

Granice swobodnego kształtowania przez podatników wysokości ich zobowiązań podatkowych

Artykuł 199a ordynacji podatkowej obowiązuje od dnia 1 września 2005 r., przy czym postanowienia § 1 i 2 obowiązywały w identycznym brzmieniu już wcześniej, to jest od dnia 1 stycznia 2003 r., w ramach art. 24a o.p. Brzmienie art. 199a o.p. stanowi zwieńczenie wieloletnich wysiłków podejmowanych przez naukę, jak również praktyków prawa podatkowego na rzecz jednoznacznego zdefiniowania granic prawa podatkowego, w obrębie których podatnicy powinni posiadać możliwość swobodnego kształtowania wysokości zobowiązań podatkowych, w ramach przysługującej im autonomii woli. Przepisy art. 199a o.p. dotyczą bardzo delikatnej materii wzajemnych relacji pomiędzy prawem podatkowym a cywilnym. Przedstawione poniżej informacje ułatwią zrozumienie bardzo skomplikowanych zagadnień, które pojawiają się na tle stosowania postanowień art. 199a o.p. Przede wszystkim jednak artykuł ten ma na celu ułatwienie zrozumienia samej istoty problemu, który legł u podstaw uchwalenia przepisów art. 199a o.p.

Andrzej Ladziński

Geneza i zakres stosowania art. 199 a ordynacji podatkowej

Powiązania prawa podatkowego i prywatnego – istota problemu

Relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym wynikają z faktu, że sytuacje, które rodzą obowiązek podatkowy są jednocześnie sytuacjami doniosłymi w obszarze stosunków cywilnoprawnych. Są to zdarzenia, które powodują określone przepisami prawa konsekwencje cywilnoprawne. Zainteresowanie prawodawcy podatkowego zdarzeniami cywilnoprawnymi jest jak najbardziej uzasadnione. Uwaga jego koncentruje się bowiem na sytuacjach, które posiadają określony wymiar ekonomiczny. Tymczasem realizacja jakiegokolwiek przedsięwzięcia ekonomicznego wymaga dla jego skuteczności w wymiarze prawnym podjęcia działań w określonych formach prawnych. Tak więc podatnik realizując zamierzony rezultat ekonomiczny działa na podstawie przepisów prawa cywilnego lub handlowego, dokonując czynności prawnych, a następnie je wykonując.

Dokonując krótkiego przeglądu podatków funkcjonujących w polskim systemie wyraźnie dostrzegalna jest ścisła relacja prawa podatkowego i cywilnego. Dla przykładu dochód będący przedmiotem opodatkowania podatkami dochodowymi to najczęściej rezultat wykonania różnego rodzaju umów: umowy o pracę, umowy sprzedaży, umowy o dzieło, umowy zlecenia, umowy najmu, umowy dzierżawy, czy w końcu szeregu umów nienazwanych. Przy czym ustawodawca zasadniczo roz-

zumie dochód jako rezultat wykonania umowy w postaci dokonania zapłaty przez stronę umowy do tego zobowiązanej. W przypadku jednak, na przykład dochodu realizowanego w ramach działalności gospodarczej przez dochód rozumie się rezultat w postaci powstania wierzytelności o zapłatę, co następuje w momencie spełnienia świadczenia dla którego zapłata jest ekwiwalentem. Podobnie rzecz się ma w przypadku podatku od towarów i usług, gdzie opodatkowaniu podlega wykonanie umowy. Jeśli chodzi o podatek od czynności cywilnoprawnych opodatkowaniu podlega samo dokonanie czynności prawnej bez względu na to, czy nastąpi wykonanie zobowiązań określonych tą czynnością.

Wzajemne powiązania prawa podatkowego i prywatnego znaleźć musiały swój wyraz również w bezpośrednich nawiązaniach przepisów podatkowych do konkretnych instytucji prawa cywilnego i handlowego. Dla przykładu wymienić można art. 10 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.), który definiując przychody z udziału w zyskach osób prawnych odwołuje się do sytuacji prawnych, które mogą zaistnieć na gruncie przepisów kodeksu spółek handlowych w zakresie wewnętrznych stosunków w spółkach kapitałowych. O znaczeniu wzajemnych powiązań pomiędzy prawem podatkowym i cywilnym świadczą również takie przepisy, jak art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT), czy art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. Pierwszy z nich stanowi, że czynno-

ści wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT podlegają opodatkowaniu VAT niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. Drugi z kolei stanowi, że przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. W obu tych przepisach ustawodawca wyraźnie daje wyraz temu, że zdarzenia stanowiące przedmiot opodatkowania dokonują się w określonym kontekście prawnym i że może on mieć znaczenie dla oceny skutków podatkowych zdarzenia.

