

Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego

Powstawanie zobowiązań podatkowych rodzi konflikty pomiędzy podmiotem, który reprezentuje państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego, a zobowiązanym. Przyczyną tego stanu rzeczy jest fakt wkraczania przez organ podatkowy w sferę praw majątkowych podatnika. Każde obciążenie podatkiem skutkuje pomniejszeniem obecnego lub przyszłego stanu zasobów pieniężnych lub stanu majątkowego podatnika¹. Aby ograniczyć negatywne konsekwencje, podatnicy podejmują bardzo wiele różnych zachowań, które są reakcją obronną przeciw opodatkowaniu² i ofierze finansowej, a zwłaszcza jej wysokości, którą ponosić trzeba w rezultacie nałożonego podatku³.

Zachowania podatnika, który próbuje niwelować niekorzystne dla siebie skutki opodatkowania, są poważnym problemem z punktu widzenia państwa, ponieważ utrudniają prawidłowe funkcjonowanie państwa poprzez ograniczanie wpływów budżetowych, co narusza cel fiskalny państwa, o którym mowa w Konstytucji RP⁴ w pierwszej części art. 217.

Obejście prawa podatkowego jest jednym z najważniejszych zagadnień w prawie podatkowym, zarówno jeżeli chodzi o ujęcie teoretyczne, jak i praktyczne⁵.

Źródłem koncepcji obejścia prawa należy doszukiwać się w prawie rzymskim, a dokładnie w paremii, że „przeciwko ustawie działa ten, kto działa w sposób sprzeczny z brzmieniem ustawy, natomiast oszukańczo wobec ustawy działa ten, kto, postępując w sposób zgodny z brzmieniem ustawy, obchodzi jej intencje”⁶. Obejścia prawa podatkowego nie

¹ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2011, s. 46.

² P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, s. 9.

³ A. Gomułowicz, *Moralność podatkowa – uwarunkowania i zasadnicze dylematy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius*, Poznań 2003, s. 365.

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.); dalej Konstytucja RP.

⁵ K. Radzikowski, *Obejście prawa podatkowego w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 6, s.10.

⁶ *Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in freudem vero, qui salvis verbis legis sententiam eius circumvenit* (maksyma Paulusa, cyt. za Z. Radwańskim), *System prawa prywatnego, t.2* [w:] Z. Radwański (red.) *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2002, s. 227.

można uznać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego⁷. W literaturze bardzo często zwraca się uwagę na autonomiczności prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa⁸. Wraz z transformacją ustrojową została wprowadzona, jako jeden z fundamentów prawa prywatnego, zasada swobody umów. Jednocześnie zasada ta przyczyniła się do wielu wątpliwości co do zakresu, w jakim autonomia prawa prywatnego pozwala osiągnąć cele kolidujące z prawem publicznym lub interesem publicznym⁹. Jest to jedno z najbardziej kontrowersyjnych zagadnień, jakie pojawiają się na styku prawa podatkowego i cywilnego. Poprzez analizę tego zagadnienia od strony praktycznej ujawnia się problem dotyczący tego, czy organy podatkowe mogą ustalać treść umów cywilnoprawnych zawieranych przez strony w kontekście treści zawartej umowy z osiągniętym celem gospodarczym i skutkiem podatkowym. Związana jest z tym również kwestia legalności działania organów podatkowych wyciągających wnioski z dokonanych przez siebie ustaleń w postaci pomijania skutków podatkowych zakwestionowanych czynności prawnych¹⁰.

Obejście prawa podatkowego w doktrynie definiowane jest jako wykorzystywanie cywilistycznej zasady swobody umów, która pozwala na manewrowanie obowiązkiem podatkowym i osiągnięcie stanu niższego opodatkowania w stosunku do oczekiwanego przez prawodawcę. Jednocześnie nie są przy tym łamane żadne zakazy ani nakazy ustawowe. Dyspozycją klauzuli obejścia prawa podatkowego jest możliwość „odwrócenia” skutków podatkowych czynności zmierzającej do uzyskania korzyści podatkowej i „zastąpienie” skutków podatkowych czynności dokonanej przez podatnika skutkami podatkowymi innych czynności, które faktycznie nie zostały przez niego dokonane, lecz zostały „zrekonstruowane” przez organ podatkowy jako właściwe do osiągnięcia danego efektu gospodarczego¹¹.

