

Pozorność „cywilistyczna” a „podatkowa” – dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK (moderator), Andrzej Ladziński (GWW), dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM (sędzia NSA), Tomasz Siennicki (KNDP)

Wybrane wyroki sądów administracyjnych

Wyrok NSA z 13 października 2021 r., II FSK 3371/18

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 26 czerwca 2018 r. sygn. akt III SA/Wa 2833/17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, po rozpoznaniu skargi T. S.A. z siedzibą w W. (dalej jako "Spółka"), uchylił zaskarżoną decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (dalej jako "Dyrektor Izby Administracji Skarbowej") z dnia 22 czerwca 2017 r. w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r. (treść uzasadnienia ww. wyroku oraz innych wyroków sądów administracyjnych powołanych w niniejszym uzasadnieniu dostępna jest w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>).

W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Administracji Skarbowej, reprezentowany przez radcę prawnego, zaskarżył powyższy wyrok w całości, zarzucając mu na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, z późn. zm.) - powoływanej dalej jako "P.p.s.a.", naruszenie:

1) przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 199a § 1 i art. 120, art. 121 § 1 i art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), poprzez dokonanie wadliwej kontroli legalności zaskarżonej decyzji, przejawiające się w bezzasadnym zastosowaniu art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. na skutek błędnej wykładni dyspozycji art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, skutkującej uznaniem przez Sąd, że organ podatkowy niezasadnie zastosował w sprawie dyspozycję art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, dokonując w sposób dowolny przededefiniowania czynności prawnej w zakresie uznania wniesienia wkładu na poczet podwyższonego kapitału zakładowego I. sp. z o.o. (dalej jako "I.") za wkład niepieniężny, a także przejawiające się w uznaniu przez Sąd, że stosując art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy naruszył art. 120, art. 121 § 1 oraz art. 122 Ordynacji podatkowej, podczas gdy zastosowanie przez organ podatkowy dyspozycji art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej w świetle zgromadzonego materiału dowodowego sprawy i ustalonych wszystkich jej okoliczności, było zasadne i prawidłowe, a dokonując przededefiniowania czynności prawnej w zakresie uznania wniesienia wkładu na poczet podwyższonego kapitału zakładowego I. za wkład niepieniężny organ podatkowy ustalił treść analizowanej czynności, uwzględniając zgodny zamiar stron i cel tej transakcji, co tym samym w żadnej mierze nie stanowi naruszenia art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej ani tym bardziej art. 120, art. 121 § 1 oraz art. 122 Ordynacji podatkowej i powinno w efekcie stanowić dla Sądu asumpt do oddalenia skargi;

2) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, poprzez wadliwą wykładnię i nieprawidłowe zastosowanie przez Sąd w sprawie, a w konsekwencji naruszenie art. 141 § 4 P.p.s.a., poprzez zawarcie w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wadliwej podstawy prawnej, będącej konsekwencją uznania przez Sąd, że w warunkach rozpoznawanej sprawy dla zakwestionowania (przededefiniowania) dokonanej operacji konieczne jest skorzystanie z przewidzianej w art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej możliwości wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, a organ podatkowy naruszył art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, poprzez brak jego zastosowania w celu nadania odmiennego znaczenia treści dokonanej przez Spółkę czynności prawnej, podczas gdy zgromadzony materiał dowodowy sprawy i ustalone jej wszystkie okoliczności pozwalały na ustalenie (przy zastosowaniu art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej) treści analizowanej czynności, w tym na odtworzenie zgodnego zamiaru stron i celu tej transakcji, bez konieczności korzystania przez organ podatkowy z dyspozycji art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej i przewidzianej tam możliwości wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, co w konsekwencji powinno być dla Sądu argumentacją prowadzącą do oddalenia skargi;

3) art. 141 § 4 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) P.p.s.a., w zw. z art. 15 ust. 1 pkt 3, w zw. z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.) - powoływanej dalej jako "u.p.d.o.p." (w brzmieniu

obowiązującym w 2012 r.), poprzez sporządzenie przez Sąd uzasadnienia orzeczenia niezgodnie z ustawowymi wymogami, co przejawia się w:

- zawarciu nieprawidłowej podstawy prawnej zaskarżonego rozstrzygnięcia, pomijającej zastosowanie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) P.p.s.a., w sytuacji stwierdzenia przez Sąd naruszenia przez organ podatkowy przepisu prawa materialnego, tj. art. 15 ust. 1j pkt 3 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.; przy jednoczesnym braku wyjaśnienia przez Sąd teźże podstawy prawnej co do stwierdzenia (bądź teźże wykluczenia), czy wskazywane przez Sąd naruszenia prawa materialnego mają, bądź teźże, że nie mają wpływu na wynik sprawy (co uzasadniałoby pominięcie wskazania w podstawie prawnej przepisu art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) P.p.s.a.);

- dokonaniu wykluczającej się oceny sformułowanych przez Spółkę zarzutów naruszenia art. 15 ust. 1j pkt 3 w zw. z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., tj. jednoczesnym uznaniu, że organ podatkowy nie naruszył ww. przepisów prawa materialnego, gdyż "nie znalazły potwierdzenia te zarzuty, które zostały w skardze podniesione w razie uznania, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej dokonał prawidłowego określenia skutków transakcji na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej a wskazujące na naruszenie art.15 ust. 1j w zw. z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p." (str. 40, pkt 4 uzasadnienia wyroku) oraz, że organ podatkowy naruszył ww. przepisy prawa materialnego: "zasadne okazały się teźże - podniesione z ostrożności - zarzuty naruszenia prawa materialnego, w części wskazującej na pominięcie przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów z tytułu nabycia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym wydatków faktycznie poniesionych na nabycie części wierzytelności (zarzut naruszenia art. 15 ust. 1j w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., poprzez nieuwzględnienie przy ustalaniu wyniku podatkowego kosztów poniesionych na hipotetyczny wkład niepieniężny" - str. 46, pkt 6 uzasadnienia wyroku). Powyższa wadliwość uzasadnienia zaskarżonego wyroku, nie pozwala na pełne i precyzyjne odtworzenie procesu myślowego, jaki towarzyszył wydaniu zaskarżonego rozstrzygnięcia, przez co nie poddaje się w tym zakresie kontroli kasacyjnej i tym samym ma istotny wpływ na wynik sprawy;

4) art. 141 § 4 w zw. z art. 153 P.p.s.a., poprzez sporządzenie przez Sąd uzasadnienia orzeczenia niezgodnie z ustawowymi wymogami, tj.:

- sformułowaniu niejasnej i wykluczającej się oceny prawnej w zakresie zastosowania przez organ podatkowy przepisu art. 15 ust. 1j pkt 3 w zw. z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p., tj. jednoczesnym uznaniu przez Sąd, że organ podatkowy nie naruszył ww. przepisów prawa materialnego, gdyż "nie znalazły potwierdzenia te zarzuty, które zostały w skardze podniesione w razie uznania, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej dokonał prawidłowego określenia skutków transakcji na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej a wskazujące na naruszenie art.15 ust. 1j w zw. z art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p." (str. 40, pkt 4 uzasadnienia wyroku) oraz, że organ podatkowy naruszył ww. przepisy prawa materialnego: "zasadne okazały się teźże - podniesione z ostrożności - zarzuty naruszenia prawa materialnego, w części wskazującej na pominięcie przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów z tytułu nabycia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym wydatków faktycznie poniesionych na nabycie części wierzytelności (zarzut naruszenia art. 15 ust. 1j w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., poprzez nieuwzględnienie przy ustalaniu wyniku podatkowego kosztów poniesionych na hipotetyczny wkład niepieniężny" - str. 46, pkt 6 uzasadnienia wyroku);

