

*Aneta Kaźmierczyk-Jachowicz*

## **Klauzula obejścia prawa podatkowego**

### **1. Wprowadzenie**

Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie zwraca się uwagę na zasadę autonomiczności prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. Powoływanie się na wspomnianą zasadę występuje szczególnie często podczas analizowania problemów powstających na styku prawa podatkowego z prawem cywilnym. Wynika to z tego, że z jednej strony nie sposób rozstrzygać problemów, nie uwzględniając odrębności prawa podatkowego w odniesieniu do prawa cywilnego. Z drugiej jednak strony zauważyć należy brak jednoznacznych norm regulujących następstwa związków zachodzących pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym, które to związki przekładają się na zasady stosowania prawa podatkowego.

Brak ten powoduje, że niektórzy interpretatorzy prawa chętnie sięgają przy rozstrzyganiu problemu do instytucji autonomii prawa. Jednym z takich problemów wyrastających na wspomnianym tle jest kwestia skuteczności umów cywilnoprawnych w obszarze prawa podatkowego, w szczególności zaś zagadnienie stosowania instytucji i zasad prawa cywilnego w celu unikania lub łagodzenia ciężarów podatkowych.

Analiza wskazanego zagadnienia od strony praktycznej ujawnia problem dotyczący tego, czy organy podatkowe mogą ustalać treść umów cywilnoprawnych zawieranych przez strony w kontekście zgodności treści zawartej umowy z osiągniętym celem gospodarczym i skutkiem podat-

kowym. Związana jest z tym też kwestia legalności działania organów podatkowych wyciągających wnioski z dokonanych przez siebie ustaleń w postaci pomijania skutków podatkowych zakwestionowanych czynności prawnych.

Niniejsza praca służyć ma przedstawieniu zagadnień związanych z zadaną problematyką. Dla jasności wywodów zasadne staje się przedstawienie w pierwszej kolejności poglądów doktryny i orzecznictwa powstałych w okresie, gdy polskie prawo podatkowe nie znało żadnych rozwiązań legislacyjnych normujących analizowaną kwestię.

Następnie wypada wskazać próby rozwiązań normatywnych tego problemu od 1995 r. do 2003 r. Kolejną część pracy poświęcić trzeba przedstawieniu i ocenie konceptu nowelizacji przepisów dotyczących przedmiotowej problematyki, zawartego w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa. Na zakończenie przybliżyć i ocenić należy obowiązujący stan prawny.

## **2. Legalność działania organów podatkowych w aspekcie oceny czynności cywilnoprawnych i wywodzonych z tej oceny skutków podatkowych w okresie braku norm regulujących to zagadnienie**

Ocena legalności działania organów podatkowych ustalających treść czynności prawnych i wywodzących z tych ustaleń skutki podatkowe była, w okresie braku norm regulujących to zagadnienie, przedmiotem zacieklej polemiki. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie Sądu Najwyższego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego zarysowały się wyraźnie dwa stanowiska.

Pierwsze z nich<sup>1</sup> zawierało pogląd, że organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzają do obejścia przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z tym stanowiskiem umowy cywilnoprawne kształtujące wzajemne prawa i obowiązki stron nie mogą być wykorzystywane do

---

<sup>1</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 10 listopada 1994 r., S.A./P 1652/94 (Monitor Podatkowy 1995, nr 7, s. 215); wyrok SN z dnia 4 lutego 1994 r., III ARN 84/94; wyrok SN z dnia 8 lutego 1978 r., CR II 1/78; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 1998 r., I S.A./Łd 1054/97 (niepublikowany); wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III S.A. 683/97; wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 1999 r., III S.A. 1610/98; wyrok NSA z dnia 30 października 2003 r., III S.A. 215/2002 (Monitor Podatkowy 2004, nr 5, s. 38).

obejścia bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego jako realizującego stosunki publicznoprawne. W myśl tego poglądu zapobieganie przez organy podatkowe omijaniu przepisów prawa podatkowego nie musi znajdować podstaw w wyraźnej normie prawnej, a konieczność respektowania zasady wolności umów w gospodarce rynkowej i autonomii stron w ukształtowaniu swych stosunków nie zwalnia organów podatkowych z obowiązku oceny rzeczywistego charakteru umów cywilnoprawnych. W szczególności ocena ta winna odbywać się pod kątem przeanalizowania, czy umowy te nie stanowią obejścia przepisów podatkowych w rozumieniu art. 58 k.c. Podkreślano, że zaniechanie oceny umów przez organy podatkowe pozbawiłoby budżet państwa należnego podatku i naruszałoby zasady finansowe. Zgodnie z tym poglądem skuteczność czynności cywilnoprawnych w prawie podatkowym uzależniona jest od tego, czy nie stanowią one działań zmierzających do uchylecia się od opodatkowania bądź do minimalizacji obciążeń podatkowych.

Konsekwencją takiego poglądu stało się uznanie, że organy podatkowe są uprawnione do oceny treści i celów czynności cywilnoprawnych pod kątem, czy nie zmierzają one do obejścia obowiązków wynikających z prawa podatkowego, a w ocenie tej istotne są skutki, jakie czynności te wywołują na płaszczyźnie prawa podatkowego. Dokonanie takiej oceny wymaga ustalenia przez organy podatkowe rzeczywistej treści stosunków prawnych, jakie wynikają z zawartych przez podatników umów w zakresie zobowiązań podatkowych, a w szczególności dotyczących czynności prawnych z punktu widzenia przesłanek art. 58 § 1 i 2 oraz art. 83 § 1 k.c.<sup>2</sup>

Podsumowując, poglądy te, bazując na zasadzie autonomii prawa podatkowego, dopuszczały możliwość badania przez organy podatkowe umów cywilnoprawnych i ustalania rzeczywistej treści stosunków prawnych, pomimo braku wyraźnej normy prawnej legalizującej takie działania. Badanie treści czynności prawnych przez organy podatkowe powinno być nastawione na sprawdzenie, czy nie zmierzają one do uniknięcia lub minimalizacji opodatkowania. W doktrynie<sup>3</sup> podkreślano, że z auto-

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.).

<sup>3</sup> Zob. R. Małski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 104 i inne.

miczności prawa podatkowego wynika, iż skuteczność czynności cywilnoprawnych w prawie podatkowym uzależniona jest od tego, czy nie stanowią one działań zmierzających do uchylecia się od opodatkowania. W odniesieniu do braku wyraźnej normy stanowiącej podstawę prawną ustalania treści czynności prawnej stwierdzano<sup>4</sup>, że prawo i obowiązek do ustalania rzeczywistej treści stosunków łączących strony umowy wynika z zasady autonomii prawa podatkowego i ustawowego obowiązku dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

Stanowisko to uznawało zasadność odwoływania się przez organy podatkowe do cywilistycznych koncepcji obejścia prawa (art. 58 k.c.) i pozorności czynności prawnych (art. 83 k.c.), które to konstrukcje organy powinny wykorzystać do oceny stanów faktycznych normowanych przepisem ordynacji podatkowej. Organ musi zatem ocenić, mając na uwadze cele podatkowe, czy w świetle art. 58 i 83 k.c., czynność prawna jest ważna i w konsekwencji skuteczna. Odwoływanie się do wykorzystania unormowań prawa cywilnego – art. 58 k.c. i art. 83 k.c., służyć miało zapewnieniu luk, jakie pojawiają się w unormowaniach podatkowych bez konstruowania specjalnej, ogólnej normy obejścia prawa podatkowego. W instytucji prawa cywilnego poszukiwano zatem metody zapobiegania działaniom podatników, którzy, wykorzystując legalne czynności cywilnoprawne, zmieniali na swoją korzyść własne obciążenia podatkowe.