Z opisanego powyżej wzajemnego powiązania prawa podatkowego i cywilnego wynika, że organy podatkowe w każdym przypadku stosowania prawa podatkowego, to jest w każdym postępowaniu kontrolnym czy podatkowym mogą stanąć przed koniecznością analizowania zagadnień cywilnoprawnych. Oczywiście najczęściej zagadnienia cywilnoprawne nie stanowią pierwszoplanowych problemów w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym. Wynika to przede wszystkim z tego, że kwestie cywilnoprawne mimo, że związki między prawem podatkowym i cywilnym mają fundamentalny charakter, nie zawsze rozstrzygają o wysokości zobowiązania podatkowego. Dla przykładu, z punktu widzenia podatku dochodowego, czy podatku VAT obojętne jest, czy dana umowa zostanie zakwalifikowana jako umowa najmu, czy umowa dzierżawy. Ponadto musimy pamiętać o tym, że dla przedstawicieli organów podatkowych problemy natury cywilnoprawnej często pozostają niezauważalne z uwagi na brak dostatecznego przygotowania w tym zakresie.

Rozwiązania prawne dotyczące uprawnień organów podatkowych w zakresie oceny cywilnoprawnej zdarzeń stanowiących przedmiot opodatkowania poprzedzające wejście w życie art. 199a o.p.

Wraz z wejściem w życie art. 199a uchylone zostały przepisy art. 24a i 24b § 2 o.p. Przepisy te weszły w życie dniem 1 stycznia 2003 r. i stanowiły (wraz z uchylonym na skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. art. 24b § 1) próbę normatywnego ujęcia ogólnej klauzuli zakazującej „obejścia prawa podatkowego”. W założeniu ustawodawcy organy podatkowe uprawnione zostały, po pierwsze do samodzielnego badania treści stosunków cywilnoprawnych poprzez rozpoznanie zgodnego zamiaru stron umowy oraz celu umowy (art. 24a § 1), po drugie do ustalenia skutków podatkowych właściwych dla czynności prawnej ukrytej przez strony pod pozorem innej czynności (art. 24a § 2). Następnie, po trzecie, do pominięcia skutków podatkowych czynności dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, podwyższenie straty podatkowej, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku) i po czwarte do ustalenia skutków podatkowych zgodnie z treścią czynności prawnej, którą organ uzna za bardziej właściwą (adekwatną) dla osiągniętego rezultatu gospodarczego, aniżeli czynność prawna dokonana przez

podatnika. W tym miejscu warto wskazać na zasadniczą różnicę pomiędzy charakterem prawnym uprawnień określonych w art. 24a i 24b o.p. Zgodnie z przepisami art. 24a organy podatkowe uzyskały uprawnienia jedynie do podejmowania działań zmierzających do ustalenia stanu faktycznego sprawy. Tymczasem na podstawie art. 24b organy podatkowe otrzymały prawo do określania skutków podatkowych niezależnie od ustalonego w sprawie stanu faktycznego, o ile udowodnione zostałoby istnienie szczególnych okoliczności. O ile więc zaistniały przewidziane w art. 24b okoliczności (dokonanie czynności wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej lub dokonanie nieadekwatnej do osiągniętego rezultatu gospodarczego czynności prawnej) organ podatkowy mógł odpowiednio pominąć skutki podatkowe czynności prawnej lub ustalić te skutki zgodnie z naturą czynności, którą uznał za adekwatną do osiągniętego rezultatu gospodarczego.

Wszystkie z wyżej wymienionych uprawnień znajdują swoje szczegółowe omówienie w pozostałych artykułach zamieszczonych w niniejszej publikacji. Spośród czterech wymienionych uprawnień jedynie dwa pierwsze zostały przeniesione do art. 199a o.p. Dodatkowo w art. 199a o.p. znalazł się zapis (§ 3) uprawniający organy podatkowe do wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, jeśli w świetle zebranego w sprawie materiału dowodowego istnieją wątpliwości co do istnienia tegoż stosunku prawnego lub prawa.