- braku wyjaśnienia wskazanej podstawy prawnej zaskarżonego wyroku w zakresie w jakim Sąd wskazując na naruszenie przez organ podatkowy zasad postępowania określonych w art. 120, art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej, nie wskazuje, na czym owo naruszenie polegało i w czym Sąd je upatruje, w efekcie czego Sąd w istocie nie wyjaśnia zgodnie z wymogami art. 141 § 4 P.p.s.a., wskazanej w zaskarżonym wyroku podstawy prawnej. Uwzględniając sformułowaną przez art. 153 P.p.s.a. zasadę związania organu oceną prawną oraz wskazaniem wyrażonymi w orzeczeniu oraz treść sformułowanych przez Sąd wskazań dla organu co do dalszego postępowania, zgodnie z którymi organ "obowiązany będzie uwzględnić dokonaną przez Sąd w wyroku wykładnię przepisów oraz wskazania co do dalszych kroków (...)", uznać należy, że powyższa niejednorodność oceny prawnej zawartej w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku uniemożliwia organowi zastosowanie się do sformułowanych wskazań zgodnie z dyspozycją art. 153 P.p.s.a. i tym samym - jako wadliwość o zasadniczym charakterze - prowadzi wprost do potencjalnego naruszenia przez organy podatkowe dyspozycji art. 153 P.p.s.a., w czym teźże należy upatrywać istotnego wpływu tegoż naruszenia na wynik sprawy;

5) art. 151 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a., poprzez jego niezastosowanie w sprawie, będące skutkiem dokonania przez Sąd błędnej kontroli legalności zaskarżonej decyzji,

przejawiającej się w wadliwym uznaniu przez Sąd, że organ podatkowy niezasadnie zastosował w sprawie dyspozycję art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, dokonując w sposób dowolny przededefiniowania czynności prawnej w zakresie uznania wniesienia wkładu na poczet podwyższonego kapitału zakładowego I. za wkład niepieniężny oraz, że jednocześnie wbrew obowiązкови nie zastosował dyspozycji art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, a także przejawiające się w uznaniu przez Sąd, że stosując art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy naruszył art. 120, art. 121 § 1 oraz art. 122 Ordynacji podatkowej, podczas gdy zastosowanie przez organ podatkowy dyspozycji art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej oraz konsekwentnie niezastosowanie dyspozycji art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej w świetle zgromadzonego materiału dowodowego sprawy i ustalonych wszystkich jej okoliczności było zasadne i prawidłowe, a dokonując przededefiniowania czynności prawnej w zakresie uznania wniesienia wkładu na poczet podwyższonego kapitału zakładowego I. za wkład niepieniężny organ podatkowy ustalił treść analizowanej czynności, uwzględniając zgodny zamiar stron i cel tej transakcji, co tym samym w żadnej mierze nie stanowiło naruszenia art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej ani tym bardziej art. 120, art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej oraz wykluczało możliwość wystąpienia do sądu powszechnego w trybie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, tym samym powinno w efekcie stanowić dla Sądu podstawę do oddalenia skargi;

II) prawa materialnego, tj.:

- art. 15 ust. 1j pkt 3 w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p., poprzez jego błędną wykładnię skutkującą brakiem zastosowania do wydatków uznanych błędnie przez Sąd za wydatki rzeczywiście poniesione przez Spółkę na nabycie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym I., tj. do wydatków poniesionych na nabycie wierzytelności od innych podmiotów (wynikających z umowy subrogacji z dnia 25 czerwca 2008 r. oraz umów pożyczek z dnia 31 marca 2009 r. i z dnia 10 marca 2010 r.), błędnie przez Sąd uznanych za koszt faktycznie poniesiony, a w ślad za tym za wydatek, który powinien zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów.

Prawidłowa ocena treści ww. umów subrogacji i pożyczek oraz okoliczności towarzyszących ww. umowom prowadzi do odmiennych wniosków, sprowadzających się do uznania, że wierzytelności objęte ww. umowami nie stanowią wierzytelności pożyczkowych nabytych od innych podmiotów, z pozyskaniem których wiązało się poniesienie wydatków, lecz są wierzytelnościami własnymi Spółki, konwertowanymi następnie na udziały w I., z pozyskaniem których nie wiązało się poniesienie przez Spółkę jakichkolwiek wydatków.

W związku z powyższym Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia Sądowi pierwszej instancji, a także o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Spółka, reprezentowana przez doradcę podatkowego, wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania.

W piśmie procesowym z dnia 16 września 2021 r. Spółka przedstawiła dodatkową argumentację na poparcie swojego stanowiska w sprawie.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie, choć niektóre z jej zarzutów są częściowo uzasadnione.

W pierwszym zarzucie skargi kasacyjnej Dyrektor Izby Administracji Skarbowej zarzucając Sądowi pierwszej instancji naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 199a § 1 oraz art. 120, art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej wskazał, że na skutek błędnej wykładni art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, Sąd pierwszej instancji nieprawidłowo uznał, że organy podatkowe niezasadnie zastosowały w sprawie ten przepis dokonując przededefiniowania czynności prawnej w zakresie uznania wniesionego przez Spółkę wkładu na poczet podwyższenia kapitału zakładowego I. za wkład niepieniężny.

Ten właśnie problem, a więc możliwość, zasadność i skuteczność "przededefiniowania", "zmiany kwalifikacji prawnej" (strony sporu używają w tej mierze różnych określeń) na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, czynności prawnych dokonanych pomiędzy Spółką a I., stanowi o istocie sporu w sprawie. Chodzi tu przede wszystkim o to, jaki charakter - pieniężny, jak twierdzi Spółka - czy niepieniężny, jak dowodziły organy podatkowe, miał wkład wniesiony przez Spółkę na podwyższenie kapitału zakładowego I., w zamian za który Spółka objęła nowe udziały w tym podmiocie. Wszystkie pozostałe kwestie sporne stanowią w bezpośredniej lub dalszej perspektywie konsekwencje tego zasadniczego problemu, a więc oceny charakteru

prawnego wkładu wniesionego przez Spółkę do I. - jako wkładu pieniężnego bądź niepieniężnego.

W niespornym co do faktów, ale już nie ich ocenie w świetle art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, stanie faktycznym Spółka w 2012 r. była wierzycielem I. z tytułu udzielonych bezpośrednio przez nią temu podmiotowi w latach poprzednich (poczynając od 2008 r.) pożyczek oraz wierzytelności pożyczkowych nabytych przez nią od innych podmiotów.

Po dokonaniu w dniu 2 października 2012 r. przewalutowaniu - z EURO na złote - całego zobowiązania pożyczkowego wynosiło ono 1 990 703 184,08 zł (z tego 1 521 393 849,36 zł to należność główna oraz 469 309 334,72 zł należne odsetki). Następnie Spółka planując połączenie "[...]" oraz "[...]" podjęła decyzję o zmianie struktury właścicielskiej w I.

Na podstawie uchwały nr 1 nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników I. z dnia 4 października 2012 r. (zmienionej następnie w nieistotnym zakresie uchwałą z dnia 22 października 2012 r.), zaprotokołowanych w aktach notarialnych, kapitał zakładowy tego podmiotu został podwyższony z kwoty 41 000 000 zł do kwoty 88 898 500 zł poprzez ustanowienie 95 797 nowych udziałów o wartości nominalnej 500 zł każdy, a z których 87 071 na kwotę 43 535 zł objęła Spółka. Biorąc pod uwagę wartość emisyjną jednego udziału w kwocie 23 909 zł (ustaloną w akcie notarialnym z dnia 4 października 2012 r.) wartość objętych przez Spółkę udziałów w I. wyniosła 2 081 780 539 zł.