Drugie stanowisko<sup>5</sup> zdecydowanie przeciwne było stosowaniu przez organy podatkowe art. 58 k.c. na gruncie prawa podatkowego. Podkreślano, że prawo podatkowe nie zawiera norm zakazujących lub nakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy ustalające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa, a zatem przepisów prawa podatkowego nie można „obejść”.

---

<sup>4</sup> Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 181.

<sup>5</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 29 maja 2002 r., III S.A. 2602/2000 (Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego 2003, nr 1, poz. 3); wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., I S.A./Gd 771/2001 (Monitor Podatkowy 2002, nr 6, s. 49; wyrok SN z dnia 19 października 2000 r., III RN 55/2000 (OSNAPiUS 2001, nr 23, poz. 680).

Równocześnie wskazywano<sup>6</sup>, że w prawie podatkowym nie istnieje generalna zasada nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej możliwej wysokości, a cel fiskalny powinien być oznaczony nie przez podatnika, a przez ustawę jednoznacznie wskazującą podmiot, przedmiot i ulgi podatkowe. Podkreślano też, że skoro sam ustawodawca poprzez zróżnicowanie opodatkowania stymuluje zachowania podatników do podejmowania określonych działań, to organy podatkowe nie mogą dyskredytować tych działań w drodze decyzji administracyjnych. W związku z powyższym należy uznać, że czynności legalne to również takie czynności, których skutkiem jest zmniejszenie, a nawet uniknięcie opodatkowania. Czynność prawna nie może bowiem być uznana za nieważną z takiej przyczyny, że miała na celu obejście ustawy podatkowej, bowiem w ustawie tej brak jest normy zakazującej osiągnięcia określonego skutku podatkowego<sup>7</sup>.

Podnoszono również<sup>8</sup>, że jeżeli podatnik dokonuje wyboru formy swojej działalności spośród form dopuszczalnych przez prawo, nie może to być zabronione nawet wtedy, gdy motywem takiego wyboru jest zmniejszenie podatku – dążenie do zmniejszenia obciążenia podatkowego jest bowiem także prawnie dopuszczalne i należy do zachowań normalnych.

Problem pozostawał nierozwiązany, znajdując zwolenników i przeciwników obu omówionych koncepcji.

Poddając wstępnej ocenie przedstawione stanowiska, można wskazać, że nieuzasadnione wydaje się stosowanie przez organy podatkowe, jako normy obejścia prawa podatkowego, przepisu art. 58 k.c. Podkreślić trzeba, iż ewentualna konstrukcja normy ogólnej obejścia prawa podatkowego nie może w sposób bezpośredni odsyłać do stosowania unormowań zawartych w kodeksie cywilnym jako wzorca dla kształtu klauzuli prawa podatkowego. Elementami charakterystycznymi dla cywilnoprawnej konstrukcji obejścia prawa są bowiem:

---

<sup>6</sup> Zob. M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Toruń 2001, s. 112.

<sup>7</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wykładnia prawa – tzw. obejście ustawy podatkowej*, Monitor Podatkowy 2002, nr 6, s. 50.

<sup>8</sup> Zob. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 2, poz. 46.

1) Istnienie wyraźnej normy prawnej zakazującej osiągnięcia określonego celu.

2) Dokonanie czynności prawnej prowadzącej do osiągnięcia takiego celu, zakazanego przez normę prawną o charakterze *iuris cogentis*.

3) Ustalenie, że sama czynność prawna jest zgodna z prawem<sup>9</sup>.

Najważniejszym elementem w konstrukcji obejścia prawa z art. 58 k.c. jest ustalenie obowiązywania normy prawnej zakazującej osiągnięcia określonego celu i stwierdzenie, czy czynność prawna właśnie do takiego celu prowadzi. Na gruncie przepisów prawa podatkowego stwierdzić należy, że konstrukcja ta nie może znaleźć tu zastosowania. Wśród norm prawa podatkowego brak jest bowiem *de lege lata* normy prawnej, która uznawałaby za niedozwolone zachowanie podatnika zmierzające do obniżenia czy też uniknięcia opodatkowania. Zdecydowanie zatem można stwierdzić, że podejmowane przez podatnika czynności zgodne z prawem pozostają ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, ale i w szerszym wymiarze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania. Stosowanie zatem przez organy podatkowe art. 58 k.c. przy dokonywaniu oceny prawnej stanu faktycznego nie jest dopuszczalne.

### **3. Normatywna regulacja legalizacji działań organów podatkowych w latach 1995-2003**

W literaturze<sup>10</sup> podaje się, że najwcześniejszą próbą wprowadzenia normy uprawniającej organy podatkowe do oceny czynności prawnej i pominięcia skutków czynności dokonanych dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym był projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z 1997 r.<sup>11</sup> Ustawodawca próbował również wprowadzić normę obejścia prawa, stanowiącą podstawę działania organów, do dwóch ustaw podat-

---

<sup>9</sup> Pogląd reprezentowany przez Z. Radwańskiego; zob. Z. Radwański, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. II: *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2002, s. 228.

<sup>10</sup> Zob. A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i Prawo...*, s. 186.

<sup>11</sup> Treść przepisu art. 13 ustawy miała brzmieć następująco: „Umowy oraz inne czynności cywilnoprawne nie mogą być wykorzystywane do omijania przepisów prawa podatkowego oraz ograniczania skuteczności stosowania tych przepisów”.

kowych, tj. do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>12</sup>.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że obok prób wprowadzenia do polskiego prawa podatkowego o randze ustawowej generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego, już od 1995 r. istniały rozwiązania normatywne o randze podstawowej, na podstawie których organy podatkowe orzekały w sprawie ważności i skuteczności czynności prawnych dokonywanych przez podatników.

Zgodnie z § 54 ust. 4 pkt 4c Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 1995 r. w sprawie wykonywania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>13</sup> „w przypadku, gdy wystawiono faktury, faktury korygujące lub dokumenty odprawy celnej potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c., faktury te i dokumenty odprawy celnej nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego.” Rozwiązanie takie powtórzone zostało następnie w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r.<sup>14</sup>, Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r.<sup>15</sup> oraz, co stanie się podstawą późniejszych rozważań, w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r.<sup>16</sup>

W orzecznictwie<sup>17</sup>, na tle wskazanego przepisu podkreślano, że przepis ten nie stanowi klauzuli generalnej zawierającej kompetencje dla organów podatkowych do kwestionowania szeroko rozumianych czynno-

---

<sup>12</sup> W projekcie nowelizacji tych ustaw z 1999 r. zaproponowano wprowadzenie przepisów o następującej treści: „Przy ocenie skutków podatkowych umów cywilnoprawnych należy brać pod uwagę zgodny zamiar i cel. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej mogą pominąć skutki czynności prawnych, podjętych przez podatnika, w związku z dokonaniem których nie mógł on oczekiwać innych korzyści ekonomicznych niż wynikające z obniżenia zobowiązania podatkowego”.

<sup>13</sup> Dz.U. z 1995 r. Nr 154, poz. 797.