Podejście do instytucji obejścia prawa podatkowego zmieniało się wraz z kształtem obowiązującego porządku prawopodatkowego i można wyróżnić w tej materii 3 okresy¹². Pierwszy kształtował się do dnia 31 grudnia 2002 r, w którym to okresie w krajowym

⁷ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2010*, s. 829.

⁸ Por. C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 226.

⁹ K.J. Stanik, K. Winiarski, *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2010, s. 18.

¹⁰ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *Klauzula obejścia prawa podatkowego*, Rejent 2007, nr 4, s. 122-123.

¹¹ M. Kalinowski, M. Pakulska, *Perspektywy funkcjonowania w polskim prawie podatkowym klauzul generalnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania*, [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu*, Warszawa 2005, s. 52-53.

¹² K.J. Stanik, *Obejście i nadużycie prawa w prawie podatkowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 5, s. 50.

porządku prawnym nie było żadnej regulacji, która podejmowałaby próbę zdefiniowania konstrukcji obejścia prawa podatkowego. Drugi, trwający pomiędzy dniem 1 stycznia 2003 r. a 31 sierpnia 2005 r., to okres obowiązywania generalnej klauzuli obejścia prawa podatkowego zawartej w art. 24a i 24b Ordynacji podatkowej¹³ i trzeci – który trwa nadal – obowiązujący od 1 września 2005 r., kiedy zostały uchylone w Ordynacji podatkowej przepisy dotyczące klauzuli obejścia prawa, a wprowadzony został art. 199a.

W okresie braku normy regulującej zagadnienie obejścia prawa podatkowego ocena legalności działań organów podatkowych, ustalających treść czynności prawnych i wydających z tych ustaleń skutki podatkowe, była przedmiotem zacieklej polemiki, w której ukształtowały się dwa podejścia. Pierwsze zawierało pogląd, że organy podatkowe nie mają obowiązku respektowania tych postanowień czynności prawnych, które zmierzają do obejścia przepisów prawa podatkowego¹⁴. Drugie stanowisko przeciwne było stosowaniu przez organy podatkowe art. 58 Kodeksu cywilnego¹⁵ na gruncie prawa podatkowego, ponieważ prawo podatkowe nie zawiera norm zakazujących lub nakazujących określone zachowania, ale zawierają jedynie normy ustalające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Konstatając, przepisów prawa podatkowego nie można zatem „obejść”¹⁶. Jednak do czasu wprowadzenia pierwszej klauzuli obejścia prawa do ustawy organy podatkowe i sądownictwo administracyjne próbowały zwalczać obejście, stosując kryteria pozanormatywne na podstawie art. 58 k.c. oraz koncepcji autonomii prawa podatkowego. Z powodu braku podstaw prawnych jak i niedookreśloności treści normatywnej czyniło to z koncepcji „obejścia prawa” bardzo atrakcyjne narzędzie zwalczania unikania opodatkowania¹⁷. Poglądy reprezentowane na gruncie sądowej koncepcji obejścia prawa podatkowego polegały na tym, że skoro na gruncie prawa cywilnego można negocjować ważność zawartych umów, to na podstawie takich samych przesłanek można negocjować „ważność umowy” w odniesieniu wyłącznie do skutków podatkowych, nie negując przy tym wcale ważności umowy na gruncie przepisów cywilnych. Organ podatkowe i sądy, pomimo że brak było wyraźnego przepisu w tym zakresie, uważały, że przy odpowiednim zastosowaniu przepisów k.c. możliwe

¹³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (T.j. Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz.60 z późn. zm.); dalej OP.

¹⁴ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *op. cit.*, s. 123.

¹⁵ Art. 58 k.c.– czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba, że właściwy przepis powoduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy. Nieważna jest również czynność prawna sprzeczna z zasadami współżycia społecznego; ustawa z dnia 18 maja 1964 r. – *Kodeks cywilny* (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.); dalej k.c.