Spółka rozpoczęła proces przelewania do I. środków finansowych na poczet obejmowanych udziałów już w dniu 4 października 2012 r. w kwocie ok. 365 mln zł. Z kolei I. sukcesywnie rozpoczęła regulowanie zobowiązań pożyczkowych na rzecz Spółki dokonując pierwszej spłaty w dniu 5 października 2012 r. w kwocie ok. 366 mln zł. W dniu 8 października 2012 r. Spółka przelała na rachunek I. kolejne 369 mln zł za objęte udziały, a w dniu 9 października 2012 r. I. przekazała Spółce ok. 368 mln zł z tytułu spłaty zobowiązań pożyczkowych. Według podobnego schematu, w kolejnych dniach października 2012 r. w przeciągu kilkunastu dni następowały wpłaty Spółki na rzecz I. i zasadniczo odpowiadające im co do wysokości spłaty dokonywane na rzecz Spółki przez I. Łączne wpłaty w poszczególnych transzach dokonane przez Spółkę na rzecz I. wyniosły 2 081 780 539 zł. Z kolei w tym samym okresie, tj. w październiku 2012 r. z tytułu spłaty kapitału pożyczkowego oraz należnych odsetek I. przekazała Spółce w kolejnych transzach kwotę 1 995 236 230,88 zł.

Organy podatkowe dokonując oceny powyższych czynności stwierdziły, że sekwencja poszczególnych zdarzeń skutkująca rozliczeniem transakcji była podyktowana wyłącznie celami podatkowymi. Spółka czynność objęcia 87 071 udziałów w podwyższonym kapitale I. o wartości emisyjnej 2 081 780 539 potraktowała jako wkład gotówkowy, wolny od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, podczas gdy zdaniem tych organów, mamy do czynienia z wniesieniem wkładu niepieniężnego - czyli konwersją wierzytelności na udziały - co jest opodatkowane zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p.

Organy podatkowe wskazały też, że z ich ustaleń wynika jednoznacznie, iż Spółka zaangażowała własne środki w kwocie ok. 365 mln zł, która to kwota krążyła pomiędzy kontami bankowymi Spółki i I. w celu imitacji procesu wpłaty pieniężnej przez Spółkę do I. z tytułu objęcia udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym, a tym samym spłatę przez I. zobowiązania pożyczkowego wobec Spółki.

Według organów podatkowych, Spółka przekazała jako wkład pieniężny jedynie kwotę 86 544 308,12 zł natomiast kwota 1 995 236 230,88 zł stanowiła wzajemne potrącenie wierzytelności i jest konwersją wierzytelności na udziały. W ocenie organów podatkowych, przelewanie pomiędzy uczestnikami transakcji w krótkim czasie tych samych środków finansowych o wolumenie stanowiącym 17% wartości analizowanej transakcji nie może być traktowane jako wkład pieniężny, zatem należy uznać to za konwersję wierzytelności pożyczkowej na udziały w podwyższonym kapitale zakładowym, a tym samym za wkład niepieniężny, zaś podjęte przez Spółkę w tym zakresie działania ocenić należy jako ukierunkowane tylko i wyłącznie na realizację celu podatkowego. Spółka poprzez wielokrotne przelewanie w transzach środków pieniężnych do I., które to środki w podobnych transzach były następnie przelewane do Spółki, dążyła do uzyskania korzyści podatkowych, wywodząc to z tego, że objęcie udziałów zostało dokonane wyłącznie za wkład pieniężny.

Zdaniem organów podatkowych, na taką ocenę analizowanych czynności (ich "recharakteryzację", "przedefiniowanie") pozwalał właśnie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. Odnosząc się do tej kwestii, która jak już wspomniano, stanowi istotę i zarazem podstawowy element sporu w sprawie, wskazać na wstępie należy, że nawet gdyby uznać zasadność twierdzeń organów podatkowych, że analizowane działania Spółki podyktowane były

wyłącznie celami podatkowymi i zmierzały do uzyskania korzyści podatkowych, to i tak do rozstrzygnięcia pozostaje zasadniczy problem, jak ten wskazywany przez organy podatkowe motyw działania Spółki (i jej kontrahenta I.) ma się do treści zastosowanego przez te organy art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, w świetle określonych w tym przepisie przesłanek pozwalających na jego zastosowanie.

W tym kontekście jako istotne jawi się też ogólniejsze zagadnienie, jakimi instrumentami prawnymi - w okresie sprzed wprowadzenia do porządku prawnego z dniem 15 lipca 2016 r. przepisów (art. 119a -119f Ordynacji podatkowej) dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania - dysponowały organy podatkowe w celu zwalczania tego rodzaju zjawisk, a więc różnorodnych działań określanych niekiedy mianem "optymalizacji podatkowej".

W przeszłości ustawodawca podejmował różne próby wprowadzenia do systemu prawa podatkowego ogólnej klauzuli umożliwiającej organom podatkowym podejmowanie działań przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Pierwsza pojawiła się wraz z dokonaną z dniem 1 stycznia 2003 r. nowelizacją Ordynacji podatkowej, poprzez dodanie do tego aktu prawnego art. 24a oraz art. 24b. Szczególne znaczenie miał art. 24b § 1, który kreował szczególne uprawnienie organów podatkowych, pozwalające na pominięcie skutków podatkowych ważnych na gruncie prawa cywilnego czynności prawnych, gdy celem tych czynności było osiągnięcie określonych skutków podatkowych. W takim przypadku to na organach podatkowych ciążył obowiązek udowodnienia, 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. Unormowanie art. 24b § 1 uzupełnione zostało regulacją § 2, w świetle której, 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. Z kolei rozwiązania legislacyjne przyjęte w art. 24a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej nawiązywały w pewien sposób odpowiednio do treści art. 65 § 2 oraz art. 83 § 1 kodeksu cywilnego. Klauzula ustanowiona w art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej funkcjonowała niezwykle krótko. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03 derogował ten przepis uznając, że jest on niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP, zarzucając tej regulacji, m.in. naruszenie konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji (Dz. U. Nr 122, poz. 1288). Natomiast z dniem 1 września 2005 r. unormowania zawarte w art. 24a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej zastąpione zostały tożsamobrzmiącymi art. 199a § 1 i § 2 tej ustawy; ponadto dodano § 3, który podobnie te dwa pierwsze przepisy, obowiązuje dotychczas w niezmiennym brzmieniu.

W konsekwencji zasadna jest teza, że poza zakresem prawnych możliwości organów podatkowych pozostaje ocena czynności prawnych oraz wywodzenie - wbrew ich treści - negatywnych dla podatnika skutków podatkowych, jeżeli uprawnienie takie nie wynika wprost z przepisu podatkowego. Za zbieżny z tą tezą uznać można pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2005 r. sygn. akt II FSK 82/05, w świetle którego "organy podatkowe nie mają na gruncie prawa podatkowego podstaw do kwestionowania umów skutecznie zawartych, nawet jeśli ich celem jest zmniejszenie ciężaru podatkowego. Dążenie do płacenia jak najniższych podatków nie jest prawnie zakazane; jest niejako naturalnym prawem każdego podatnika. Do organów podatkowych, a następnie sądu administracyjnego należy ocena, na ile skutecznie (zgodnie z prawem) te dążenia są przez konkretny podmiot realizowane.

Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 stycznia 2016 r. sygn. akt II FSK 3162/13 stwierdzając w nim m.in., że "w obowiązującym stanie prawnym, a mianowicie gdy uchylona została ogólna klauzula zakazująca unikania opodatkowania, stan ten jest bowiem równoznaczny z zakazem pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Powyższe oznacza, że o ile czynność prawna jest ważna, organ podatkowy zobowiązany jest respektować skutki, jakie z danym rodzajem czynności wiąże system podatkowy."

Dopiero, jak już wspomniano wyżej, z dniem 15 lipca 2016 r. do Ordynacji podatkowej dodany został dział IIIa zatytułowany "Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania", wprowadzający do polskiego porządku prawnego klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania, jak też szczególną procedurę związaną z jej stosowaniem. W art. 119a § 1 ab initio zdefiniowane zostało pojęcie unikania opodatkowania. Jest to - "czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i

celem przepisu ustawy podatkowej (...). W myśl dalszych postanowień przywołanej regulacji, czynność taka "nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny". Jeżeli natomiast okaże się, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania określonej w § 1 czynności, skutki podatkowe określone są na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano (art. 119a § 5 Ordynacji podatkowej).