<sup>14</sup> Dz.U. z 1997 r. Nr 156, poz. 1024.

<sup>15</sup> Dz.U. z 2002 r. Nr 27, poz. 268.

<sup>16</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 97, poz. 970.

<sup>17</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2001 r., I S.A./Gd 469/99 (niepublikowany); wyrok NSA z dnia 5 września 2001 r. I S.A./Gd 150/99 (niepublikowany); wyrok NSA z dnia 14 lipca 1999 r. I S.A./Gd 2444/98 (Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2000, nr 3, poz. 91).

ści prawnych, których celem jest uniknięcie opodatkowania i przysporzenia sobie jakichkolwiek korzyści z tego tytułu. Jednakże, podkreślano, że mimo braku tego rodzaju klauzuli generalnej w systemie prawa podatkowego, z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego, organy podatkowe nie tylko są uprawnione, lecz wprost zobowiązane do badania rzeczywistej treści umów cywilnoprawnych.

Reasumując, do dnia 1 stycznia 2003 r. część doktryny i orzecznictwa przyjmowała możliwość orzekania przez organy podatkowe o treści czynności cywilnoprawnych w aspekcie uznania tej czynności za nieważną czy też nierodzącą skutków prawnych na mocy art. 58 k.c. i 83 k.c. Uprawnienie to konstruowano na bazie samej zasady autonomii prawa podatkowego, ogólnych przepisów dotyczących konieczności zebrania materiału dowodowego czy też w oparciu o podstawowe przepisy wykonawcze. Przy czym należy podkreślić, że przedstawiany przepis podstawowy odwołuje się w swej treści do art. 58 k.c. w całości, a nie tylko do § 1 tego artykułu, co oznacza, że na gruncie prawa podatkowego wskazany zakaz dotyczy również faktur odzwierciedlających czynności sprzeczne z zasadami współżycia społecznego (art. 58 § 2 k.c.). Organ podatkowe, zgodnie z tym poglądem, mogły zatem ustalić, że czynność prawna odzwierciedlona na fakturze jest niezgodna z zasadami współżycia społecznego i w związku z tym nie uwzględnić tej czynności, orzekając o zwrocie podatku naliczonego w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług<sup>18</sup>.

Z dniem 1 stycznia 2003 r. ustawodawca wprowadził do ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>19</sup> przepisy art. 24 a i 24b<sup>20</sup> uprawniające organy

---

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 90, poz. 756).

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z zm.).

<sup>20</sup> „Art. 24a. § 1. Organ podatkowy i organ kontroli skarbowej, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organ podatkowy i organ kontroli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej.



podatkowe i organy kontroli skarbowej do oceny czynności prawnych dokonywanych przez strony i do pomijania przy rozstrzyganiu spraw podatkowych skutków tych czynności prawnych, które w ocenie organu dokonane zostały w celu uzyskania korzyści podatkowych poprzez obejście prawa podatkowego czy też wykorzystanie konstrukcji pozornych czynności prawnych.

Przepis art. 24a regulował podstawy działania organów podatkowych w sytuacji uznania przez te organy, że podatnik dokonał pozornej czynności prawnej. W zakresie podatkowych skutków czynności prawnych przyjęto rozwiązanie nakazujące organom podatkowym ustalanie treści czynności prawnych przy uwzględnieniu zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony. Ustalenie przez organ podatkowy, że strony, dokonując czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, zobowiązywało organy podatkowe do wywodzenia skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej.

Przepis art. 24b § 1 (uchylony już w maju 2004 r.) również dotyczył kwestii czynności pozornych. Wskazywał on bowiem, że w przypadku czynności, które nie przynoszą korzyści gospodarczych, a jedynie obniżenie ciężarów fiskalnych, organy podatkowe posiadają uprawnienie do pominięcia ich skutków podatkowych, pozbawiając podatnika korzyści, które były celem dokonania czynności. Ustawodawca wprowadził swoje domniemanie pozorności czynności, bowiem organ powinien był jedynie udowodnić brak istotnej korzyści gospodarczej.

Przepis art. 24b § 2 zawierał regulację pozwalającą organom podatkowym wywieść skutki podatkowe danej czynności nie według jej formy, ale według zamierzonego celu gospodarczego, do którego miała prowadzić.

---

Art. 24b. § 1. 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.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.”

W doktrynie niejednoznacznie określano zakres przedmiotowy regulacji zawartej w art. 24a i 24b ordyn. podat. Część doktryny<sup>21</sup> uznała całość regulacji za unormowanie zawierające tzw. „klauzulę obejścia prawa podatkowego”. W myśl innych opinii odzwierciedlenie „klauzuli obejścia prawa” przypisać należy całemu przepisowi 24b z pominięciem art. 24a. Zgodnie z kolejnymi poglądami<sup>22</sup> „normę obejścia prawa” stanowić miał jedynie art. 24b § 2 ww. ustawy.

Kwestia jednoznacznego określenia zakresu przedmiotowego klauzuli obejścia prawa podatkowego nie jest oczywista. Trybunał Konstytucyjny<sup>23</sup>, analizując ten problem również zwrócił uwagę, że pojęcie obejścia prawa podatkowego obarczone jest niejednoznacznością, w których konkretnie przepisach prawa norma ta znalazła swój wyraz. Pojęcie to, jak zauważył Trybunał, odnoszone jest, bowiem, do art. 24b w całości, w części w stosunku do § 1 tego artykułu, ale też w części do § 2 tego artykułu, jak również do art. 24a ordyn. podat. Ostatecznie Trybunał przyjął, że nie jest przesądzone, z jakich elementów normatywnych jest skonstruowana klauzula obejścia prawa podatkowego.

Wydaje się zatem, że właściwe jest przyjęcie, iż całość regulacji zawartej w art. 24a i 24b ordyn. podat. można określać pojęciem normy obejścia prawa podatkowego. Oczywiście można zauważyć, że przepisy art. 24a i 24b § 1 odnosiły się do sytuacji, w których mówi się o pozorności czynności prawnych. Niektórzy autorzy ze względu właśnie na odmienność treściową art. 24b § 2 ten właśnie artykuł przedstawiali jako klauzulę. Jednakże, mówiąc o klauzuli obejścia prawa podatkowego, pamiętać należy,

---

<sup>21</sup> Zob. D. K o s a c k a - Ł e d z e w i c z, *Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2003, s. XIV. Wskazać również można na treść uzasadnienia projektu ustawy zmieniającej ustawę – Ordynacja podatkowa, gdzie w uzasadnieniu projektu ustawodawca, określając treść zaproponowanego przepisu 24a, stwierdza, że przepis ten stanowi regulację „klauzuli obejścia prawa”, a treść przepisu odnosi się zarówno do kwestii pozornych czynności prawnych, jak i do kwestii nadużywania konstrukcji cywilnoprawnych prowadzących do nieureczywistnienia stanu faktycznego, z którym ustawa wiąże obowiązek podatkowy.

<sup>22</sup> Zob. A. H u c h l a, [w:] C. K o s i k o w s k i, H. D z w o n k o w s k i, A. H u c h l a, *Ustawa ordynacja podatkowa. Komentarz*, Dom Wydawniczy ABC 2003.; tak też M. R u b i n e k, (Lex/El. 2002).

<sup>23</sup> Zob. uzasadnienie wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03 (OTK-A 2004, nr 5, s. 41).