Przed dniem 1 stycznia 2003 r. nie obowiązywały w polskim prawie podatkowym szczególne przepisy, które odnosiłyby się do sytuacji, w której w toku prowadzonego postępowania pojawił się problem oceny cywilnoprawnej zdarzeń stanowiących przedmiot opodatkowania. Brak było również regulacji, które uprawniałyby organy podatkowe do pominięcia skutków podatkowych czynności dokonanej wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej lub określenia skutków podatkowych adekwatnych do osiągniętego rezultatu gospodarczego z pominięciem skutków podatkowych właściwych dla faktycznie dokonanej czynności prawnej. Obowiązywały natomiast ogólne przepisy dotyczące zawieszenia postępowania podatkowego. Zgodnie z przepisami art. 201 § 1 pkt 2 o.p. organy podatkowe zobowiązane były zawiesić postępowanie podatkowe, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji było uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Formalnie rzecz ujmując, w każdym przypadku powzięcia wątpliwości, po pierwsze co do istnienia stosunku prawnego (na przykład z uwagi na nieważność umowy kreującej ten stosunek), po drugie co do treści samego stosunku prawnego (gdy organ powziął wątpliwości, czy brzmienie umowy odpowiada zgodnemu zamiarowi stron oraz celowi umowy) organ podatkowy zobowiązany był zawiesić postępowanie i zdać się w powyższym zakresie na rozstrzygnięcie właściwego sądu powszechnego. Organ podatkowy nie był uprawniony do samodzielnej oceny istnienia oraz treści stosunku prawnego, a tym bardziej do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w oparciu o tę ocenę. Tymczasem powszechną praktyką było to, że organy podatkowe

wydawały decyzje, których rozstrzygnięcie opierało się na samodzielnej ocenie organu podatkowego co do ważności lub treści czynności prawnej. Tego rodzaju rozstrzygnięcia znajdowały nierzadko potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Postępowania w sprawie wymiaru zobowiązań podatkowych przed dniem 1 stycznia 1998 r. (tj. data wejścia w życie przepisów ordynacji podatkowej) prowadzone były według zasad określonych w kodeksie postępowania administracyjnego. Zgodnie z przepisami regulującymi szczególne zasady prowadzenia postępowania administracyjnego w przedmiocie zobowiązań podatkowych, organy podatkowe uprawnione były, przeciwnie do przyjętego w ordynacji podatkowej rozwiązania, do samodzielnego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego. Otóż zgodnie z art. 166 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, w jego brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 1997 r., zawieszenie postępowania w sprawach ustalania podstaw opodatkowania i podatków, w przypadku gdy zaistniała potrzeba rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego było fakultatywne i zależało od uznania organu podatkowego.

Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych w przedmiocie zdefiniowania uprawnień organów podatkowych w zakresie oceny cywilnoprawnej zdarzeń stanowiących przedmiot opodatkowania

W orzecznictwie sądów administracyjnych na tle powiązań prawa podatkowego i cywilnego ujawniły się dwa podstawowe zagadnienia. Mianowicie prawo organów podatkowych do badania treści czynności prawnej oraz jej ważności, a także prawo organów podatkowych do autonomicznej oceny skutków czynności prawnych na gruncie przepisów prawa podatkowego.

Jeszcze przed wejściem w życie przepisów ordynacji podatkowej, pojawił się pogląd, że organy podatkowe mają prawo badać „zgodny rzeczywisty zamiar i cel umowy”¹⁾. Pogląd ten znajdował oparcie w regulacjach kodeksu postępowania administracyjnego. Pod rządami ordynacji podatkowej, a więc w zmienionym stanie prawnym, który istotnie ograniczał uprawnienia organów podatkowych w zakresie samodzielnego rozstrzygnięcia zagadnień wstępnych, stanowisko sądów administracyjnych w zasadzie nie uległo zmianie²⁾. Sądy uznawały przy tym prawo organów podatkowych do oceny ważności czynności prawnych zastrzegając jednocześnie, że ocena prawna wyrażana przez organy podatkowe w decyzjach podatkowych „nie jest równoznaczna” z ustaleniem istnienia bądź nie stosunku prawnego lub prawa dokonywanym przez Sądy powszechne na podstawie art. 189 k.p.c.³⁾. W tym miejscu warto przywołać wyrok SN wydany w wyniku rewizji nadzwyczajnej wniesionej od wyroku NSA w Warszawie utrzymującego w mocy decyzję izby skarbowej w przedmiocie podatku od czynności cywilnoprawnych⁴⁾. Otóż w wyroku tym