Przytoczenie regulacji prawnych, które weszły w życie z dniem 15 lipca 2016 r. jest o tyle celowe, że wprowadzenie art. 119a Ordynacji podatkowej nie mógł mieć w sprawie zastosowania (nie obowiązywał w 2012 r.), to jednak argumentacja, jaką posłużyły się organy podatkowe, jak już o tym wspomniano, w dużej mierze odnosiła się do motywu dążenia Spółki do osiągnięcia korzyści podatkowej.

Tymczasem do czasu wprowadzenia do Ordynacji podatkowej ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu unikania opodatkowania (poza krótkim epizodem obowiązywania omówionego wcześniej art. 24b § 1 i 2), brakowało w systemie polskiego prawa podatkowego unormowań pozwalających na pominięcie lub modyfikację skutków podatkowych działań podatników, noszących znamiona unikania opodatkowania, która to operacja zarazem nie miała charakteru czynności pozornej (art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej), albo nie można było jej "przedefiniować" zgodnie z treścią art. 199a § 1 tej ustawy.

Trzeba przy tym również zwrócić uwagę, że organy podatkowe w niniejszej sprawie chcąc podważyć "pieniężny charakter" wkładu wniesionego przez Spółkę do I. w żadnej mierze nie powoływały się na art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej, czyli na pozorny charakter dokonywanych pomiędzy tymi podmiotami czynności, polegających na wielokrotnym wzajemnym przekazywaniu sobie kwot pieniężnych, w celu ukrycia innej czynności, czyli wniesienia wkładu niepieniężnego, choć z niektórych motywów ich argumentacji można byłoby sądzić, że tak właśnie uważają.

Przepis ten, aczkolwiek stwarza szersze możliwości podważenia czynności prawnej, wymaga jednak dosyć złożonego i trudnego procesu dowodzenia (wykazywania) dokonania czynności pozornej (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (desymulowanej).

W niniejszej sprawie organy podatkowe zdecydowały się natomiast na zastosowanie do oceny czynności prawnych dokonywanych pomiędzy Spółką i I. wyłącznie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej.

Przepis ten stanowi, iż 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.

Uregulowanie to stanowi dyrektywę odczytywania treści czynności prawnej zgodnie z zamiarem stron tej czynności. Innymi słowy z analizowanego przepisu (podobnie zresztą jak z art. 65 § 2 k.c.) wynika nakaz kierowania się przy wykładni treści czynności prawnej jej celem i rzeczywistym zamiarem stron. Zasadnie zatem Sąd pierwszej instancji dowodził w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, że celem tego przepisu jest zrekonstruowanie zamysłu, jaki przyświecał uczestnikom danej czynności prawnej, w taki sposób, by oddać rzeczywistą intencję oraz cel tej czynności.

Nie ma natomiast w określonych w tym przepisie przesłankach warunkujących jego zastosowanie żadnych odniesień nawiązujących do realizacji czynności ukierunkowanej wyłącznie na uzyskanie celu podatkowego, czy też odniesienia korzyści podatkowych, do czego nawiązywały w swojej argumentacji, uzasadniającej zasadność jego zastosowanie w niniejszej sprawie, organy podatkowe.

Stąd też przepis ten nie może być uważany i pełnić funkcji swoistego rodzaju klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowaniu, zwłaszcza, że współistniał i współlistnieje on (w latach 2003-2005 oraz od 2016 r.), o czym była już mowa, z innymi przepisami Ordynacji podatkowej, które taką właśnie funkcję pełniły bądź pełnią, a które jednak w stanie prawnym z 2012 r. nie obowiązywały.

Okoliczność ta była bardzo mocno eksponowana w przytoczanej na każdym etapie sporu w niniejszej sprawie argumentacji Spółki.

Pogląd, że art. 199a Ordynacji podatkowej nie uprawnia organów podatkowych do zignorowania na gruncie prawa podatkowego konsekwencji wynikających z ważnych i skutecznych czynności prawnych, także tych, które zostały podjęte w celu zmniejszenia ciężarów podatkowych, wyrażany był wielokrotnie w orzecznictwie sądowoadministracyjnym (por. np. wyroki NSA z dnia: 16 stycznia 2016 r. sygn. akt 3162/13, 13 października 2017 r. sygn. akt II FSK 2690/15).

Zakwestionowane przez organy podatkowe czynności, tj. wniesienie przez Spółkę do I. wkładu pieniężnego w zamian za objęcie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym tego podmiotu, na który to wkład składały się dokonane w kilku transzach przelewy pieniężne, czemu towarzyszył dokonywany również w kilku transzach zwrot należności pożyczkowych, były na gruncie prawa cywilnego i handlowego dozwolonymi i ważnymi czynnościami. Trzeba również dodać, że we wspomnianych już wcześniej uchwałach nadzwyczajnego zgromadzenia wspólników I. w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego, wkład Spółki został określony jako wkład pieniężny i jako taki został zrealizowany a następnie zarejestrowany w Krajowym Rejestrze Sądowym.

Strony uczestniczące w tym przedsięwzięciu, zgodnie, świadomie i celowo dążyły do nadania tym czynnościom takiego właśnie kształtu, tzn. chodziło im o podwyższenie kapitału zakładowego w I. i objęcie w niej udziałów przez Spółkę w zamian za wkład pieniężny; jak należy przyjąć - również, a może nawet przede wszystkim, ze względów podatkowych. Ta ostatnia okoliczność, skądinąd podkreślana przez organy podatkowe w ich argumentacji, nie stanowi jednak w świetle treści art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej argumentu przemawiającego za przededefiniowaniem przez nie w niniejszej sprawie, na podstawie tego przepisu, czynności wniesienia wkładu pieniężnego na czynność wniesienia wkładu niepieniężnego. Przeciwnie, chęć nadania tej operacji charakteru czynności nieopodatkowanej z dalszymi tego podatkowymi konsekwencjami, tym bardziej przemawia, że taki właśnie był zgodny zamiar i cel ich poczynić.

Jeszcze raz należy przypomnieć, że w skierowanym do organów podatkowych art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej mowa o jest właśnie o uwzględnieniu przez nie przy określaniu treści czynności prawnej zgodnego zamiaru stron i celu czynności prawnej. Powołuje się na to również wielokrotnie w analizowanym zarzucie skargi kasacyjnej Dyrektor Izby Administracji Skarbowej.

Przepis ten, obiektywnie rzecz biorąc, nie stwarza organom podatkowym dużego pola manewru i szans na podważenie na jego podstawie czynności prawnej, czy też jej "przededefiniowanie" dla celów podatkowych, w sytuacji, gdy strony tej czynności prawnej zgodnie i konsekwentnie deklarują zamiar i cel, który im przyświecał przy jej dokonywaniu.

Przepis ten nie może jednak być interpretowany i stosowany w ten sposób, że to organ podatkowy, wbrew temu co twierdzą zgodnie strony czynności prawnej, wie lepiej, jaki był ich zgodny zamiar oraz cel czynności prawnej.

Nie stanowi trafnego i rzeczowego argumentu powoływanie się w analizowanym zarzucie na fakt wcześniejszego wystąpienia przez Spółkę i I. z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnych, jako na okoliczność pomocną przy odtwarzaniu zamysłu przyświecającego tym podmiotom przy realizacji czynności wniesienia wkładu w zamian za udziały.

To, że we wnioskach tych przedstawiono określone zdarzenia przyszłe, nie świadczy o tym, że zostały one wiernie odtworzone w rzeczywistości. Równie dobrze można byłoby bowiem dowodzić, że negatywna ocena stanowiska wnioskodawców przez organ interpretacyjny, skłoniła ich właśnie do zmiany "scenariusza" planowanego przedsięwzięcia, czyli nadania mu innej formy.