że pojęcia tego nie należy utożsamiać z konstrukcją cywilnoprawną. Można zatem normie obejścia prawa podatkowego przypisać szerszy sens, polegający na określeniu klauzuli jako generalnej normy pozwalającej organom podatkowym na ocenianie kontraktów i wywodzenie z tych ocen skutków prawnych.

Wniosek ten wydaje się znajdować potwierdzenie w ogólnych rozważaniach doktrynalnych<sup>24</sup> dotyczących rozumienia „obejścia prawa podatkowego”. Najczęściej bowiem wskazuje się na dwa możliwe sposoby rozumienia tego pojęcia.

Po pierwsze, przez obejście prawa podatkowego rozumie się takie celowe ukształtowanie stosunków, że podatek w danym przypadku się nie należy, mimo osiągnięcia przez podatnika tych samych skutków, co w sytuacjach powodujących powstanie obowiązku podatkowego. Po drugie, obejście ustawy podatkowej rozumiane jest jako celowe ukształtowanie stosunków w taki sposób, że zobowiązanie podatkowe nie powstaje, mimo osiągnięcia przez podatnika tych samych skutków gospodarczych co w identycznej sytuacji, tylko inaczej kwalifikowanej z punktu widzenia prawa cywilnego, powodującej powstanie obowiązku podatkowego. „Obejście ustawy” wiąże się zatem z nadużywaniem konstrukcji cywilnoprawnej, której zastosowanie prowadzi do nieureczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy. Tak rozumiane pojęcie obejścia prawa podatkowego uzasadnia analizę klauzuli poprzez całość art. 24a i 24b ordyn. podat.<sup>25</sup>

Na marginesie trzeba też zaznaczyć różnicę pomiędzy sytuacją, w której mamy do czynienia z „unikaniem opodatkowania” i „uchylaniem się od opodatkowania”. Z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia

---

<sup>24</sup> Zob. R. S o w i ń s k i, *Obejście ustawy w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 1996, nr 9, s. 15; S. R o z m a r y n, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.

<sup>25</sup> Takie ujęcie normy obejścia prawa podatkowego koresponduje również ze stwierdzeniem, że zasadą jest wywodzenie skutków podatkowych z takiego kształtu czynności prawnych, jaki został im nadany przez osoby dokonujące tych czynności, a przepis art. 24a jak też 24b ustawy wprowadził od tej zasady wyjątki. Zob. A. H u c h l a, [w:] C. K o s i - k o w s k i, H. D z w o n k o w s k i, A. H u c h l a, *Ustawa ordynacja podatkowa...*

w przypadku podjęcia przez podatnika czynności prawnej zgodnej z prawem. Natomiast uchylanie się od opodatkowania niesie w sobie element nielegalności wiążący się z naruszeniem obowiązujących norm prawnych. Dlatego też tylko w przypadku unikania opodatkowania rozważać można problem wyznaczania granic swobody podatnika w podejmowaniu legalnych działań.

W tym miejscu kilka słów poświęcić wypada omówieniu normy obejścia prawa podatkowego zawartej w ówczesnie obowiązujących art. 24a i 24b ordyn. podatk.

Przepis art. 24a § 1 ordyn. podatk., jak zostało już wspomniane, stanowił podstawę oceny podatkowych skutków czynności prawnych. Zawierał on dyrektywę odczytywania treści czynności prawnej zgodnie z zamiarem stron i celem czynności, a nie tylko z dosłownym brzmieniem oświadczeń woli złożonych przez strony. Treść art. 24a § 1 nawiązywała do rozwiązania zawartego w art. 65 § 2 k.c., przy czym można zauważyć dwie różnice. Po pierwsze, przepis ordynacji wymieniał czynności prawne, a nie umowy. Różnica ta jednak nie ma specjalnego znaczenia z uwagi na fakt, że w doktrynie<sup>26</sup> prawa cywilnego przyjmuje się, iż art. 65 § 2 k.c. może być odpowiednio stosowany do tłumaczenia wszystkich czynności prawnych. Druga różnica dotyczyła treści przepisu. W treści art. 24a § 1 ordyn. podatk. pominięto bowiem wyrazy „raczej” oraz „aniżeli”, które wprowadzały hierarchię polegającą na tym, że zgodny zamiar stron oraz cel umowy są kryteriami mającymi pierwszeństwo przed dosłownym brzmieniem umowy. Różnica ta jednak również nie miała większego znaczenia, bowiem oba przepisy wyrażają zakaz literalnej interpretacji czynności prawnej oraz nakaz uwzględniania zamiaru stron i celu czynności<sup>27</sup>.

Przepis art. 24a § 2 regulował podatkowe skutki czynności prawnej pozornej, dokonanej z zamiarem ukrycia innej czynności prawnej. Ukrycie to musiało mieścić się w zamiarze wszystkich stron czynności pozornej. W sytuacji, w której organ podatkowy udowodnił, że zachodzi przypadek pozornej czynności prawnej, która z woli stron miała odnieść skutek inny niż ten, jaki wynikałby z treści złożonych oświadczeń, to strony miały

---

<sup>26</sup> Zob. S. Grzybowski, [w:] *System prawa cywilnego*, Wrocław 1985, t. I, s. 556.

<sup>27</sup> Tak też M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy, nr 1, s. 45.

ponosić wtedy konsekwencje podatkowe według czynności objętej zamiarem stron<sup>28</sup>.

Przepis art. 24b ordyn. podat. opisywał dwa różne stany faktyczne. Przepis art. 24b § 1 dotyczył sytuacji, kiedy to podatnik dokonuje czynności prawnej, w efekcie której nie można dopatrzeć się istotnych efektów gospodarczych, innych niż związane z korzyścią podatkową. Natomiast art. 24b § 2 dotyczył sytuacji kwalifikowanej, kiedy podatnik dokonuje czynności prawnej, która według organu podatkowego jest nieodpowiednią dla osiągniętego rezultatu gospodarczego, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna.

Przepis art. 24b § 1 został zaskarżony do Trybunału Konstytucyjnego jako niezgodny z art. 2 i art. 22 Konstytucji i skreślony już dnia 31 maja 2004 r.<sup>29</sup>

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że sama instytucja „obejścia prawa podatkowego” nie stanie się przedmiotem oceny Trybunału, ponieważ nie jest przesądzone, z jakich elementów normatywnych składa się ta instytucja. Przedmiotem rozważań Trybunału stał się jedynie zaskarżony przepis art. 24b § 1 ordyn. podat. w aspekcie jego zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego prawa. Trybunał wskazał, że z zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, a jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisów, powodujące niepewność adresatów norm co do ich praw i obowiązków. Trybunał podkreślił, że wielokrotnie już wskazywał, iż dziedziną, w której nakaz

---

<sup>28</sup> Na tle wskazanego przepisu wyrażono trudny do zaakceptowania pogląd, że art. 24a został wprowadzony do ordynacji podatkowej zbędnie, gdyż powtórzył normy prawne wynikające z art. 65 § 2 k.c. oraz z art. 83 § 1 k.c. Zgodnie z tym podglądem w stanie prawnym obowiązującym przed wprowadzeniem omawianych przepisów organy podatkowe również miały obowiązek stosować obie zasady wynikające z przepisów kodeksu cywilnego. Rozwijając myśl, autor stwierdził, że nawet istnienie, art. 24a nie zmienia tego, iż organ w dalszym ciągu ma obowiązek analizowania czynności prawnych na gruncie art. 83 k.c. z uwagi na to, że art. 24a reguluje jedynie jedną z postaci pozorności. W sytuacji zatem, gdy strony nie zamierzają dokonać czynności dla ukrycia innej czynności, a tylko dokonują czynności bez zamiaru wywołania jakichkolwiek skutków prawnych, organ winien ustalić, że czynność prawna jest nieważna i nie może wywołać skutków podatkowych. Zob. B. Gruszczyński, *Komentarz do art. 24a*, Lex Polonica.

