany już przez prawo rzymskie, o czym świadczy wypowiedź *Gaiusa*: *male enim nostro iure uti non debemus* (nie powinniśmy bowiem źle korzystać z naszego prawa)²⁰. Przytoczona paremia jest kojarzona ze zjawiskiem nadużywania prawa. Natomiast wypowiedź *Paulusa*: *contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit* (przeciwko ustawie działa ten, kto działa w sposób spreczny z brzmieniem ustawy, natomiast oszukańczo działa ten, kto postępując w sposób zgodny z brzmieniem ustawy, obchodzi jej intencje) uznawana jest za paremię wyrażającą negatywną ocenę zjawiska obejścia prawa²¹. Pojęcia „obejście prawa” i „nadużycie prawa” w praktyce często bywają ze sobą utożsamiane, stąd oba wyrażenia bywają traktowane jako synonimy, co jednak nie jest uzasadnione. W orzecznictwie NSA wyraźnie rozróżnia obie te kategorie, aczkolwiek – jak zauważono w doktrynie – wątpliwości dotyczą ich zakresów²².

Orzecznictwo określa obejście ustawy podatkowej jako nadużycie konstrukcji prywatnoprawnej, której zastosowanie prowadzi do urzeczywistnienia stanu faktycznego, z którym ustawa podatkowa nie wiąże obowiązku podatkowego²³. **Obejście prawa** to sytuacja, w której strony poprzez dokonanie określonej czynności prawnej dążą do wywołania skutków zabronionych przez normę prawną, tj. skutków związanych z innym zachowaniem, zabronionym przez prawo. Pozór zgodności z prawem jest cechą charakterystyczną czynności prawnej służącej obejściu praw – treść samej czynności prawnej nie obejmuje elementów wprost sprzecznych z prawem, ale konsekwencje tejże czynności naruszają zakaz ustawowy. Obejście prawa ma miejsce, gdy:

- 1) czynność prawna dokonana przez strony jest *prima facie* zgodna z prawem,

¹⁹ Por. P. Karwat, Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego, w: H. Izdebski, A. Stępkowski (red.), Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 1.32002 r., Warszawa 2003, s. 143.

²⁰ J. Pieńkos, Praecepta Iuris, Warszawa–Poznań 2010, s. 257.

²¹ *Ibidem*, s. 198.

²² Por. K. Winiarski, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 105.

²³ Por. wyr. NSA z 31.1.2013 r., II FSK 1129/11, Legalis.

- 2) istnieje bezwzględnie wiążąca norma prawna (*ius cogens*) zakazująca osiągnięcia pewnych skutków (celów),
- 3) dokonana przez strony czynność prawna prowadzi do osiągnięcia takich zabronionych skutków (celów)²⁴.

Obejście praw w prawie cywilnym jest konceptualizowane na 4 sposoby: 1) obejście prawa jako czynność pozorna, 2) obejście prawa jako problem wykładni prawa, 3) obejście prawa jako odrębna i samodzielna instytucja, 4) obejście prawa jako klauzula generalna²⁵. Najmocniej zakorzeniona w tradycji prawa cywilnego jest koncepcja obejścia prawa jako pozorność czynności prawnej, którą uważa się jako kwintesencję oszustwa i komunikowania w obrocie prawnym nieprawdziwych intencji. W tym ujęciu istotą obejścia prawa, czyli zachowania *in fraudem legis*, jest koincydencja dwóch czynników: 1) czynności ukrytej, na której stronom rzeczywiście zależy oraz 2) czynności symulowanej, przy pomocy której strony chcą ukryć swoje rzeczywiste intencje²⁶. W praktyce obejście prawa podatkowego polega najczęściej na formalnym ukształtowaniu treści czynności prawnej w taki sposób, że wywołuje ona korzystne skutki podatkowe, podczas gdy w rzeczywistości czynność ta ma zupełnie inny charakter prawny, a osiągnięte z niej skutki gospodarcze podlegają, co do zasady opodatkowaniu (lub opodatkowaniu w wyższej wysokości)²⁷.