¹⁶ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *op.cit.*, s. 125.

¹⁷ B. Brzezinski, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 1, s. 7.

jest zanegowanie ważności transakcji (ale tylko w odniesieniu do skutków podatkowych), o ile zamiarem stron przy dokonaniu czynności (np. zawarciu umowy) było uzyskanie korzyści podatkowej. Orzecznictwo sądowe już w tym okresie przyznało, że koncepcja obejścia prawa podatkowego nie ma charakteru normatywnego, ale jest koncepcją teoretyczną, którą akceptuje i stosuje sąd. Jednak nie jest możliwe odnalezienie sądowego wytlumaczenia, jakie rozumowanie uzasadnia stosowanie tej koncepcji w praktyce orzeczniczej w sytuacji, kiedy nie dość, że nie jest ona zinstytucjonalizowana, to nawet pośrednio nie można wskazać przepisów, na których koncepcje taką można by było oprzeć.

Drugim krokiem było wprowadzenie do OP art. 24a i 24b. Pierwszy z przepisów dotyczył ustalenia treści czynności prawnych oraz czynności pozornych i ich skutków podatkowych, natomiast drugi bezpośrednio obejścia prawa podatkowego. W razie ukrycia przez strony „rzeczywistej” czynności prawnej pod inną oficjalnie ujawnioną, czyli wystąpienia czynności pozornej, na podstawie art. 24a organy podatkowe mogły wywieść skutki podatkowe z czynności ukrytej. Za to art. 24b dawał uprawnienie organom podatkowym do pominięcia przy rozstrzygnięciu spraw podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym. Jeżeli strony, dokonując takiej czynności, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia była inna czynność prawna, organy podatkowe mogły wywodzić skutki podatkowe z tej innej czynności prawnej¹⁸. Jednak regulacja art. 24b § 1 OP została uznana za niekonstytucyjną ze względu na to, że klauzula generalna dotycząca obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a unormowanie to nie realizowało wymogu należytej określoności zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji RP)¹⁹. Wskazane zostało, iż zwroty, takie jak „nie można było oczekiwać” czy „inne istotne korzyści” są nieprecyzyjne i nie dają szansy na stworzenie jednolitej linii orzeczniczej, a niejasność i wieloznaczność zaskarżonej regulacji sprawia, że obywatel nie ma możliwości przewidzenia konsekwencji prawnych swoich czynów. Trybunał uznał także, że konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków określonych w ustawie nie oznacza nakazu uiszczania przez podatnika podatku w maksymalnej wysokości ani zakazu korzystania przez podatnika z różnych legalnych metod optymalizacji podatkowej. Istnieje zasadnicza różnica między bezprawnym uchylaniem się od opodatkowania, stanowiącym naruszenie norm prawnych, a unikaniem opodatkowania przez dokonywanie w tym celu zgodnych z prawem czynności prawnych. Wyrok ten spowodował przełom w podejściu do problematyki „obejścia prawa podatkowego”.

¹⁸ M. Roszkowski, H. Filipczyk, *Jak polski fiskus walczy z obejściem prawa podatkowego*, „Rzeczpospolita”, 12 listopada 2007 r., s. 9.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03 (Dz.U. RP Nr 122, poz.1288).

Trzeci okres kształtuje się od dnia 1 września 2005 r. do dnia obecnego, czyli od dnia usunięcia z OP art. 24a i 24b, które zawierały klauzulę generalną obejścia prawa podatkowego, i wprowadzenia art. 199a. Przepis ten został wprowadzony do działu IV *Postępowanie podatkowe*, rozdziału 11 *Dowody*, co wskazuje na procesowy charakter tej regulacji, co ma istotne przełożenie w praktyce, ponieważ oznacza m.in., że przepis ten stosuje się również w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia tego przepisu w życie (czyli przed 1 września 2005 r.)²⁰. Art 199 a OP stanowi, że 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. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej, a jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony (chyba że strona odmawia składania zeznań), wynikają wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego. Jednocześnie dokonano zmiany w Kodeksie postępowania cywilnego²¹, która polegała na uzupełnieniu art. 189 art. 189¹, na mocy których powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny i uprawnienie to 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. Przepis ten głęboko tkwi w podstawowych zasadach funkcjonowania prawa prywatnego, zwłaszcza zaś wiąże się z istotą prawną stosunku zobowiązanego opartego na autonomii woli stron²².