<sup>29</sup> Dz.U. z 2004 r. Nr 122, poz. 1288.

określoności prawa wymaga szczególnego zaakcentowania, jest – obok prawa karnego – także dziedziną prawa daninowego. Oceniając zakwestionowany przepis, Trybunał podkreślił, iż na tle art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji zastrzeżenia budzi sposób ujęcia przesłanek legitymujących organy podatkowe do odmowy uwzględnienia skutków podatkowych określonych czynności prawnych. Wskazano, że zwroty „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści” czy też „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania” – zdecydowanie nie pozwalają na przyjęcie, iż ich interpretacja orzecznicza będzie jednolita i ścisła oraz że z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnień prawotwórczego organów stosujących prawo.

Dotatkowo Trybunał stwierdził, że treść zakwestionowanego przepisu wskazuje, iż ustawodawca pozostawił organowi orzekającemu swobodę przy określaniu treści decyzji w razie stwierdzenia przez organ, że dana czynność wywołała wyłącznie skutki podatkowe. Nie wiadomo zatem, na jakie konsekwencje prawopodatkowe naraża się podatnik dokonujący czynności zakwestionowanej przez organ. Zdaniem Trybunału nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności zawartych w przepisie daje organom władzy publicznej podstawy do zbyt daleko idącej ingerencji w sferę praw podatnika, a to nie może zasługiwać na aprobatę w świetle wymagań konstytucyjnych.

#### **4. Próba nowelizacji klauzuli obejścia prawa podatkowego.**

Kolejną próbę nowelizacji normy obejścia prawa podatkowego stanowił art. 24a<sup>30</sup>, zawarty w projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja

---

<sup>30</sup> Treść przepisu art. 24a brzmiała następująco: „art. 24a§ 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej w razie powzięcia, w toku postępowania, istotnych wątpliwości, co do rzeczywistej treści czynności prawnej, z której dokonania wywodzi się skutki podatkowe są uprawnione do żądania ustalenia przez sąd powszechny rzeczywistej treści tej czynności oraz ustalenia przez sąd, że z dokonania tej czynności nie można było oczekiwać innych istotnych skutków niż wynikające z zapobieżenia powstaniu, opóźnienia powstania lub obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. W przypadku, gdy z prawomocnego orzeczenia sądu wynika, że z dokonania czynności prawnej nie można było oczekiwać innych istotnych skutków niż wynikające z zapobieżenia powstaniu, opóźnienia powstania lub obniżenia wysokości zobowiązania

podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>31</sup>. W uzasadnieniu projektu ustawodawca wskazał, że próba ta<sup>32</sup> uwzględnia wskazania Trybunału Konstytucyjnego dotyczące koniecznych konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji nienaruszającej zasad zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji), jak też realizującej wymogi określoności ustawowej elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji).

Analiza treści projektu nowego kształtu klauzuli obejścia prawa podatkowego rodzi jednak wątpliwości zarówno co do poprawności legislacji, jak i do merytorycznej treści przepisu. Zauważyć jednak również należy pozytywny aspekt regulacji. Tak bowiem należy ocenić propozycję stworzenia normy przyznającej kompetencje do orzekania w sprawach dotyczących kwestionowanej przez organ podatkowy treści czynności prawnych czy też ich istnienia sądom powszechnym. W szczególności chodzi o sytuacje, których istotę stanowi odpowiedź na pytanie dotyczące nieważności czynności prawnej. Organom podatkowym nie można bowiem przypisywać kompetencji do wypowiedzania się na temat ważności czy nieważności czynności prawnej.

Negatywnie jednak należy ocenić wskazane w treści przepisu prawo żądania przez organ, aby sąd ustalił, że z dokonania czynności nie można było oczekiwać innych istotnych skutków niż wynikające z zapobieżenia powstaniu podatku.

Po pierwsze, przypomnieć można wskazania Trybunału Konstytucyjnego powstałe na gruncie analizy problemu zgodności art. 24b ordyn.

---

podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej rozstrzygając sprawę podatkową, pomina skutki podatkowe takiej czynności prawnej.

§ 3. W przypadku, gdy z prawomocnego orzeczenia sądu wynika, że strony dokonując danej czynności prawnej ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawę podatkową wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej.”

<sup>31</sup> Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Sejm RP IV kadencji, nr druku 3417, art. 24a, który to w pierwotnej wersji projektu ustawy miał wejść w życie 1 stycznia 2005 r.”

<sup>32</sup> Zauważyć można, iż ustawodawca w uzasadnieniu projektu pod pojęciem „klauzula obejścia prawa podatkowego” określa normę odpowiadającą zakresowi art. 24a i 24b ordyn. podat.

podat. z Konstytucją. Trybunał podkreślił, że posługiwanie się przez ustawodawcę takimi zwrotami, jak: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, nie pozwalają na przyjęcie, iż ich interpretacja orzecznicza będzie jednolita i ścisła. Równocześnie Trybunał Konstytucyjny już w treści orzeczenia z 2000 r.<sup>33</sup> sformułował zastrzeżenie, że przepis operujący zwrotami niedookreślonymi stać się może przedmiotem prawotwórczej działalności organów stosujących prawo, co jest niedopuszczalne. Analiza treści projektu prowadzi zatem do wniosku, że przepis ten obarczony był wadami niejasności i nieprecyzyjności.

Dodatkowo wątpliwości budzi sama konstrukcja klauzuli zawarta w projekcie, która upoważniała organy do żądania, aby sąd po ustaleniu rzeczywistej treści czynności prawnej (w tym również rzeczywistej treści czynności przy czynnościach ukrytych) ustalał także, że z dokonania tej czynności nie można było oczekiwać innych istotnych skutków niż wynikające z chęci osiągnięcia korzyści podatkowych.

W istocie bowiem, po ustaleniu przez sąd rzeczywistej treści czynności prawnej dokonanej przez podatnika, organ wydać winien rozstrzygnięcie, uwzględnivszy ustalenia sądu kształtujące obiektywny stan faktyczny. Ustalenie czynione przez sąd winno ograniczyć się zatem do treści zawartej przez strony czynności prawnej. Ustalenie przez sąd, czy strony oczekiwały czy też nie oczekiwały konkretnych skutków podatkowych wynikających z dokonania czynności nie ma tu i nie powinno mieć żadnego znaczenia. Sąd powszechny ustala jedynie treść czynności, a zgodnie z przepisami prawa podatkowego – dokonanie każdej z poszczególnych rodzajów czynności rodzi konkretne skutki podatkowe, których ustalenie należy do organów podatkowych, a nie do sądu powszechnego. Tak samo stanie się w przypadku, gdy z orzeczenia sądu wynikałoby, że strony, dokonując czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną. W zależności od okoliczności sprawy ważna byłaby czynność ukryta lub żadna z czynności nie rodziłaby skutków prawnych.