Ze względu na cywilistyczną koncepcję obejścia prawa jako czynności pozornej, wydaje się, że regulacja art. 199a § 2 OrdPU jest wprost odpowiedzią ustawy podatkowej na to zjawisko. Jednakże powyższa formuła ogólna obejścia prawa wymusza dodatkowe uzasadnienie. Należy bowiem zauważyć, że istota zachowania *in fraudem legis* polega na osiągnięciu celu lub wywołaniu skutku zabronionego przez prawo. Tymczasem – jak słusznie zauważano w teorii prawa – nawet dla przypadków czynności prawnych symulowanych, służących ukryciu innych czynności prawnych (dysymulowanych), celem uniknięcia opodatkowania lub obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego trudno wprost wskazać naruszaną normę *ius cogens*. W systemie prawnym nie obowiązuje bowiem ani norma zakazująca optymalizacji podatkowej ani norma

²⁴ Por. T. Stawicki, Obejście prawa. Szkic na temat granic prawa i zasad jego wykładni, w: H. Izdebski, A. Stępkowski (red.), Nadużycie prawa. Konferencja Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, 1.3.2002 r., Warszawa 2003, s. 90–91.

²⁵ Por. W. Wąsowicz, Obejście prawa jako przyczyny nieważności czynności prawnej, KPP 1999, rok VIII, Nr 1, s. 75.

²⁶ Tradycyjne podejście cywilistyczne do zjawiska obejścia prawa spotyka się jednak z krytyką, co wskazał T. Stawicki, Obejście prawa, s. 95–96.

²⁷ Por. K. Winiarski, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 105.

nakazująca „tam, gdzie możesz, płacić jak największy podatek”²⁸. Z tego powodu konieczne jest pogłębienie analizy i wskazanie w jej efekcie, że skutki osiągnięte przez strony – symulantów w drodze dokonywania czynności pozornych dla ukrycia pewnych czynności prawnych, polegające na uniknięciu opodatkowania lub osiągnięciu wyłącznie korzyści podatkowej, naruszają pożądaną przez prawodawcę cel w postaci bezpieczeństwa budżetowego, sprawiedliwego rozłożenia ciężaru dbania o dobro wspólne oraz konkurencyjności gospodarki rynkowej, czyli wartości prawnych wyrażonych w art. 82, art. 84 i art. 20 Konstytucji RP. Na poziomie ustawowym uzupełnieniem instytucji art. 199a § 2 OrdPU, które pozwala zidentyfikować tę instytucję jako odpowiadającą na zjawisko obejścia prawa podatkowego w drodze czynności symulowanej, są regulacje nowego działu IIIa tej ustawy, wskazujące na prawnopodatkowe sankcje dla zachowań polegających na unikaniu opodatkowania (zwłaszcza sankcja „nieważności” podatkowej wyrażona w art. 119a § 5 OrdPU).

W przeciwieństwie do obejścia prawa nadużycie prawa na ogół rozumie się, jako nadużycie określonej wolności prawnie chronionej, uprawnienia lub kompetencji²⁹, które można pojmować jako realizację przyznanego prawa, jednakowoż w sposób sprzeczny z jego celem gospodarczym, finansowym lub społecznym. Na gruncie prawa cywilnego powoływanie się w takim przypadku na prawo podmiotowe nie stanowi jego wykonywania, a jego nadużywanie nie jest społecznie aprobowane i w związku z tym nie korzysta z ochrony³⁰.

Analiza językowa i systemowa **art. 199a § 2 OrdPU** prowadzi do wniosku, że **przepis ten znajduje zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia istnienia w obrocie pozornej czynności prawnej**, a nie czynności dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech pozorności. Stąd przypadek wystąpienia czynności symulowanej i czynności dyssymulowanej kwalifikuje się, jako obejście prawa, czyli pozorowanie czynności przez strony obrotu prawnego, celem uniknięcia opodatkowania lub osiągnięcia jedynie korzyści podatkowej, na co środkiem przeciw-

²⁸ Por. T. Stawecki, Obejście prawa, s. 107–108.