W oparciu o przepisy art. 199a OP należy dokonać ustalenia granic, w jakich podatnicy mogą się poruszać, poszukując optymalnych, z ich punktu widzenia, rozwiązań, które mogą zapewnić niższe opodatkowanie osiągniętych rezultatów aktywności gospodarczej²³.

Przepis art. 199a § 1 OP, stanowi ocenę podatkowych skutków czynności prawnych, gdzie zawarta jest dyrektywa odczytywania treści tych czynności, nie tylko z dosłownego brzmienia oświadczeń woli złożonych przez strony, ale zgodnie z zamiarem stron i celem czynności. Przepis ten zawiera dyrektywy, które powinny być brane pod

²⁰ H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art.199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12, s. 20.

²¹ Ustawa z 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz.296 z późn. zm); dalej k.p.c.

²² R. Mastalski, *op.cit.*, s. 827.

²³ A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 20.

uwagę przy ustalaniu tej treści, które stanowią metodę wykładni oświadczeń woli. W polskim porządku prawnych preferowaną metodą wykładni jest tzw. kombinowana metoda wykładni, która uwzględnia jako swoją podstawę wolę stron i zaufanie, jakie winno budzić złożone oświadczenie woli w kręgu innych osób. Pozwala to na ustalenie, że rzeczywistą wolą stron było ukształtowanie stosunku prawnego o innej treści niż wskazywałoby literalne brzmienie złożonych oświadczeń woli²⁴. Art. 199a § 1 wyraźnie nawiązuje do treści art. 65 § 2 k.c.²⁵, dlatego też należy uwzględnić dorobek doktryny prawa cywilnego w zakresie wykładni oświadczeń woli. W postępowaniu podatkowym art. 199a § 1 OP zasadniczo stosowany jest w sytuacjach, kiedy między stronami stosunku prawnego nie zachodzi spór o wykładnię oświadczeń woli, dlatego też funkcja tego artykułu jest inna niż funkcja art. 65 § 2 k.c. Poszczególne czynności prawne mogą być analizowane jako określona całość i na tej podstawie może być odtworzony zgodny zamiar stron i cel umowy²⁶.

Art. 199 § 2 reguluje zasady traktowania na gruncie systemu prawa podatkowego czynności pozornych. W samym przepisie nie ma uregulowanego pojęcia czynności pozornych, które za to jest uregulowane w art. 83 k.c. Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, są czynnościami pozornymi i władze skarbowe są uprawnione do pominięcia ich skutków oraz wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytych²⁷. Pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej, dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli wskutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze. Jeżeli oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Jedynie czynność, która wywiera skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustalaniu podatkowego stanu faktycznego. Czynności pozorne należy pominąć, ponieważ będąc czynnościami nieważnymi nie wywierają żadnych skutków prawnych²⁸. W tym przypadku organ podatkowy, ustalając stan faktyczny, będzie przyjmował, iż czynność nie doszła do skutku, a zatem nie wywarła żadnych skutków prawnych²⁹.

²⁴ A. Kaźmierczyk-Jachowicz, *op. cit.*, s. 142.

²⁵ Art. 65 § 2 k.c. stanowi, że w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu.

²⁶ A. Ladziński, *op. cit.*, s. 20.

²⁷ K. Radzikowski, *Normatywne podstawy...*, s. 17.

²⁸ M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozorność w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 47.

²⁹ *Ibidem*, s. 48.