Ponadto powoływanie się na taki argument w postępowaniu jurysdykcyjnym, a zwłaszcza przy zastosowaniu w nim tak szczególnego instrumentu prawnego, jak ten przewidziany w art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, w zamierzonym przez organy podatkowe celu, tj. zmiany kwalifikacji prawnej dla celów podatkowych dokonanej czynności prawnej - jest działaniem, które może być uważane za nielojalne. Wnioskodawca zwracając się do organu interpretacyjnego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej działa w zaufaniu do organów podatkowych. Nie może zatem zakładać i spodziewać się, że przedstawiając taki, czy inny stan faktyczny, bądź zdarzenie przyszłe, działa tym samym na swoją niekorzyść, gdyż dostarcza argumentów organowi podatkowemu w postępowaniu jurysdykcyjnym w sprawie z interpretacją tą niezwiązaną - tu na okoliczność odtworzenia przypisywanego mu w sprawie podatkowej "przyświecającego mu przy dokonywaniu czynności prawnej zamysłu".

Mając na uwadze powyższe, za niezasadny uznać należy zarzut skargi kasacyjnej dotyczący naruszenia art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. Prawidłowa jest bowiem ocena Sądu pierwszej instancji, że organy podatkowe przepis ten naruszyły poprzez jego niezasadne zastosowanie w sprawie. Trafna jest więc również wyrażona w tym zakresie przez Sąd konkluzja, iż uznanie na podstawie tego przepisu, że wniesiony przez Spółkę wkład był wkładem niepieniężnym, nosiło cechy dowolności.

Stanowisko Sądu pierwszej instancji jest więc w powyższym zakresie prawidłowe, aczkolwiek wyrażane w tej mierze przez ten Sąd twierdzenia noszą cechy pewnej autorytatywności i powinny być szerzej uzasadnione.

Słuszne są także zastrzeżenia skargi kasacyjnej, że Sąd pierwszej instancji nie wyjaśnił, na czym polegało stwierdzone przez niego naruszenie art. 120, art. 121 § 1 i art. 122 Ordynacji podatkowej. Przepisy te wymienione zostały przez Sąd pierwszej instancji w jednym ciągu, bezpośrednio po wywodach dotyczących naruszenia przez organy podatkowe art. 199a § 1 tej ustawy, przyjąc zatem należy, że zdaniem tego Sądu, naruszenie tych przepisów stanowiło konsekwencję naruszenia art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. W takiej też sekwencji zostały one wskazane jako naruszone w skardze do Sądu pierwszej instancji.

Stanowi to pewne uproszczenie, którego Sąd nie powinien stosować, gdyż każdy z tych przepisów normuje odrębne kwestie i naruszenie każdego z nich powinno zostać odrębnie wyjaśnione. Uchybienie to nie mogło mieć jednak istotnego wpływu na wynik sprawy.

Uzasadnienie sporządzone przez Sąd pierwszej instancji budzi także zastrzeżenia z innych powodów. Sąd kasacyjny rozważał uchylenie zaskarżonego wyroku ze względu na wady jego uzasadnienia, ale ostatecznie uznał - mając również na względzie, że sprawa dotyczy roku 2012, a uchylenie wyroku wyłącznie z przyczyn formalnych jeszcze bardziej odsuwałoby w czasie rozstrzygnięcie merytorycznych aspektów toczonych sporu - że uzasadnienie to poddaje się kontroli instancyjnej i po zastosowaniu wykładni da się odtworzyć stanowisko i tok rozumowania Sądu pierwszej instancji w określonych kwestiach.

Problemy z tym uzasadnieniem w dużej mierze dotyczą stanowiska Sądu pierwszej instancji w zakresie stosowania art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej. Tego też przepisu dotyczy kolejny zarzut skargi kasacyjnej, a ponadto również w określonych aspektach, zarzuty odnoszące się do naruszenia art. 141 § 4 P.p.s.a.

Właśnie jeżeli chodzi o pierwszy z tych przepisów, tj. art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej - w świetle stanowisk obu stron sporu oraz stanowiska Sądu pierwszej instancji - sytuacja w tym zakresie, tj. co do możliwości jego ewentualnego zastosowania jest dosyć zawiślana.

Trzeba zaznaczyć, że do powstania tych wątpliwości, wynikających jednak w przede wszystkim ze stanowiska Sądu pierwszej instancji, przyczyniła się też w pewnej mierze sama Spółka formułując w określony sposób zarzut skargi kasacyjnej, z którego nie wynika w sposób jednoznaczny, jakie były jej intencje w tym zakresie. W wydanych decyzjach organy podatkowe negowały spełnienie przesłanek określonych w tym przepisie, tj. wystąpienie wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Organy te twierdziły, że takich wątpliwości nie miały. Należy jednak pamiętać, że stanowisko takie wynikało z przekonania tych organów, że w niniejszej sprawie mogły one skutecznie i zasadnie przeklasyfikować (zredefiniować) czynność prawną na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, co ostatecznie jednak nie znalazło akceptacji sądów obu instancji.

Natomiast stanowisko Spółki w tym zakresie wyrażone w skardze dalekie było od jasności i jednoznaczności. Spółka, jak to ujęła, postawiła w skardze zarzut naruszenia art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej "z ostrożności procesowej", w razie uznania, że istniały wątpliwości co do treści czynności prawnych. Zarzut ten brzmiał jednak w ten sposób, że do naruszenia tego przepisu doszło poprzez brak jego zastosowanie w sytuacji, gdy obiektywnie oceniane okoliczności sprawy, w szczególności sprzeczność ustaleń organu podatkowego z wyjaśnieniami strony i treścią dokumentacji prawnej, powinny wzbudzić uzasadnione wątpliwości. Z tak sformułowanego zarzutu można wnosić, że Spółka domagała się jednak zastosowania tego przepisu w sprawie, choć pozostawiała to ocenie Sądu pierwszej instancji. Również uzasadnienie tego zarzutu jest dalekie od jednoznaczności. Z jednej strony na jego wstępie Spółka powołując się na zasadę *clara non sunt interpretanda*, wskazywała, że okoliczności oczywiste nie powinny być przedmiotem wykładni, a zebrany materiał dowodowy stanowi, w jej ocenie, o konieczności uwzględnienia tej zasady. Z drugiej natomiast strony w dalszych fragmentach uzasadnienia tego zarzutu Spółka formułowała argumenty przemawiające za tym, że oceniając sytuację w sposób obiektywny, należałoby uznać, że wątpliwości te istniały.

W zaskarżonym wyroku Sąd odnosząc się do kwestii związanych ze stosowaniem art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, stwierdził m.in., że w jego ocenie, wbrew stanowisku organów podatkowych, art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej nie może w rozpatrywanej sprawie stanowić samodzielnej podstawy do dokonywania zmiany kwalifikacji operacji gospodarczej. Dla zakwestionowania, przedefiniowania dokonanej operacji konieczne jest natomiast

skorzystanie z przewidzianej w art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej możliwości wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. W sprawie tej zmiana kwalifikacji czynności prawnej zarejestrowanej przez sąd jako podwyższenie kapitału zakładowego wkładem pieniężnym, wymaga zastosowania instrumentu przewidzianego w art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej.

W konkluzji swoich rozważań w tym zakresie Sąd pierwszej instancji za zasadny uznał zarzut naruszenia art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, poprzez brak jego zastosowania "w celu odmiennego nadania znaczenia treści dokonanej przez Spółkę czynności prawnej".

Sąd ten formułując takie stanowisko nie zawarł przy tym w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku żadnych oddzielnych rozważań, co do zaistnienia przesłanek określonych w tym przepisie, tj. wystąpienia wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe.

Natomiast czyniąc wywody w powyższym zakresie, tj. co do niezbędności skorzystania z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej w celu nadania odmiennego znaczenia czynności prawnej, Sąd podkreślał wielokrotnie okoliczność, że podwyższenie kapitału zakładowego zostało zarejestrowane przez sąd rejestrowy w Krajowym Rejestrze Sądowym jako dokonane w trybie wniesienia wkładu pieniężnego. Można zatem z tego wnioskować i domniemywać, choć Sąd tego jednoznacznie nie wyartykułował, że w wystąpieniu przez organ podatkowy do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia, bądź nieistnienia stosunku prawnego (na podstawie art. 189(1) k.p.c.), Sąd upatrywał pewnego rodzaju "zrównania statusu" organu wypowiadającego się w tej kwestii (także sądu).