²⁹ Por. *ibidem*, s. 89; K. Winiarski, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 105 – należy zwrócić uwagę, że utożsamienie ze sobą nadużycia prawa i nadużycia prawa podmiotowego budzi zastrzeżenia teoretycznoprawne, bowiem w przypadku nadużycia prawa może dojść do nadużycia kompetencji przez organ władzy publicznej, a zatem do sytuacji, w której nie można zidentyfikować prawa podmiotowego, które jest uprawnieniem adresatów pierwotnych prawa, a w przypadku organów może być co najwyżej identyfikowane w sferze dominium a nie imperium; stąd wniosek, że zakres pojęcia „nadużycia prawa” jest szerszy od zakresu pojęcia „nadużycie prawa podmiotowego” poprzez uwzględnianie przypadku nadużycia kompetencji.

³⁰ Por. K. Winiarski, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, s. 105.

działania jest kompetencja organów podatkowych wyrażona w art. 199a § 2 OrdPU. **Poza zakresem regulacji art. 199a § 2 OrdPU znajdują się wszelkie inne czynności prawne, których celem jest uniknięcie opodatkowania lub uzyskanie jedynie korzyści podatkowej, w tym:**

- 1) przypadki obejścia prawa, polegające na symulowaniu czynności prawnej przy braku możliwości zidentyfikowania czynności dyssymulowanej,
- 2) przypadki nadużycia prawa, czyli realizacji prawa poprzez dokonywanie czynności prawnych niemających cech pozorności, jednakowoż w sposób sprzeczny z celem gospodarczym, finansowym lub społecznym tego prawa.

§ 4. Systemowa rekonstrukcja instytucji art. 199a § 2 OrdPU w orzecznictwie NSA

Powyższe wnioski dotyczące granic regulacji art. 199a § 2 OrdPU znajdują swoje potwierdzenie w orzecznictwie NSA. W wyroku z 20.1.2009 r., II FSK 1509/07³¹, NSA ocenił, że skutki podatkowe w zakresie obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych organ podatkowy wyprowadził nie z czynności prawnej, którą wskazywał podatnik (ze stosunku wekslowego), lecz z dokonania czynności prawnej w postaci zawarcia umowy pożyczki, która ukryta była pod pozorem stosunku wekslowego. Nie wskazano przy tym, że w ustalonym stanie faktycznym zaistniały rzeczywiście wszystkie *essentialia negotii* umowy pożyczki, a tylko w takim wypadku można byłoby zaakceptować stanowisko, że doszło w sprawie do wyprowadzenia skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej, czyli prawidłowego zastosowania art. 199a § 2 OrdPU. Stanowisko NSA można odczytać jako wyznaczenie granicy stosowania regulacji powyższego przepisu OrdPU poprzez wskazanie, że nie zachodzą podstawy do skorzystania przez organy podatkowe z kompetencji przewidzianej w art. 199a § 2 OrdPU, jeżeli w stanie faktycznym można wykazać zaistnienie czynności symulowanej, ale nie można wykazać zajścia czynności dyssymulowanej. W konsekwencji poza zakresem regulacji art. 199a § 2 OrdPU znajdują się te przypadki obejścia prawa, rozumianego jako czynność pozorna, w których organy podatkowe nie mogą wykazać na podstawie

³¹ Legalis.

zebranego materiału dowodowego zajścia czynności ukrywanej, którą strony chciały zakamuflować czynnością pozorną.

Kluczowe dla ustalenia granic normatywnych instytucji antysymulacyjnej art. 199a § 2 OrdPU wskazówki zawiera najnowsze orzecznictwo NSA. W wyroku z 15.1.2016 r., II FSK 3162/13³², Sąd ten dokonując wykładni systemowej instytucji służących przeciwdziałaniu obejściu prawa podatkowego wskazał na art. 199a § 1 i 2 OrdPU, stwierdzając, że na podstawie tych przepisów prawa organ podatkowy może nie uwzględnić skutków podatkowych, wynikających jedynie z tych czynności, które mają charakter pozorny. Analiza art. 199a § 2 OrdPU doprowadziła NSA do wniosku, że przepis ten znajduje zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia istnienia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej. O tym, czy czynność jest pozorna, decydują wprawdzie przepisy KC (tj. art. 83 § 1), należy jednak uwzględnić, że według art. 199a § 2 OrdPU tylko jedna z cech pozorności wymienionych w art. 83 § 1 KC (przepis ten nieco szerzej definiuje cechy czynności pozornej) ma zastosowanie na gruncie podatkowego stanu faktycznego: tylko wtedy, gdy strony dokonują czynności pozornej (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać.