Art. 199a § 3 zawiera instytucję sądowego ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z powództwa organu podatkowego³⁰. Regulacja ta spotkała się z krytyką doktryny, która bardzo często wynikała z utożsamiania tej instytucji z normatywną klauzulą obejścia prawa podatkowego³¹. Z tego też powodu przepis art. 199a § 3 OP z art. 189¹ k.p.c. został zaskarżony przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego. Wnioskujący zaskarżył podane artykuły na podstawie niezgodności z zasadami państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) oraz wolności działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP). W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r.³² Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż zaskarżony przepis jest zgodny z ustawą zasadniczą. Uzasadnienie wyroku oparł na tym, iż przedmiotem powództwa wytoczonego na podstawie zaskarżonych przepisów nie mogą być stosunki podatkowe ani inne stosunki publiczno-prawne, które nie są objęte kognicją sądów powszechnych, a tylko i wyłącznie stosunki prawne i prawa objęte zakresem stosowania k.p.c. Proces cywilny zapewnia podmiotom prywatnym sprawiedliwą procedurę, opartą na zasadzie kontradiktoryjności i prawie do wysłuchania.

Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego spotkało się z krytyką w literaturze przedmiotu. Także, pomimo zgodności z Konstytucją RP, nowe przepisy nie spotkały się z uznaniem ze strony środowisk prawniczych, jednakże, stanowiąc prawo powszechnie obowiązujące, muszą być respektowane zarówno przez organy administracji skarbowej, jak i sądy powszechne³³. Sąd powszechny został zobligowany do udzielenia pomocy organom skarbowym w ustaleniu rzeczywistej treści podatkowoprawnego stanu faktycznego, a przede wszystkim do zbadania przesłanek uzasadniających wystąpienie w danej sprawie przez organ skarbowy do sądu na podstawie art. 199a § 3 OP w związku z art. 189¹ k.p.c.³⁴ Artykuł ten stanowi środek dowodowy, który tworzy procesową gwarancję prawidłowej, a przy tym w pełni obiektywnej oceny istnienia lub nieistnienia danego stosunku prawnego na gruncie konkretnego stanu faktycznego, jaką zapewnia zapadłe w postępowaniu kontradiktoryjnym orzeczenie sądu powszechnego. Rozstrzygnięcie wątpliwości ma przede wszystkim umożliwić prawidłową kwalifikację skutków danego stosunku prawnego w obszarze obowiązku podatkowego³⁵. Na organach skarbowych

³⁰ M. Świerszcz, *Glosa...*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 19.

³¹ *Ibidem*, s.19.

³² Sygn. K 53/05 (Dz.U. RP Nr 118, poz. 812).

³³ A. Gąsowska, *Wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego na podstawie art. 199a § 3 o.p. – wybrane zagadnienia*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 133.

³⁴ *Ibidem*, s. 133.

³⁵ *Ibidem*, s. 134.

zgodnie z treścią art. 122 OP ciąży obowiązek wszechstronnego zbadania wszelkich okoliczności faktycznych, które związane są z określoną sprawą podatkową, w celu ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego i zastosowania właściwego przepisu. Z tego też powodu organy skarbowe mają obowiązek gromadzenia dowodów, z których mogą wynikać istotne dla sprawy okoliczności, jak: faktury, umowy, zeznania podatkowe. Organ może ocenić, czy w danej sprawie pojawiły się wątpliwości, których nie jest sam w stanie wyjaśnić, i czy są to wątpliwości istotne z punktu widzenia rozstrzygnięcia dopiero w przypadku przeprowadzenia niezbędnych czynności dowodowych, w tym, w szczególności, przeprowadzenia dowodu z zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań. Na gruncie analizowanego przepisu pojawia się kwestia dla praktyki podstawowa, która sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, kiedy organ podatkowy staje się obowiązany zgodnie z tym artykułem wystąpić do sądu powszechnego z powództwem na podstawie art. 189¹ k.p.c. W literaturze uznaje się, że organ ma obowiązek wystąpienia z powództwem w przypadku pojawienia się wątpliwości, o których mówi analizowany przepis, a w orzecznictwie panuje w odniesieniu do powyższej kwestii rozbieżność poglądów³⁶. Samo pojęcie „wątpliwości” należy rozumieć w kategoriach obiektywnych, co oznacza, że nie można ich postrzegać przez pryzmat subiektywnego przekonania organu podatkowego, że tych wątpliwości nie ma, jak również subiektywnego przekonania podatnika, że te wątpliwości istnieją. Dokonana ocena w tym zakresie musi być poprzedzona analizą całokształtu okoliczności sprawy, w tym zeznaniami strony, chyba że strona odmawia składania zeznań³⁷.