Kontynuując wątek dotyczący zastosowania art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej należy podkreślić, że dla obu stron spór w tym zakresie nie był sporem samoistnym, lecz stanowił dopełnienie i konsekwencję głównego wątku sporu, tj. kwestii związanej z stosowaniem art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej i od tego głównego sporu uzależnionym.

Stąd organy podatkowe prezentowały w toku postępowania pogląd, że nie ma podstaw do zastosowania w sprawie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, gdyż liczyły na zaakceptowanie ich stanowiska co do możliwości samoistnego zastosowania przez nie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej. Taka też jest relacja pomiędzy sformułowanymi w skardze kasacyjnej zarzutami naruszenia art. 199a § 1 i art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej.

Z kolei Spółka negując konsekwentnie podstawy do zastosowania przez organy podatkowe bezpośrednio art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, dopuszczała, co wynika choćby ze skargi do Sądu pierwszej instancji, zastosowanie art. 199a § 3 tej ustawy, a nawet domagała się jego zastosowania, upatrując zapewne w tym przepisie większych szans na pomyślne dla niej zakończeniu sporu.

Dopiero zatem po rozstrzygnięciu sporu w wątku głównym, tj. co do możliwości zastosowania w sprawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, co nastąpiło dopiero w wyniku wydania niniejszego wyroku, samoistnym i odrębnym przedmiotem sporu może stać się dopiero kwestia zastosowania, bądź nie, w sprawie art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej.

W zaskarżonym wyroku Sąd pierwszej instancji uznając za zasadny zarzut naruszenia art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej, jednocześnie nie nakazał organowi podatkowemu bezwzględnie zwrócić się z powództwem o ustalenie do sądu powszechnego.

Ze stanowiska Sądu pierwszej instancji można więc wnosić, że Sąd ten wykluczył zmianę klasyfikacji prawnej kwestionowanej przez organy podatkowe czynności prawnej, na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, natomiast gdyby organy podatkowe chciały to jednak uczynić, to pozostaje im jedynie możliwość skorzystania z art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej.

Mając na uwadze opisane wyżej uwarunkowania i przyjmując za punkt wyjścia okoliczność, że przesądzony został brak podstaw do zastosowania w sprawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej wskazania co do dalszego postępowania są następujące.

To do organu podatkowego należeć będzie decyzja, czy skorzystać w sprawie z możliwości, o której mowa w art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej. Organ ten powinien zatem ocenić, czy prawnie uzasadnione oraz celowe będzie zwrócić się do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

W skardze do Sądu pierwszej instancji w ostatnim jej zarzucie Spółka wskazała, iż w przypadku uznania, że Dyrektor Izby Administracji Skarbowej dokonał prawidłowego określenia skutków podatkowych na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, Spółka zarzuca naruszenie art. 15 ust. 1j w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.p. (w brzmieniu

obowiązującym w spornym okresie), poprzez nieuwzględnienie przy ustalaniu wyniku podatkowego kosztów poniesionych na hipotetyczny wkład niepieniężny.

Takie postawienie sprawy, a więc sformułowanie tego zarzutu jako zarzutu warunkowego i ewentualnego jest tym razem zrozumiałe, zważywszy, że wskazywane przepisy dotyczą określenia wysokości przychodu oraz wysokości kosztów uzyskania przychodów w przypadku wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego.

Sąd pierwszej instancji uznał, że organy podatkowe nie podważyły skutecznie na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej faktu, że Spółka wniosła do I. wkład pieniężny. W tej sytuacji merytoryczne odnoszenie się przez Sąd pierwszej instancji do tych zarzutów, a więc w zakresie przepisów, które dotyczą przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego, było - jeżeli nie bezprzedmiotowe, to co najmniej dalece przedwcześnie.

W sytuacji, jaka ukształtowała się w wyniku podzielenia przez Naczelny Sąd Administracyjny w niniejszym wyroku, stanowiska Sądu pierwszej instancji przedstawionego w zaskarżonym wyroku, którym uchylono decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej tj., że jak już wskazano wyżej, organy podatkowe nie podważyły skutecznie na podstawie art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej faktu wniesienia przez Spółkę do I. wkładu pieniężnego, inaczej mówiąc "nie przededefiniowano (nie przeklasyfikowano) skutecznie tej czynności" na czynność polegającą na wniesieniu przez Spółkę do I. wkładu niepieniężnego, merytoryczne odnoszenie się do postawionych w tym zakresie zarzutów skargi kasacyjnej i stanowiska Sądu pierwszej instancji co do kosztów uzyskania przychodów jest niecelowe i zbędne. Ten aspekt sprawy i spór w tym zakresie dotyczą bowiem innego stanu faktycznego, w którym wniesiony został wkład niepieniężny, a tego organy podatkowe dotychczas skutecznie nie dowiodły. Z tych też powodów wyrażone w zaskarżonym wyroku stanowisko Sądu pierwszej instancji w zakresie kosztów uzyskania przychodów, nie będzie wiążące, a sprawa kosztów uzyskania przychodów pozostaje jeszcze nieprzesądzona w ewentualnym dalszym postępowaniu podatkowym, jeżeli organ podatkowy zdecyduje się na jego prowadzenie, o czym była już mowa przy ocenie zarzutu dotyczącego naruszenia art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej i w trakcie tego postępowania organ podatkowy uzyska stosowne, korzystne dla siebie orzeczenie sądu powszechnego, które sprawi, że aktualna stanie się kwestia dotycząca wykładni i stosowania przepisów odnoszących się do przypadku, w którym wniesiony został wkład niepieniężny do spółki.

W tej zaś kwestii należy zwrócić uwagę na uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 czerwca 2021 r. sygn. akt II FPS 2/21, które dotyczyła problemu określenia kosztów uzyskania przychodów w przypadku objęcia udziałów w spółce w zamian za wkład niepieniężny w postaci wierzytelności z tytułu pożyczki. Wprawdzie uchwała ta wydana została na gruncie przepisów u.p.d.o.f., niemniej wskazany w niej art. 22 ust. 1e pkt 3 te same ustawy odpowiada brzmieniu art. 15 ust. 1j pkt 3 u.p.d.o.p.

Bezprzedmiotowe jest także odnoszenie się do zarzutów procesowych skargi kasacyjnej, w tym naruszenia art. 141 § 4 i art. 153 P.p.s.a., które dotyczą wypowiedzi Sądu pierwszej instancji w powyższym zakresie.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny skargę kasacyjną oddalił, za podstawie orzeczenia przyjmując art. 184 in fine P.p.s.a.

Wyrok z 10 lutego 2022 r., II FSK 1264/19

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wyrokiem z 18 grudnia 2018 r. sygn. akt I SA/Kr 294/18 oddalił skargę A. H. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie z dnia 28 grudnia 2017 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r.