sąd wyraźnie stwierdził, że „Zagadnienie jest sporne, lecz należy przyjąć, że organy podatkowe są nie tylko uprawnione, lecz obowiązane do oceny zarówno rzeczywistej treści czynności cywilnoprawnych (umów), jak i dochowania formy tych czynności. Organ podatkowy nie ma jednak uprawnień do stwierdzania nieważności czynności cywilnoprawnych, lecz po stwierdzeniu istnienia przesłanek nieważności bezwzględnej czynności cywilnoprawnej, mogą uznać, że dana czynność nie wywiera zamierzonych skutków w sferze prawa podatkowego. Zasada autonomii prawa podatkowego nie może jednak sięgać tak daleko, aby spór powstały na tym tle w toku postępowania podatkowego, nie mógł być rozstrzygany w drodze procesu cywilnego, po uprzednim zawieszeniu postępowania podatkowego”.

Oznacza to, że zdaniem SN organy podatkowe mają prawo stwierdzać istnienie przesłanek nieważności czynności prawnej, bez stwierdzania nieważności tej czynności i na tej podstawie oceniać skutki podatkowe ustalonego stanu faktycznego. Sąd Najwyższy zauważył jednocześnie, że zagadnienie jest sporne, co, jak należy rozumieć, oznacza brak wyraźnych w tym zakresie regulacji prawnych. Jednocześnie nie miał on wątpliwości co do tego, że w przypadku, poddania danej kwestii rozstrzygnięciu właściwego sądu powszechnego, organy podatkowe, zobowiązane są zawiesić postępowanie podatkowe i czekać na rozstrzygnięcie tegoż sądu, by orzec zgodnie z treścią wyroku sądu powszechnego.

W orzecznictwie spotkać można również stanowisko, które wyklucza prawo organów podatkowych do oceny ważności czynności prawnych⁵⁾. Opiera się ono na założeniu, że rozstrzygnięcie o nieważności czynności prawnych należy do wyłącznej kognicji sądów powszechnych, a organy podatkowe zobowiązane są domniemywać ważność czynności prawnej dopóki właściwy sąd powszechny nie rozstrzygnie inaczej. W jednym z wyroków⁶⁾, WSA w Warszawie uzasadnił brak kompetencji organów podatkowych do oceny ważności czynności cywilnoprawnych tym, że opodatkowaniu podlegają nie czynności cywilnoprawne, lecz ich skutki wynikające z wykonania tych czynności.

Odnosnie kwestii autonomii organów podatkowych w zakresie oceny skutków podatkowych dokonywanych czynności prawnych zauważyć należy, iż w pierwszym okresie, to jest od połowy lat dziewięćdziesiątych do mniej więcej roku 2002 dominował pogląd, że organy podatkowe posiadają pełną autonomię orzekania w tym zakresie. W wyrokach zapadały stwierdzenia, że „konstrukcje cywilnoprawne nie mogą być wykorzystywane do uchylania się od obowiązku podatkowego albo do unikania zobowiązań podatkowych”⁷⁾, że „organy podatkowe są uprawnione do oceny treści i celów czynności cywilnoprawnych pod tym kątem, czy nie zmierzają one do obejścia obowiązków wynikających z prawa podatkowego”⁸⁾, oraz że „niezależnie od konieczności respektowania zasady wolności umów w gospodarce rynkowej i autonomii woli stron w kształtowaniu swoich stosunków, organy podatkowe nie są zwolnione z obowiązku oceny rzeczywistego charakteru umów cywilnoprawnych z punktu widzenia zasad ich legalności i zgodności z prawem, a w szczególności oceny pod kątem, czy umowy te

nie stanowią obejścia przepisów podatkowych w rozumieniu art. 58 § 1 k.c. w związku z art. 353¹ k.c.⁹⁹⁾.