Jedną z przesłanek wystąpienia do sądu powszechnego jest odmowa zeznań przez stronę³⁸. Postępowanie wszczęte na podstawie art. 189¹ k.p.c. prowadzone jest na zasadach ogólnych, właściwych dla powództwa o ustalenie. Organ podatkowy ma miano powoda, a podmiot, którego dotyczy stosunek prawny lub prawo, jest pozwanym. Zadaniem powoda jest zadbanie o właściwą redakcję pozwu, tak aby wyrok sądu cywilnego wyjaśniał w sposób wyczerpujący wątpliwości, które pojawiły się w postępowaniu

³⁶ K. Stanik, *Obejście i nadużycie prawa podatkowego z uwzględnieniem kwestii zastosowania w praktyce art. 199a Ordynacji podatkowej*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 121, por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 sierpnia 2007 r., sygn. I SA/Kr 926/06, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 9, s. 4; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. I SA/Wr 1607/06, wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. VIII SA/Wa 425/07, (za:) M. Roszkowski, H. Filipczyk, *Jak polski fiscus...*, wyrok nieprawomocny.

³⁷ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 7 października 2010 r., sygn. I FSK 1618/09, LEX nr 74432; por. wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 listopada 2010 r., sygn. II FSK 133/10, LEX nr 745632.

³⁸ A. Gąsowska, *op. cit.*, s. 137.

podatkowym³⁹. W postępowaniu przed sądem powszechnym to na organie skarbowym ciąży obowiązek wskazania stosunku prawnego, którego nie ma np. umowa darowizny, pożyczki, najmu⁴⁰. Organ musi także przedstawić dowody na poparcie swojego stanowiska, jak również przedstawić dowody, że w danej sprawie wystąpiły wątpliwości na tyle istotne, że organ nie mógł ich samodzielnie wyjaśnić. W tej sytuacji pojawia się kolejne pytanie: czy organ może ograniczyć się do zaprezentowania jedynie dowodów, które potwierdzają jego stanowisko, przemilczając dowody im przeciwne. Jednak nawet w tej sytuacji na organie podatkowym dalej ciąży obowiązek wynikający z OP i dlatego powinien on przedstawić wszystkie zgromadzone przez siebie dowody, które mają znaczenie dla kwestii kwalifikacji cywilnoprawnej czynności podatnika⁴¹. Powództwo o ustalenie może dotyczyć wyłącznie spraw cywilnych⁴². Rolą sądu powszechnego jest ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, natomiast rolą organu podatkowego określenie ich skutków dla prawa podatkowego⁴³. Wystąpienie z powództwem do sądu powszechnego przez organ podatkowy możliwe jest w toku postępowania, czyli w okresie od wszczęcia postępowania podatkowego do wydania decyzji przez organ drugiej instancji⁴⁴.

Regulacja zawarta w art. 199a OP spotkała się z bardzo dużą krytyką. Jednym z najbardziej istotnych błędów jest postawienie na jednej płaszczyźnie stosunku zobowiązaniowego w prawie cywilnym i w prawie podatkowym⁴⁵. Kolejną z wymienianych wad jest możliwość wystąpienia na drogę sądową przed wyczerpaniem administracyjnego toku instancji. Wskazuje się, że w sytuacji wystąpienia organu pierwszej instancji do sądu powszechnego, organ odwoławczy pozbawiony jest możliwości weryfikowania rozstrzygnięć podległego organu, co stoi w jawnej sprzeczności z zasadą dwuinstancyjności. Uważa się również, że przepis ten narusza generalny podział kompetencji między sądownictwem administracyjnym a powszechnym⁴⁶. Sprawa podatkowa, i to o charakterze incydentalnym, rozstrzygana jest na drodze sądowej, bez wyczerpania drogi administracyjnej, gdyż nie ma tutaj jeszcze prawomocnej decyzji administracyjnej

³⁹ H. Filipczyk, *op. cit.*, s. 20.