W uzasadnieniu wyroku wskazano następujące okoliczności:

1) 25 września 2009 r. podjęto uchwałę rozpoczynającą działania F. S.A. zmierzające do zrealizowania oferty publicznej akcji i wprowadzenia spółki na Giełdę Papierów Wartościowych w W.;

2) 10 grudnia 2009 r. utworzono spółkę S. Ltd. z siedzibą w Nikozji na Cyprze; wśród celów, dla których spółka została założona jest nabywanie i posiadanie udziałów i innych papierów wartościowych lub praw do spółek lub innych podmiotów prawnych w charakterze upoważnionego udziałowca lub powiernika, oferowanie oraz wykonywanie czynności i doradzanie w sprawach administracyjnych i organizacyjnych, prowadzenie działalności spółki holdingowej oraz nabywanie i posiadanie udziałów i innych papierów wartościowych lub praw do wszelkiego rodzaju spółek i innych podmiotów prawnych; zgodnie ze statutem

wynagrodzenie rady dyrektorów miało być ustalane przez spółkę na walnym zgromadzeniu, a naliczane miało być w wymiarze dziennym;

3) 11 grudnia 2009 r. Rada Dyrektorów S. Ltd. podjęła uchwałę, do której załącznik stanowi projekt umowy darowizny; na mocy tej umowy skarżący A. H. i drugi wspólnik darowali po 1.500.000 akcji F. S.A. na rzecz S. Ltd., łącznie 3.000.000 akcji serii A;

4) 15 grudnia 2009 r. nastąpiło przeniesienie własności po 1.500.000 akcji FERRO S.A. na rzecz S. Ltd. z siedzibą w Nikozji na Cyprze;

5) 16 grudnia 2009 r. spółka S. Ltd. reprezentowana przez skarżącego i drugiego wspólnika, jako wprowadzający zawarła z M. Dom Maklerski S.A. umowę zlecenia przeprowadzenia czynności i prac mających na celu organizację i przeprowadzenie pierwszej oferty publicznej akcji F. S.A. z tytułu realizacji umowy zleceniobiorcy miało przysługiwać wynagrodzenie prowizyjne od S. Ltd. będące iloczynem stawki prowizji wynoszącej 2,05 % i wartości sprzedanych akcji w dniu przekazania wpływów na rachunek pieniężny S. Ltd.;

6) 31 grudnia 2009 r. skarżący wystąpił do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego;

7) w marcu 2010 r. nastąpiła publikacja prospektu emisyjnego F. S.A. z siedzibą w S., z treści którego wynikało, że S. Ltd., jako wprowadzający oferowała do sprzedaży 3.000.000 akcji zwykłych na okaziciela serii A; w prospekcie przedstawiono strukturę własnościową S. Ltd. podano również m.in., że: spółka ta pełni rolę wprowadzającego, posiada 3.000.000 akcji F. S.A. stanowiących 31,6% kapitału zakładowego emitenta, dających prawo do wykonywania 3.000.000 głosów na walnym zgromadzeniu, co stanowi 31,6 % ogólnej liczby głosów na walnym zgromadzeniu, S. Ltd. jest spółką z siedzibą w Nikozji na Cyprze a skarżący wraz z drugim wspólnikiem posiadają po 50% udziałów S. Ltd., skarżący oraz drugi wspólnik są dyrektorami S. Ltd. od 2009 r. a także są uprawnieni do działania w imieniu S. Ltd.;

8) 23 marca 2010 r. rozpoczęto subskrypcję i sprzedaż akcji F. S.A. serii A, data zakończenia subskrypcji - 30 marca 2010 r.; następnie w dniu 31 marca 2010 r. dokonano przydziału 3.000.000 akcji F. S.A. serii A oferowanych do sprzedaży przez wprowadzającego (S. Ltd.), cena emisyjna i sprzedaży wyniosła 10,60 zł za akcję; Zarząd Giełdy Papierów Wartościowych w W. S.A. na podstawie uchwały nr [...] z dnia 8 kwietnia 2010 r. postanowił dopuścić do obrotu giełdowego na rynku podstawowym m.in. 9.100.000 akcji F. S.A. serii A; Zarząd Giełdy Papierów Wartościowych w W. S.A. na podstawie uchwały nr [...] z dnia 12 kwietnia 2010 r. postanowił wprowadzić z dniem 14 kwietnia 2010 r. do obrotu giełdowego na rynku podstawowym m.in. 9.100.000 akcji F. S.A. serii A; ze sprzedaży akcji serii A spółki F. S.A., spółka S. Ltd. uzyskała 31.800.000 zł.;

9) W dniu 15 kwietnia 2010 r. skarżący otrzymał na rachunek bankowy, prowadzony przez Bank P. S.A. kwotę 4.650.150 zł z rachunku bankowego S. Ltd. prowadzonego w R. AG tytułem "Remuneration F./S." (tłum.: honorarium, wynagrodzenie);

10) 19 maja 2010r. skarżący otrzymał na rachunek bankowy, prowadzony przez Bank P. S.A. kwotę 10.350.000 zł z rachunku bankowego S. Ltd. prowadzonego w R. AG tytułem "Loan Agreement" (tłum: umowa pożyczki, kredytu).

11) za lata 2010-2012 skarżący złożył zeznania PIT-36 o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty), w których wykazał w polu 168 w roku 2010 (pole nr 166 w latach 2011-2012) dochody zwolnione z podatku osiągnięte za granicą, o które zwiększana jest podstawa obliczenia podatku do ustalenia stopy procentowej (przeliczone na złote): za rok 2010 - 4.650.150 zł, za rok 2011 - 4.650.150 zł, za rok 2012 - 6.256.000 zł; łączna kwota dochodów uzyskanych na Cyprze i wykazanych w zeznaniach wynosi 15.556.300 zł.; do zeznań PIT-36 za ww. lata podatnik złożył informacje PIT-ZG o wysokości dochodów z zagranicy i zapłaconym podatku, w których wykazał należności ze stosunku pracy, służbowego, spółdzielczego i z pracy nakładczej, a także zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, wypłacone przez zakład pracy w kwotach jak wyżej, jako dochody, o których mowa w art. 27 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012r., poz. 361 ze zm., dalej: "u.p.d.o.f.") -metoda wyłączenia z progresją.

Dyrektor UKS w K. przeprowadził w stosunku do skarżącego postępowanie w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych. Naczelnik Urzędu Celno-Skarbowego w K. o decyzją z 8 maja 2017 r. określił skarżącemu zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2010 w kwocie 2.539.209 zł. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że w wyniku wskazanych powyżej działań skarżący uzyskał przychód ze zbycia akcji F. S.A. Wynikający z tego

przychodu dochód, na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) w zw. z art. 30b u.p.d.o.f. podlegał opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Krakowie decyzją z dnia 28 grudnia 2017 r. utrzymał w mocy ww. decyzję. Organ drugiej instancji uznał, że dokonana w dniu 15 grudnia 2009 r. czynność cywilnoprawna nazwana umową darowizny nie skutkowałą nieodpłatnym zbyciem akcji F. S.A. przez skarżącego na rzecz S. Ltd. Organ odwoławczy nie zgodził się ze stanowiskiem organu pierwszej instancji, że w sprawie nie ma zastosowania art. 199a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm., dalej powoływanej jako O.p.). W ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie w sprawie w rzeczywistości doszło do zawarcia przez skarżącego z S. Ltd. umowy powiernictwa. Celem tej czynności było uniknięcie opodatkowania dochodu ze zbycia akcji F. S.A. Skarżący przez zawarcie umowy nazwanej darowizną przekazał spółce S. Ltd. akcje spółki F. S.A., które spółka S. Ltd. zbyła na giełdzie a kwoty uzyskane ze sprzedaży tych akcji przekazała skarżącemu. Przekazanie kwot ze sprzedaży akcji nastąpiło pod pozorem wypłaty skarżącemu wynagrodzenia za pełnienie funkcji w radzie dyrektorów spółki S. Ltd., które w Polsce zwolnione było z podatku na podstawie art. 16 w zw. z art. 24 umowy z dnia 4 czerwca 1992 r. między rządem Rzeczypospolitej Polskiej a rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania (Dz. U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523, dalej powoływanej jako umowa). W ocenie organu odwoławczego powyższe okoliczności pozwalały na przyjęcie, że przeniesienie przez skarżącego własności akcji F. S.A. na spółkę S. Ltd. było wynikiem zaplanowanego i logicznego ciągu zdarzeń gospodarczych, którego założeniem od samego początku było uzyskanie przysporzenia w postaci uniknięcia opodatkowania dochodu ze zbycia akcji F. S.A. W związku z powyższym, w sprawie zastosowanie ma przepis art. 199a § 2 O.p., mimo iż stanowisko organu pierwszej instancji w tej kwestii jest odmienne. Zdaniem organu odwoławczego zawarta przez skarżącego umowa darowizny miała charakter zwrotny, gdyż skarżący w zamian za akcje uzyskał od spółki S. Ltd. przychód pieniężny, który miał być ukryty jako wynagrodzenie za pełnienie funkcji w organie zarządzającym spółką. W tej sytuacji organ miał obowiązek wywodzić skutki podatkowe adekwatne do ustalonej rzeczywistej sytuacji faktycznej. W związku z powyższym w rozpatrywanej sprawie zaszła możliwość wywiedzenia skutków podatkowych dokonanej czynności cywilnoprawnej pod pozorem darowizny, co umożliwiła przepis art. 199a § 2 O.p. Uznano, że pod pozorem darowizny zawarta została umowa powiernictwa. Strona stosując taką konstrukcję zmierzała do uzyskania korzyści podatkowych w postaci braku opodatkowania dochodów uzyskanych w 2010 r. z tytułu odpłatnego zbycia akcji. W tym celu wykorzystwała, powszechnie stosowaną instytucję powiernictwa po to, by w efekcie końcowym nie wykazać zobowiązania podatkowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w uzasadnieniu wyroku z 18 grudnia 2018 r. sygn. akt I SA/Kr 294/18 zawarł ocenę prawną, według której organ w ww. decyzji w sposób prawidłowy ocenił skutki podatkowe opisanych powyżej okoliczności faktycznych (uzasadnienie wyroku dostępne jest w internetowej bazie orzeczeń sądów administracyjnych CBOSA na stronie orzeczenia.nsa.gov.pl).