Od roku 2003 zaczyna jednak przeważać pogląd, że dopuszczalne są legalne działania podatników zmierzające do zmniejszenia ciężarów podatkowych. I tak w wyroku NSA we Wrocławiu z dnia 11 września 2003 r.¹⁰⁰⁾, sąd stwierdził że „nie jest możliwe wytyczenie sztywnej granicy pomiędzy legalnym unikaniem opodatkowania, przy wykorzystaniu elementów konstrukcyjnych danego podatku, (...) a obchodzeniem prawa podatkowego”. Sąd we Wrocławiu wyraził pogląd, iż każda tego rodzaju sprawa wymaga indywidualnego podejścia. W kolejnych orzeczeniach sądów administracyjnych zwyciężył pogląd, że obejście prawa podatkowego nie istnieje z uwagi na to, że przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm zakazujących lub nakazujących określonych zachowań związanych z przedmiotem podatku, a więc żadna czynność prawna nie może być uznana za nieważną z uwagi na obejście ustawy podatkowej, albowiem, żadna ustawa podatkowa nie zawiera normy zabraniającej osiągnięcia określonego skutku podatkowego¹¹⁾.

W świetle dokonanej powyżej analizy orzecznictwa sądów administracyjnych stwierdzić należy, iż poglądy judykatury na temat uprawnień organów podatkowych co do oceny czynności prawnych bywają nieco rozbieżne. Za w miarę jednolity uznać należy pogląd, że organy podatkowe mają prawo ustalać treść stosunku prawnego, badając zgodny zamiar stron oraz cel czynności prawnej. Natomiast najwięcej wątpliwości budzi kwestia uprawnień organów podatkowych w zakresie oceny ważności czynności cywilnoprawnych. Za przesądzone pogląd w orzecznictwie uznać należy, że nie istnieje zjawisko „obejścia prawa podatkowego” w związku z czym dopuszczalne są działania podatników, które w drodze legalnych środków prawnych zmierzają do zmniejszenia obciążeń podatkowych. Niewątpliwie przedstawione powyżej poglądy sądów administracyjnych w przedmiocie wzajemnych relacji pomiędzy prawem podatkowym i cywilnym będą bardzo pomocne w zakresie analizie przepisów art. 199a o.p.

Zakres stosowania art. 199a o.p.

Ustawodawca uchwalając art. 199a o.p. i uchylając jednocześnie art. 24b § 2 istotnie ograniczył kompetencje organów podatkowych, wychodząc zresztą w tym zakresie naprzeciw poglądom wyrażonym w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zgodnie, z tym, co zostało powiedziane wcześniej, organy nie posiadają w chwili obecnej kompetencji do tego, aby pominąć skutek właściwy dla czynności prawnej uznanej przez organ za nieadekwatną w stosunku do zrealizowanego celu gospodarczego i określić skutek podatkowy właściwy dla czynności prawnej, którą organ uważa za adekwatną dla osiągniętego celu gospodarczego. Jeszcze przed uchwaleniem art. 199a o.p. organy podatkowe pozbawione zostały kompetencji do pominięcia skutku podatkowego wynikającego z czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatko-

wej. Tak więc kompetencje organów podatkowych ograniczone zostały do badania treści czynności prawnej i ustalania skutków podatkowych właściwych dla ustalonego stanu faktycznego. Są to uprawnienia o charakterze procesowym, ściśle związane z czynnościami organu, jakie ten powinien podjąć w toku postępowania dowodowego. Dlatego też przepisy regulujące ich zakres zostały zamieszczone w Dziale IV „Postępowanie podatkowe” ordynacji podatkowej¹²⁾, w rozdziale dotyczącym postępowania dowodowego.

Istota uprawnień wynikających z przepisów art. 199a o.p. polega na tym, że organy podatkowe nie mają obowiązku zawieszać postępowania podatkowego w przypadku zaistnienia zagadnienia wstępnego w postaci ustalenia treści stosunku prawnego wynikającego z czynności prawnej lub istnienia stosunku prawnego. Organ podatkowy zobowiązany jest do samodzielnego rozstrzygnięcia powyższych kwestii. Jedynie w przypadku, gdy ze zgromadzonych w sprawie dowodów, w tym dowodu z przesłuchania strony wynikają wątpliwości co do istnienia określonego stosunku prawnego lub prawa, organ podatkowy zobowiązany jest wystąpić do sądu powszechnego o ustalenie stosunku prawnego lub prawa (art. 199a § 3). Tym samym należy traktować art. 199a o.p. jako przepis szczególny w stosunku do art. 201 § 1 pkt 2 o.p., który zobowiązuje organy podatkowe do zawieszenia postępowania w przypadku, gdy wydanie decyzji uzależnione jest od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego.