W przywoływanym wyroku NSA (II FSK 3162/13) z powyższej konstrukcji obejścia prawa podatkowego na gruncie art. 199a § 2 OrdPU wyprowadził ważną konsekwencję co do przesłanki podmiotowej zastosowania analizowanej instytucji antysymulacyjnej przez organy podatkowe. Mianowicie Sąd zauważył, że w przypadku pozorności musi występować tożsamość stron czynności prawnej symulowanej i dysymulowanej³³. W rozpatrywanym w sprawie II FSK 3162/13 stanie faktycznym występowały trzy powiązane ze sobą spółki, które w drodze kolejnych czynności prawnych dążyły do uzyskania korzyści podatkowej. Biorąc pod uwagę wielość transakcji, bez zakwestionowania każdej z nich oddzielnie, czego – jak zauważył NSA – organ podatkowy w sprawie nie uczynił, trudno mówić o tożsamości stron czynności prawnej symulowanej i dysymulowanej³⁴.

³² Legalis.

³³ Pogląd NSA jest w pełni spójny z wykładnią SN, który także przyjął, że musi występować tożsamość stron czynności prawnej symulowanej i dysymulowanej – por. wyr. SN z 10.6.2013 r., II PK 299/12, Legalis oraz uchw. SN z 22.5.2009 r., III CZP 21/09, Legalis.

³⁴ Na kanwie wyr. NSA z 15.1.2016 r., II FSK 3162/13 (Legalis) w piśmiennictwie wyrażono przypuszczenie, że „(...) instytucję pozorności łatwiej i pewniej stosować można tylko do prost-

Negatywnie oceniając kontrolowany wyrok³⁵, NSA w sprawie II FSK 3162/13 stwierdził, że pominięcie skutków czynności prawnej przez organy podatkowe i sąd I instancji byłoby możliwe w dawnym porządku prawnym, pod rządami art. 24b § 1 OrdPU, uchylonego wyżej omówionym wyr. TK z 11.5.2004 r., K 4/03. Nieobowiązywanie w dacie wydania wyroku w sprawie II FSK 3162/13 klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania, skutkowało tym, że ani organ podatkowy, ani sąd I instancji nie mieli upoważnienia do użycia takiej argumentacji, jakby klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania funkcjonowała w obrocie prawnym. W obowiązującym w dacie wyrokowania stanie prawnym, możliwy był do zidentyfikowania wyłącznie zakaz pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Oznaczało to, że o ile czynność prawna jest ważna, organ podatkowy zobowiązany jest respektować skutki, jakie z danym rodzajem czynności wiąże system podatkowy.

Powyższy pogląd został zaaprobowany w wyr. NSA z 7.9.2016 r., II FSK 3503/14³⁶. Oba wyroki wyznaczają wyraźną granicę instytucji uregulowanej w art. 199a § 2 OrdPU, tj. **wykluczają możliwość zastosowania tego przepisu prawa do czynności prawnych, które mają charakter nadużycia prawa, ukierunkowanego na uniknięcie opodatkowania lub osiągnięcie innej korzyści podatkowej**. Jak słusznie zauważono w literaturze, NSA stanął na straży legalizmu w stosowaniu prawa, wskazując jakie konkretnie środki zostały przewidziane dla organu w art. 199a OrdPU³⁷.

szych stanów faktycznych, a najlepiej – do oceny pojedynczej transakcji lub czynności” – G. Kujawski, Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w ordynacji podatkowej, Warszawa 2016, s. 26.

³⁵ Wyr. WSA w Gdańsku z 24.4.2013 r., I SA/Gd 217/13, LEX Nr 1368418.

³⁶ Zob. www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

³⁷ Por. M. Goj, Pozorność na gruncie art. 199a Ordynacji podatkowej a klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (wyrok NSA z 15 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13) w: B. Brzeziński, W. Morawski (red.), Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Edycja 2015, Warszawa 2017, s. 41; zob. W. Nykiel, M. Wilk, Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych, PP 2017, Nr 2, s. 17–23.