Zwrócić trzeba uwagę, że polski system prawa podatkowego opiera się na generalnej zasadzie art. 217 Konstytucji RP. Zgodnie z jego treścią z ustawy podatkowej może wynikać jedna tylko kwota podatku dla danego

---

<sup>33</sup> Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 października 2000 r., SK 5/99 (OTK ZU 2000, nr 7, poz. 254).



podatnika. Z treści tego przepisu wynika również system powstawania zobowiązań podatkowych i kształtowania się ich wysokości. Taki system można nazwać skrajnie obiektywistycznym. Cecha obiektywizmu a także swoistość zasad tworzenia i stosowania polskiego prawa podatkowego powodują, że ustalony obiektywny stan faktyczny rodzi konkretne konsekwencje podatkowe.

Przedstawiony projekt klauzuli obejścia prawa należy zatem ocenić negatywnie.

## **5. Regulacja klauzuli obejścia prawa podatkowego w świetle obowiązującego stanu prawnego**

Po rozpatrzeniu poprawek Senatu ostatecznie uchwalony tekst ustawy – Ordynacja podatkowa nie zawierał przedstawionej powyżej propozycji regulacji klauzuli generalnej. Równocześnie na mocy 14 punktu ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>34</sup>, zostały uchylone przepisy art. 24a i 24b.

W miejsce tych rozwiązań wprowadzono (przy czym nie w dziale III Ordynacji podatkowej „Zobowiązania podatkowe”, a w rozdziale 11 „Dowody” działu IV „Postępowanie podatkowe”) przepis art. 199a. Przepis ten stanowi właściwie powtórzenie uchylonego art. 24a ordyn. podat.<sup>35</sup>

Jednocześnie z dniem 1 czerwca 2005 r. uchylone zostały także przepisy rozdziału 8 zawarte w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku

---

<sup>34</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199.

<sup>35</sup> Treść art. 199a Ordynacji podatkowej:

§ 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględni zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. 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.

od towarów i usług<sup>36</sup>, stanowiące normę w oparciu, o którą organy podatkowe ustalać mogły, czy dana czynność prawna nie była dokonana np. z naruszeniem zasad współżycia społecznego.

Rozwiązanie te nie zniknęło jednak z ustawodawstwa. Zostało ono przeniesione do ustawy o podatku od towarów i usług. W dodanych z mocą obowiązującą od 1 czerwca 2005 r. przepisach art. 88 ust. 3a i 3b ustawy o podatku od towarów i usług postanowiono, że nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne m.in. w przypadku, gdy potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c. – w części dotyczącej tych czynności.

Przepis art. 199a § 1 ordyn. podatk. stanowi podstawę oceny podatkowych skutków czynności prawnych. Zawiera dyrektywę odczytywania treści czynności prawnej zgodnie z zamiarem stron i celem czynności, a nie tylko z dosłownym brzmieniem oświadczeń woli złożonych przez strony. Przepis art. 199a § 2 reguluje skutki czynności prawnej pozornej, dokonanej z zamiarem ukrycia innej czynności prawnej. Na mocy tego przepisu, w sytuacji ustalenia, że zachodzi przypadek dokonania pozornej czynności prawnej, która z woli stron miała odnieść skutek inny niż ten, jaki wynika ze złożonych oświadczeń, to strony ponosić będą konsekwencje podatkowe według czynności objętej zamiarem stron. Powyższe rozwiązania stanowią zatem podstawę dla organów podatkowych do badania treści czynności prawnych dokonanych przez strony i ustalenia, jakiego rodzaju czynność prawna w rzeczywistości została dokonana, a w konsekwencji wywodzenia z tych ustaleń skutków podatkowych.

Podobnie na mocy art. 88 ust. 3a ustawy o podatku od towarów i usług, organ, ustalając w toku postępowania prawo do zwrotu podatku naliczonego, pomija faktury i dokumenty celne wykazujące czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 k.c. Organ podatkowy ustala zatem, czy wykazana czynność była czy też nie była sprzeczna z prawem, czy nie miała na celu obejścia przepisów prawa, jak też czy nie była sprzeczna z zasadami współżycia społecznego. Organ ocenia

---

<sup>36</sup> Zob. pkt 6 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 17, poz. 150).

także, czy czynność prawna, którą potwierdza fraktura, nie była czynnością pozorną.

Równocześnie art. 199a § 3 zawiera rozwiązanie, zgodnie z którym organ podatkowy w sytuacji wystąpienia wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, obowiązany jest wystąpić do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Z unormowaniem tym koresponduje wprowadzony do kodeksu postępowania cywilnego art. 189<sup>1</sup>, zgodnie z którym „[u]prawienie, o którym mowa w art. 189, przysługuje również w toku prowadzonego postępowania organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych”<sup>37</sup>.

Przepis art. 199a § 3 (jak też art. 189<sup>1</sup> k.p.c.) został zaskarżony przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego. W ocenie Rzecznika poprzez wprowadzenie tego przepisu nastąpił powrót do koncepcji „obejścia prawa podatkowego” także wówczas, gdy czynność nie jest przez prawo zabroniona. Poprzez wprowadzenie takiej regulacji organ podatkowy otrzymuje uprawnienia do kwestionowania każdej czynności prawnej podatnika i likwidowania wszystkich, także legalnych, a więc dopuszczalnych skutków działań podatników, mających na celu obniżenie zobowiązania podatkowego. Takie rozwiązanie stoi w sprzeczności z postulatem, aby podatnik dokonujący czynności prawnej zgodnej z obowiązującymi przepisami nie obawiał się dowolnych ocen organów podatkowych. Trybunał Konstytucyjny<sup>38</sup> orzekł, że zakwestionowane przepisy są zgodne z Konstytucją, jednocześnie zauważył, iż klauzula obejścia prawa podatkowego należy do prawa podatkowego materialnego, a zaskarżone przepisy dotyczą wyłącznie procedury rozpatrywania spraw administracyjnych. Trybunał w tezach uzasadnienia podkreślił, że kwestionowany przepis rozdziela kompetencje w zakresie ustalania określo-

---

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 1965 r. Nr 15, poz. 113 ze zm.). Treść art. 189 k.p.c. brzmi: „Powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny”.

<sup>38</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05.

nych okoliczności istotnych z punktu widzenia prawa podatkowego między sądy powszechne a organy administracji. Ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa z zakresu prawa cywilnego należy do sądu powszechnego, a dokonanie wszelkich innych ustaleń oraz określenie konsekwencji tych ustaleń w decyzji administracyjnej należy do właściwych organów administracji publicznej<sup>39</sup>.

Obowiązujący stan prawny nie uległ zatem zmianie w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Dokonując jego oceny, należy pamiętać, że analizowana problematyka dotyczy „klauzuli obejścia prawa podatkowego”, czyli normy prawnej pozwalającej organom podatkowym na ustalenie, iż strony nadużyły konstrukcji cywilnoprawnej, której zastosowanie doprowadziło do nieureczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa podatkowa wiąże obowiązek podatkowy, i wyciągnięciu z tego skutków podatkowych. Biorąc powyższe pod uwagę, wypada odpowiedzieć na pytanie, czy obowiązująca regulacja przyniosła rozwiązanie problemu legalizacji działań organów w ustalaniu rzeczywistej treści czynności prawnych. Po drugie, czy w ogóle zasadne jest tworzenie normy pozwalającej organom podatkowym (a jeśli tak, to w jakim zakresie) na ocenianie czynności cywilnoprawnych i wywodzenia z tych ocen skutków prawnych.

