

## W KULUARACH BIZNESU

# Wyroki sądów przeciwko działaniom fiskusa



MEC. ROBERT NOGACKI

Właściciel Kancelarii Prawnej Skarbiec

● Dnia 15 stycznia 2016 roku, Naczelny Sąd Administracyjny wydał orzeczenie stanowiące kamień milowy w zakresie interpretacji pojęcia optymalizacji podatkowej i możliwości jej stosowania. Sprawa zarejestrowana pod sygnaturą II FSK 3162/13, dotyczyła kontrowersyjnego przepisu art. 199a ordynacji podatkowej, który pozwalał organowi podatkowemu na ustalenie skutków podatkowych czynności prawnej wedle czynności faktycznej, a nie czynności dokonanej dla pozor, co prowadziło do nadużyć. Organy skarbowe bowiem, często wykorzystywały ten przepis jako wytrych służący do traktowania wszelkich czynności jako pozornych, jeśli miały za cel optymalizację podatków. Zdarzały się sytuacje, gdy fiskus kwestionował całe transakcje, doszukując się w nich zupełnie innych czynności i skutków podatkowych niż wskazywałyby na to dokumenty i zdrowy rozsądek.

### Wyrok i stan faktyczny

Podatnik dokonał zbycia dużej nieruchomości poprzez ciąg złożonych transakcji, związanych z czynnościami prawnymi rozłożonymi w czasie pomiędzy różnymi podmiotami. Jako, że transakcja opiewała na dużą kwotę, została poddana kontroli przez Urząd Kontroli Skarbowej. Po trzech latach! badania sprawy, UKS zakwestionował całą transakcję w całości, powołując się na pozorną czynność. Całokształt czynności prawnych został potraktowany jako zwykła sprzedaż. Podatnik się odwołał od decyzji UKS, jednak w drugiej instancji Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że „organy podatkowe mogą samodzielnie poddawać ocenie charakter po-

dejmowanych przez podatnika czynności oraz ich skutki podatkowe.”

Rację przyznano podatnikowi dopiero w drugiej instancji sądowej – przed Naczelny Sąd Administracyjny. Sędziowie słusznie poddali interpretacji przepis art. 199a ordynacji podatkowej i stwierdzili, że dotyczy on tylko czynności prawnej pozornej w rozumieniu kodeksu cywilnego. Tym bardziej więc, nie można kwestionować czynności, jeśli została dokonana wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego. Gdy została uchylona ogólna klauzula zakazująca unikania opodatkowania, to jest to równoznaczne z zakazem pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnej, dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Pozorność, w rozumieniu analizowanego przepisu, oznacza natomiast sytuację, w której strony dokonują czynności pozornej (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej). NSA prawidłowo zwrócił uwagę, że przepis może mieć zastosowanie, gdy mamy do czynienia z tożsamością stron czynności oraz jedną czynnością. Tymczasem podatnik rozłożył całą transakcję na szereg czynności prawnych i dokonywał ich pomiędzy różnymi podmiotami.

### Uparty fiskus i odsiecz NSA

Sprawa ma o tyle szerszy kontekst, że dotyczy coraz częściej przywoływanej publicznie klauzuli obejścia prawa podatkowego, która konsekwentnie jest niedopuszczona przez sądownictwo RP. Zaczęło się od stosowania przez organy skarbowe art. 58 kodeksu cywilnego stanowiącego, że czynność prawna sprzeczna z ustawą jest nieważna. W latach dziewięćdziesiątych organy chętnie stosowały ten przepis do dokonywania swoich własnych ustaleń procesowych przeciwko stanowi faktycznemu.

Dopiero Naczelny Sąd Administracyjny zaczął dopuszczać czynności mające za cel jedynie optymalizację podatkową.

W wyroku NSA z dnia 30 czerwca 2003 r. sygn. I SA/Wr 1183/00, NSA stwierdził, że „z żadnej normy prawnej nie można wyprowadzić zasady nakładającej na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania podatkowego w najwyższej możliwej wysokości”.

Ustawodawca natomiast od 2003 roku próbował pogodzić rozbieżności orzecznicze w zupełnie innym kierunku

– wprowadzając klauzulę obejścia prawa podatkowego. Nowy art. 24b ordynacji podatkowej, legalizował działalność fiskusa do postrzegania rzeczywistości poprzez pryzmat podatków maksymalnych.

Dopiero Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 11 maja 2004 roku o sygnaturze akt K 4/03, uznał klauzulę obejścia prawa podatkowego jako niekonstytucyjną, oceniając m.in. wyjaśnienia Minister Finansów, który stwierdził, że „Przedmiotem zastosowania normy ogólnej obejścia prawa podatkowego winny być takie przypadki, w których zachodzi nieodpowiedniość formy czynności prawnej wobec osiągniętego efektu gospodarczego.” Ową „nieodpowiedniość” TK skwitował stwierdzeniem, że w systemie prawnym brak jest odgórnej normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Istotą Państwa prawa jest określenie zobowiązań obywatela w sposób jednoznaczny oraz pewny, tak by nie pozostawiać możliwości interpretacji dowolnych.

Niestety wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczył tylko pierwszej części klauzuli obejścia prawa. Druga część przepisu – art. 24b § 2 ordynacji podatkowej – przewidująca możliwość uznania przez organy podatkowe innych skutków dokonywanych czynności prawnych, zostały w 2005 roku przeniesione w zmienionym brzmieniu do art. 199a ordynacji podatkowej.

Jak widać, po 11 latach od orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego organy podatkowe nadal uważają, że podatnicy powinni płacić podatki najwyższe, absurdalnie to argumentując. Walka ze zdrowym rozsądkiem i podatnikiem trwa w najlepsze. Już wicehrabia Alexis de Tocqueville w dziele „Dawny ustroj i rewolucja” stwierdził, że „Trzeba szczególnie poznać historię administracyjną i finansową ustroju, by zrozumieć, do jak bezprawnych i nieuczciwych praktyk może brak pieniędzy skłonić rządzący łagodne, ale działające bez kontroli” Na szczęście pomysły fiskusa raz po raz są skutecznie blokowane przez rozsądną władzę sądowniczą. Szkoda tylko, że dopiero tę na najwyższym szczeblu.