W tym miejscu wyjaśnić należy wagę samego zagadnienia wstępnego, jakim w analizowanym przypadku jest ustalenie treści stosunku prawnego lub ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Otóż przez zagadnienie wstępne rozumie się sytuację, w której po pierwsze rozstrzygnięcie sprawy będącej przedmiotem postępowania przed właściwym organem wymaga uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego, po drugie ocena tego zagadnienia prawnego możliwa jest w ramach odrębnego postępowania i po trzecie ze względu na jej przedmiot należy ona do kompetencji innego organu państwowego lub administracji samorządowej.

Nawiązując do opisanych na wstępie związków pomiędzy prawem podatkowym i cywilnym, bez trudu możemy wykazać, że sposób rozstrzygnięcia określonych kwestii cywilnoprawnych w toku postępowania podatkowego wpływa na wynik tegoż postępowania podatkowego. Niewątpliwie więc rozstrzygnięcie sprawy podatkowej może w pewnych przypadkach zależeć od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia z zakresu prawa cywilnego. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.) „Kodeks postępowania cywilnego normuje postępowanie sądowe w sprawach ze stosunków z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego oraz prawa pracy, jak również z zakresu ubezpieczeń społecznych oraz w innych sprawach, do których przepisy tego Kodeksu stosuje się z mocy ustaw szczególnych”. Nie podlega więc dyskusji, że kwestie wymienione w przepisach art. 199a o.p., to jest ustalanie treści stosunku prawnego, w tym ustalanie treści stosunku prawnego wy-



kającego z czynności ukrytej pod pozorem innej czynności prawnej oraz ustalanie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa stanowią sprawy ze stosunków z zakresu prawa cywilnego i mogą być przedmiotem odrębnego postępowania prowadzonego na podstawie przepisów k.p.c. W tym miejscu wyjaśnić należy, iż samo ustalenie treści stosunku prawnego nie stanowi przedmiotu odrębnego postępowania lecz jest elementem bądź postępowania o zasądzenie świadczeń pieniężnych lub niepieniężnych, bądź elementem postępowania o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Zgodnie z art. 189 k.p.c. ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa może być przedmiotem odrębnego postępowania. W myśl przepisów k.p.c. organami do kompetencji których należy rozstrzyganie spraw cywilnych są sądy powszechne.

W świetle powyższych uwag oczywistym jest, że ustalanie treści czynności prawnych bądź ustalanie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa stanowi w postępowaniu podatkowym zagadnienie wstępne, które z uwagi na treść art. 199a o.p. nie wymaga zawieszania postępowania. Organy podatkowe są bowiem na podstawie przepisów art. 199a o.p. uprawnione do samodzielnego rozstrzygnięcia o treści czynności prawnej jak również o tym, czy stosunek prawny lub prawo istnieje lub nie istnieje. Obowiązek zawieszenia postępowania i wystąpienia do sądu powszechnego o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego następuje w sytuacji, gdy organ podatkowy nie jest w stanie, w oparciu o zebrany w sprawie materiał dowodowy, samodzielnie rozstrzygnąć czy stosunek prawny lub prawo istnieje lub nie istnieje.

Ponieważ ustalenie treści czynności prawnej oraz istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa może stanowić zagadnienie wstępne, pytanie o zawieszenie postępowania podatkowego stanie się aktualne również w momencie, kiedy równoległe do postępowania podatkowego toczyć się będzie postępowanie cywilne, wszczęte przez jedną ze stron stosunku prawnego (podatnika lub jego kontrahenta), a wynik tego postępowania będzie mógł mieć wpływ na wynik postępowania podatkowego (na przykład, gdy jedna ze stron podnosić będzie zarzut nieważności umowy sprzedaży, której przedmiotem było nabycie przez podatnika środka trwałego). W takim wypadku organ podatkowy nadal może samodzielnie rozstrzygnąć zagadnienie wstępne i nie ma obowiązku zawieszania postępowania podatkowego, aczkolwiek bardziej racjonalnym wydaje się jednak zawieszenie postępowania i wydanie decyzji podatkowej w oparciu o rozstrzygnięcie sądu powszechnego. W przeciwnym razie organ podatkowy „ryzykowałby”, iż po wydaniu przez niego decyzji w postępowaniu cywilnym zapadnie orzeczenie, które rozstrzygałoby zagadnienie wstępne w sposób odmienny od przyjętego w toku postępowania podatkowego przez organ podatkowy. O ile sprawa podatkowa będzie na etapie postępowania odwoławczego albo sądowno-administracyjnego istniałaby szansa dokonania stosownych zmian w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej poprzez uchylenie decyzji podatkowej. Sytuacja istotnie