Zgodnie z tezą zawartą w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego obowiązująca regulacja wprowadza podział kompetencji pomiędzy organy podatkowe i sądy powszechne. W gestii tych ostatnich pozostaje rozstrzygnięcie o istnieniu lub nieistnieniu stosunku prawnego. Dokonanie pozostałych ustaleń stanu faktycznego przynależy do organów podatkowych. Treść obowiązujących regulacji nie wskazuje jednak na istnienie tak wyraźnego podziału. Organy podatkowe winny wystąpić do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego. Brak wy-

---

<sup>39</sup> Jak wskazał TK w tezach uzasadnienia „Taki podział kompetencji ma istotne znaczenie gwarancyjne dla podatników. Fachowa wiedza i kompetencja sędziów sądów powszechnych sprzyja prawidłowemu rozstrzygnięciu skomplikowanych zagadnień ze wspomnianych gałęzi prawa. Proces cywilny zapewnia przy tym podmiotom prywatnym sprawliwą procedurę, opartą na zasadzie kontradyktoryjności i prawie do wysłuchania”.

stąpienia wątpliwości co do istnienia np. pozornej czynności prawnej pozwala na ustalanie tej okoliczności również przez organy podatkowe. Nie w każdej zatem sytuacji, w której organy podatkowe kwestionują istnienie stosunku prawnego, ustalenie tej okoliczności należeć będzie do sądu powszechnego. Zwrócić też można uwagę, że możliwość ustalenia nieistnienia stosunku prawnego i istnienia innej treści czynności prawnej wynikać może również z zastosowania art. 199a § 1 ordyn. podat. Treść art. 199a § 1 wskazuje, w jaki sposób organy podatkowe winny ustalać treść czynności prawnych. Przepis ten zawiera dyrektywy, które winny być brane pod uwagę przy ustalaniu tej treści. Zespół tych dyrektyw stanowi metodę wykładni oświadczeń woli. Preferowaną metodą wykładni na podstawie prawa polskiego jest tzw. kombinowana metoda wykładni, która uwzględnia jako swoją podstawę wolę stron i zaufanie, jakie winno budzić złożone oświadczenie woli w kręgu innych osób. W związku z powyższym poprzez wykładnię oświadczeń woli możliwe jest ustalenie, że rzeczywistą wolą stron było ukształtowanie stosunku prawnego o innej treści niż wskazywałoby literalne brzmienie złożonych oświadczeń woli<sup>40</sup>. Podkreślić w tym miejscu można, iż czynność ukryta nie musi przybrać kształtu innego typu czynności prawnej, wystarczy, że wprowadza tylko pewne modyfikacje do treści ujawnionego na zewnątrz oświadczenia woli, np. określa tylko inną cenę przedmiotu, który zgodnie z ujawnionymi na zewnątrz oświadczeniami woli został sprzedany<sup>41</sup>.

Zwrócić również należy uwagę na treść art. 199a § 2 ordyn. podat. W sytuacji ustalenia przez sąd powszechny, że czynność prawna była nieważna z uwagi na wystąpienie wady w postaci pozorności, ważność, a zatem i skuteczność ukrytej czynności ocenia się według właściwości tej czynności (art. 83 § 1 zd. 2 k.c.). Przy takiej ocenie bierze się pod uwagę ustawowe wymagania co do treści, ale również formę czynności prawnej. W sytuacji, w której czynność ukryta nie została ujęta w formie

---

<sup>40</sup> Możliwość ustalenia pozorności czynności prawnej zarówno na podstawie art. 83 k.c., jak też na podstawie dokonania wykładni oświadczeń woli na podstawie art. 65 k.c. (stanowiącego wzór art. 199a § 1 ordyn. podat.) została wskazana przez Z. Radwańskiego; zob. Z. Radwański, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. II: *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2002, s. 386.

<sup>41</sup> Zob. B. Lewaszkiewicz - Petrykowska, [w:] *System prawa cywilnego*, t. I, Wrocław 1985, s. 663.

przewidzianej ze skutkiem *ad solemnitatem* dla tego typu czynności, czynność ta jest nieważna<sup>42</sup> i nie rodzi skutków prawnych. Nie zawsze zatem czynność ukryta będzie czynnością ważną, rodzącą skutki prawne. Treść art. 199a § 2 pomija aspekt ważności czynności ukrytej, wskazując, że po dokonaniu ustalenia nieistnienia czynności pozornej i istnienia czynności ukrytej, skutki podatkowe wywodzi się z czynności ukrytej. Zdarzyć się zatem może, że podatnik zobowiązany zostanie do zapłaty podatku od nieważnej, bezskutecznej (w świetle prawa cywilnego) czynności.

Reasumując, na mocy obowiązujących przepisów organ podatkowy może ustalać treść czynności prawnej oraz orzekać o istnieniu lub nieistnieniu stosunku prawnego zarówno w sytuacji, gdy materiał dowodowy nie budzi co do tej okoliczności wątpliwości organu podatkowego, jak też w sytuacji dokonania wykładni złożonych oświadczeń woli.

Pozostaje jeszcze odpowiedzieć na pytanie, czy taka kompetencja (i w jakim zakresie) winna przysługiwać organom podatkowym.

Wydaje się oczywiste, że wprowadzenie do ordynacji podatkowej uprzednio przepisów art. 24a i 24b, jak i obecnie art. 199a stanowi próbę znalezienia metody zapobiegania działaniu podatników, którzy wykorzystując legalne czynności cywilnoprawne usiłują zmienić na swoją korzyść ich kwalifikację podatkową.

Warte podkreślenia jest, że dopuszczenie możliwości kwalifikacji czynności prawnej podatnika przy uwzględnieniu jej celu gospodarczego rodzi bardzo poważne wątpliwości co do granic dopuszczalności optymalizacji opodatkowania poprzez wybór drogi pociągającej łagodniejsze skutki podatkowe. Optymalizacja opodatkowania jest nie tylko prawnie dopuszczalna zgodnie z zasadą swobody umów, ale w pewnym sensie stymulowana jest przez system podatkowy. Nie budzi wątpliwości, że dozwolone przez prawo jest wybranie spośród prawnie dopuszczalnych form działania takiej, która stanowić będzie dążenie podatnika do zmniejszenia obciążenia podatkowego. Równocześnie należy pamiętać, że chodzi o przepis, który daje podstawę do ingerencji organów podatkowych w sferę praw podatnika, a w szczególności w wolność korzystania z róż-

---

<sup>42</sup> Jeżeli czynność pozorna to umowa kupna sprzedaży zawarta w zwykłej formie pisemnej a ukryta jest umowa darowizny, dla której wymagana jest forma aktu notarialnego, to umowa darowizny jest nieważna z braku zachowania formy.

nych metod optymalizacji podatkowej. Konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków określonych w ustawie nie zawiera w swoim zakresie normy prawnej nakazującej podatnikowi uiszczenie podatku w maksymalnej wysokości. Status podatnika wyznaczany jest treścią art. 2 i 217 Konstytucji i wynikającym z tych przepisów wymogiem należytej określoności ustawowo ustalonych elementów zobowiązania podatkowego i nie ma żadnej podstawy do przyjmowania zasady, zgodnie z którą podatnik winien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa.