⁴⁰ A. Gąsowska, *op. cit.*, s. 136-137.

⁴¹ H. Filipczyk, *op. cit.*, s.20.

⁴² Wśród najważniejszych z punktu widzenia prawa podatkowego można wymienić stosunki prawne związane z własnością, małżeństwem, pokrewieństwem, najmem, pożyczką, darowizną jak również przepisy dotyczące spółek kapitałowych i ich przekształceń.

⁴³ B. Dauter, art. 199a., [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 819.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 820.

⁴⁵ R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8, s. 7.

⁴⁶ *Postępowanie przed organami skarbowymi*, [w:] D. Malinowski (red.), s. 193.

(podatkowej)⁴⁷. Właściwym do rozstrzygnięcia, czy w określonym przypadku wystąpiło zjawisko obejścia prawa podatkowego, może być tylko sąd administracyjny, który zgodnie z art. 184 Konstytucji RP sprawuje kontrolę działalności administracji publicznej⁴⁸. Inną wadą tej regulacji jest to, że ustawodawca nie ustanowił terminów rozpoznania powództwa o ustalenie przez sąd powszechny, np. terminu na wyznaczenie sprawy lub maksymalnego terminu na jej zakończenie. Na tą okoliczność zwrócił także uwagę Trybunał Konstytucyjny, który zauważył potrzebę uzupełnienia regulacji ustawowych o odpowiednie rozwiązania, które będą zapobiegać przewlekłości postępowania⁴⁹. W literaturze zwraca się uwagę na to, że wystąpienie z powództwem zgodnie z art. 189¹ będzie prowadziło w efekcie do zawieszenia postępowania podatkowego oraz biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i oczekiwania, nieraz latami, na prawomocne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w administracyjnym toku postępowania. Przyznanie legitymacji czynnej wyłącznie organowi podatkowemu stoi w sprzeczności z zasadą równości stron i ich pozycji w postępowaniu. Przy obecnie obowiązującym stanie prawnym powództwo organu podatkowego jest środkiem ofensywnym, umożliwiającym kwestionowanie cudzych stosunków prawnych lub praw, przy jednoczesnym braku zagrożenia ze strony podmiotów tych praw i stosunków prawnych organowi podatkowemu⁵⁰.

Obowiązujący stan prawny jest bardzo podobny do stanu rzeczy, który istniał w praktyce orzeczniczej przed dniem 1 stycznia 2003 r. Organy podatkowe powróciły do stawiania podatnikom zarzutów obejścia prawa podatkowego na podstawie tych samych zasad, co przed wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego normatywnej kluzuli obejścia prawa podatkowego. Zjawisko obejścia prawa podatkowego jest zjawiskiem bardzo złożonym, co ujawnia praktyka. Podatnicy bardzo często manipulują regulacjami prawnymi, które wywodzą się z prawa prywatnego. Na potrzeby przeciwdziałania takim manipulacjom wprowadzono konstrukcję, która definiuje pojęcie obejścia prawa podatkowego w ujęciu procesowym. Jednak granica przebiegająca pomiędzy obejściem prawa a optymalizacją podatkową jest bardzo płynna i trudno uchwytana. Art. 199a § 3 OP miał za zadanie pomóc podatnikom, a w konsekwencji wydłużył okres oczekiwania na decyzje podatkową, co bardzo często skutkuje stratami finansowymi, a także wiąże się z koniecznością zwrotu kosztów postępowania przez stronę przegrywającą. Praktyka pokazuje, że organy skarbowe bardzo niechętnie korzystają z uprawnienia wynikającego z art. 199a § 3 OP.

⁴⁷ R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 8.

⁴⁸ R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 8.

⁴⁹ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., B. Dauter, *op. cit.*, s. 823.

⁵⁰ P. Karwat, *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory cywilne z podatnikami?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 10, s. 26.