komplikuje się w momencie, kiedy sprawa cywilna zostanie zakończona po prawomocnym zakończeniu sprawy podatkowej. Okoliczność ta nie stanowi bowiem przesłanki do wznowienia postępowania. Dyskusyjne jest również to, czy jest to okoliczność uzasadniająca stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej. Jedyną bowiem przesłanką, która mogłaby stanowić podstawę stwierdzenia jej nieważności jest rażące naruszenie prawa. Odmienne rozstrzygnięcie przez sąd powszechny zagadnienia wstępnego nie może bowiem oznaczać, że organ podatkowy dopuścił się w tym zakresie rażącego naruszenia prawa, zwłaszcza w skomplikowanym stanie faktycznym, budzącym liczne wątpliwości. Z podobnego rodzaju problemem będziemy mieć do czynienia w przypadku, gdy po wydaniu decyzji i jej uprawomocnieniu się, podatnik albo jego kontrahent wystąpią na drogę sądową, kwestionując treść stosunku prawnego w zakresie istotnym z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, albo kwestionując istnienie stosunku prawnego lub prawa.

Mimo wskazanych powyżej potencjalnych trudności, jakie organy podatkowe mogą napotkać w przypadku stosowania art. 199a o.p., należy zdecydowanie opowiedzieć się za utrzymaniem prawa organów podatkowych do samodzielnego rozstrzygnięcia zagadnień wstępnych wynikających z konieczności dokonania kwalifikacji cywilnoprawnej zdarzeń stanowiących element podatkowego stanu faktycznego. Organy podatkowe powinny posiadać i korzystać z prawa do samodzielnego rozstrzygnięcia tego rodzaju zagadnień wstępnych również w przypadku, gdy równoległe toczy się postępowanie cywilne w zakresie istotnym dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej.

1) Wyrok NSA z dnia 3 lipca 1997 r., I SA/Wr 1671/96, Lex nr 35369.

2) Wyrok NSA z dnia 17 lipca 1998 r., III SA/683/97, Lex nr 36207; Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2003 r., SA/Bk 512/02, Lex nr 90063.

3) Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 1998 r., I SA/Ld 1054/97 Lex nr 32719; wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 1999 r., III SA 1610/98, Lex nr 37226

4) Wyrok SN z dnia 13 czerwca 2002 r., III RN 108/01, Lex 53660.

5) Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2005 r., FSK 2113/04, Lex nr 179008.

6) Wyrok z dnia 17 maja 2006 r., III SA/Wa 779/06, Lex nr 181346.

7) Wyrok NSA z 25 czerwca 1998 r., SA/Po 1883/97, Lex nr 35484.

8) Wyrok NSA z dnia 6 listopada 1998 r., SA/Ka 2274/96, Lex nr 37271.

9) Wyrok NSA z dnia 22 maja 2002 r., SA/Ka 669/01, Lex nr 77836.

10) I SA/Wr 1399/02, Lex nr 258575.

11) Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2004 r., I SA/Gd 1216/03, Lex nr 129355; wyrok WSA z dnia 30 maja 2005 r., III SA/Wa 1/05, Lex nr 171389; wyrok NSA z dnia 7 lipca 2005 r., FSK 2561/04, Lex nr 173217.

12) Artykuł 24a, który został uchylony w związku z wejściem w życie art. 199a o.p. i którego treść odpowiadała postanowieniom art. 199a § 1 i 2 umiejscowiony był nietrafnie w Dziale III „Zobowiązania podatkowe” w Rozdziale J „Powstanie zobowiązania podatkowego”. Szerzej na temat charakteru prawnego art. 24a i 24b Ordynacji podatkowej B. Brzeziński, *Prawo materialne czy procedura podatkowa – dylematy kwalifikacji art. 24b Ordynacji podatkowej*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2003, nr 4.

Andrzej Ladziński
Autor jest doradcą podatkowym w Kancelarii Prawnej Grynhoff Woźny Malirski