Zasługuje na podkreślenie pogląd Trybunału Konstytucyjnego, że jednym z elementów zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub dozwolonymi). Dlatego też, jeżeli adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, a ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel traktuje na równi z celami zakazanymi.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić można, że wprowadzenie klauzuli obejścia prawa podatkowego, która umożliwiałaby kwestionowanie legalnych czynności prawnych w oparciu o podporządkowanie tych czynności do zamierzonych rezultatów gospodarczych, należałoby ocenić jako niedopuszczalne<sup>43</sup>.

Pozostaje jednak do rozważenia inna kwestia dotycząca klauzuli, a mianowicie, czy właściwe wydaje się w ogóle istnienie normy umożliwiającej organom podatkowym ustalanie treści czy też faktu nieistnienia czynności

---

<sup>43</sup> Próba normatywnego zdefiniowania nieakceptowanych moralnie praktyk zawierania umów tylko po to, aby osiągnąć korzyści podatkowe, znajduje się w polskim systemie prawnym zdecydowanie na granicy naruszenia Konstytucji. Wynika to z tego, że Konstytucja przerzuca na ustawodawcę podatkowego ryzyko, jakie związane jest z niedostatecznie ostrym określeniem podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych oraz przesłanek obniżenia podatku, a przez to także zwrotu podatkowego czy nadpłaty podatkowej; zob. uzasadnienie zdania odrębnego do postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 lipca 2004 r., SK 16/2002.

z uwagi np. na nieważność. A zatem, czy właściwym jest, aby to organy podatkowe ustalały treść czynności prawnej, czy też istnienie stosunku prawnego w aspekcie cywilnoprawnym.

Bez wątpienia ustalenie, z jakiego rodzaju stosunkiem prawnym związany jest dany stan faktyczny, jest istotne. Obowiązek podatkowy jest zobiektywizowaną kategorią prawną, w której pewne stany faktyczne rodzą obowiązek podatkowy, a pewne nie. Ustalenie zatem, czy w danym wypadku organ ma do czynienia np. z odpłatną czy też nieodpłatną czynnością prawną ma istotne znaczenie. Pozostaje tylko odpowiedź, jaki podmiot kompetentny jest do określenia tej okoliczności. Warto tu zatem zwrócić uwagę, że prawo podatkowe nie zajmuje się skutkami naruszenia zasad współżycia społecznego. Podkreślić jeszcze raz można, iż prawo podatkowe nie zajmuje się też tym, czy czynność będąca przedmiotem podatkowym lub przesłanką obniżenia podatku jest sprzeczna z ustawą. O tym, jaką czynność opodatkować, decyduje ustawodawca. Przedmiotem działania organów podatkowych nie powinno być też badanie, czy oświadczenia woli uczestników czynności prawnej składane były dla pozorów w aspekcie badania samego procesu pozorowania, ale tylko ustalenie, czy zaistniało zdarzenie znaczące podatkowo. Dodać można, że dla dokonania ustalenia, iż zachodzi nieważność czynności prawnej, czy też dla dokonania ustalenia jej treści wymagana jest odpowiednia wiedza z zakresu prawa cywilnego i umiejętność stosowania wykładni przepisów prawa cywilnego. Jeżeli zatem ustalenie istnienia czy też nieistnienia stosunku prawnego rodzi odpowiedzialność prawnopodatkową, to ustalenia winny dokonać podmioty posiadające odpowiednią wiedzę i doświadczenie. Trudno pogodzić się bowiem z konstatacją, że powstanie obowiązku podatkowego w związku z ustaleniem istnienia jakiegoś stosunku prawnego wynikać będzie z ustalenia tej okoliczności przez podmiot nieposiadający kwalifikacji w zakresie ustalania faktów cywilnoprawnych. Sytuacja taka w żadnym wypadku nie pozwala na stwierdzenie, że wprowadzona regulacja ma znaczenie gwarancyjne dla podatników, oddając kwestię rozstrzygnięcia o zagadnieniach prawa cywilnego w ręce sędziów sądów powszechnych posiadających odpowiednią wiedzę i kompetencje.

Reasumując, ustalenie, jakie w rzeczywistości zdarzenie miało miejsce, należeć powinno do sądu powszechnego. Wyciąganie konsekwencji prawnopodatkowych z istnienia czy też nieistnienia zdarzenia należeć



powinno do organów podatkowych. Dodać można, że obowiązujący kształt art. 199a ordyn. podat. w związku z art. 88 ust. 3a pkt 4b ustawy o podatku od towarów i usług stanowi podstawę orzekania przez organy podatkowe o zastosowaniu art. 58 i 83 k.c. do czynności wykazanych w fakturach i dokumentach celnych, czyli m.in. orzekania o nieważności czynności z uwagi na jej sprzeczność z zasadami współżycia społecznego.

*De lege ferenda* należy zatem postulować uchylenie art. 199a § 1 i § 2 ordyn. podat. oraz modyfikację § 3 tego przepisu. Pozostawienie w ordynacji podatkowej normy prawnej, zgodnie z którą kompetencje do orzekania o rzeczywistej treści czynności prawnej przyznane zostają sądom powszechnym, a nie organom podatkowym, wydaje się rozwiązaniem słusznym. Sama idea wprowadzenia takiej normy do ordynacji podatkowej jest absolutnie zasadna. Rozwiązuje problemy powstałe w razie zaistnienia sytuacji, w której organ podatkowy kwestionuje kształt lub istnienie czynności prawnej wykazanej w toku postępowania podatkowego, z którą to czynnością organ łączyć ma skutki podatkowe. Takie rozwiązanie umożliwi również interpretację przepisu art. 88 ust. 3a pkt 4b ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którą organy podatkowe będą mogły nie brać pod uwagę, ustalając podstawę do obniżenia podatku należnego, faktur i dokumentów celnych potwierdzających czynności, do których mają zastosowanie art. 58 i 83 k.c., jednakże dopiero po ustaleniu faktu zastosowania przepisów 58 lub 83 k.c. przez sąd powszechny.

Takie rozwiązanie stanowi gwarancje dla podatników, oddając kwestię rozstrzygnięcia o zagadnieniach prawa cywilnego w ręce sędziów sądów powszechnych posiadających odpowiednią wiedzę i kompetencje. Nie-słuszny w tym miejscu był zarzut, że rozwiązanie takie powoduje, iż sądy powszechne orzekałyby w sprawach podatkowych. Sądy powszechne orzekałyby jedynie o istnieniu lub nieistnieniu czynności cywilnoprawnej. Kwestie prawnopodatkowe, czyli ustalenie stanu faktycznego w sprawie, którego jednym z elementów byłaby obiektywnie istniejąca lub nieistniejąca (co stwierdzi sąd powszechny) czynność prawna, jak też wywodzenie skutków podatkowych, należeć będą do organów podatkowych. Równocześnie nie pojawiłby się problem możliwości istnienia ważnej czynności prawnej w świetle prawa cywilnego przy równoczesnym nieistnieniu tej czynności w świetle prawa podatkowego czy też istnienie

ważnej czynności prawnej w świetle prawa podatkowego w sytuacji, w której w świetle prawa cywilnego czynność byłaby nieważna. Spójność systemu prawa zostałaby zachowana.

Problem jawić się może jedynie w przewlekłości postępowania podatkowego. Pojawiłoby się zatem pytanie o możliwość przyspieszenia i usprawnienia postępowania sądów powszechnych w takich sytuacjach.