Od wyroku skargę kasacyjną wniósł A. H.. W skardze kasacyjnej na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm., dalej powoływanej jako P.p.s.a.) zarzucono wydanie wyroku z naruszeniem:

I. przepisów postępowania w stopniu mającym istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 134 § 1 P.p.s.a. i art. 1 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2018 r., poz. 2187, dalej powoływanej jako P.u.s.a.) w zw. z art. 70 § 1 i art. 59 § 1 pkt 9 O.p. przez niewłaściwą kontrolę legalności decyzji i brak uwzględnienia przez sąd zarzutów dot. przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na objęcie decyzją okresu przedawnionego (tj. roku 2009);

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. i art. 1 § 1 i § 2 P.u.s.a. w zw. z art. 233 § 2 pkt 2 lit. a) w zw. z art. 70 § 1 w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 14k § 1 O.p. przez niewłaściwą kontrolę decyzji co doprowadziło do uznania, że rozpoczęty bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu z dniem wszczęcia postpowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe prowadzonego w sprawie, która dotyczy osoby fizycznej chronionej uzyskaną przez nią interpretacją podatkową, która z definicji wyklucza możliwość pociągnięcia takiej osoby do odpowiedzialności karnej skarbowej;

3. art. 134 § 1 P.p.s.a. i art. 1 § 1 i § 2 P.u.s.a. przez niewłaściwą kontrolę legalności decyzji i nieodniesienie się przez sąd do postawionych w skardze zarzutów naruszenia przez organ:

- art. 199a § 1 O.p. w zw. z art. 31 ust. 1 i 2 ustawy z dn. 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 720 ze zm.; dalej powoływanej jako u.k.s.) w zw. z art. 202 ust. 1 pkt 1 ustawy z 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 720 ze zm.; dalej powoływanej jako p.w.KAS) w zakresie w jakim organ podatkowy dokonał błędnej wykładni przepisów prawa, skutkującej zastosowaniem powyższej regulacji w stosunku do czynności, które zgodnie z umowami międzynarodowymi nie podlegały opodatkowaniu w Polsce, a zatem w stosunku do których polskim organom podatkowym nie przysługuje prawo do wywodzenia z nich skutków podatkowych;

- art. 14m § 1 O.p. w zw. z art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s. w zw. z art. 202 ust. 1 pkt 1 p.w.KAS w zakresie w jakim organ drugiej instancji pominął wydanie na rzecz podatnika interpretacji indywidualnych w zakresie skutków podatkowych otrzymania przez podatnika wynagrodzenia z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce cypryjskiej;

- art. 124 w zw. z art. 210 § 4 i art. 235 O.p. w zw. z art. 31 ust. 1 i 2 u.k.s. w zw. z art. 202 ust. 1 pkt 1 p.w.KAS przez niewyjaśnienie przestanek faktycznych jakimi kierował się organ przy rozstrzygnięciu niniejszej sprawy, w szczególności nie wyjaśnienie w jaki sposób umowa powiernicza miała realizować cel przyświecający w ocenie organu podatkowemu polegający na optymalizacji rozliczeń podatkowych, skoro jak wskazano w zaskarżonej decyzji w przypadku powiernictwa skutki podatkowe powinien rozpoznawać powierzający wykonanie czynności powierniczych co sprzeczne jest ze wskazanym celem optymalizacji rozliczeń;

- art. 16 w zw. z art. 24 umowy w zw. z art. 91 ust. 2 Konstytucji przez pominięcie (niezastosowanie) tych przepisów i wywodzenie innych skutków podatkowych niż przewidziane przez państwo źródła dochodów, któremu w tym zakresie przysługuje wyłączne prawo do klasyfikacji i opodatkowania dochodu z tytułu pełnienia funkcji dyrektora w spółce S. Ltd.;

- art. 2 ust. 1 pkt 1 i art. 4 ust. 1 pkt 1 u.k.s. w zw. z art. 202 ust. 1 pkt 1 p.w.KAS w zw. z art. 27 umowy przez dokonanie oceny skutków podatkowych czynności co do których oceny, z uwagi na brak opodatkowania w Polsce organ nie był uprawniony tym bardziej bez porozumienia z organami skarbowymi państwa właściwego dla siedziby spółki;

4. art. 133 P.p.s.a. i art. 1 § 1 i § 2 P.u.s.a. przez oparcie orzeczenia na własnych ustaleniach, że wynagrodzenie otrzymywane przez podatnika od spółki S. Ltd. nie stanowiło wynagrodzenia za zasiadanie w radzie dyrektorów spółki, w sytuacji gdy zebrany w toku postępowania materiał dowodowy w żadnym stopniu nie wskazywał na to, że środki pieniężne przelewane na konto podatnika stanowiły wynagrodzenie z innego tytułu;

5. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. i art. 1 § 1 i § 2 P.u.s.a. w zw. z art. 199a § 1 i § 2 w zw. z art. 120 i 121 § 1 O.p. przez przyjęcie przez WSA w Krakowie za własne ustaleń organu polegających na dowolnym ustaleniu treści czynności prawnej z pominięciem brzmienia wyrażonych oświadczeń woli, faktycznego zamiaru stron i celu czynności, co w konsekwencji doprowadziło WSA w Krakowie do błędnego przyjęcia, że pod pozorem zawarcia umowy darowizny zawarto umowę powiernictwa, mimo, że zawarcie umowy powierniczej nie miało miejsca, nie było objęte porozumieniem stron ani sposobem wykonywania obowiązków wynikającym z zupełnie innych czynności prawnych oraz nie było celem podatnika i spółki;

6. art. 141 § 4 P.p.s.a. przez jego rażące naruszenie polegające na lakonicznym wyjaśnieniu powodów podjęcia przez sąd rozstrzygnięcia zawartego w zaskarżonym wyroku, co uniemożliwiło poznanie i odtworzenie motywów, które doprowadziły do wydania kwestionowanego orzeczenia, szczególnie w części w jakiej uzasadnienie nie odnosi się do większości argumentacji przedstawionej przez skarżącego w skardze a pominiętej przez sąd w uzasadnieniu wyroku, z czego należy domniemywać że wystąpiły braki również w samym procesie weryfikacji zgodności z prawem decyzji;

7. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. i art. 1 § 1 i § 2 P.u.s.a. w zw. z art. 199a § 1 i 2 O.p. i art. 83 § 1 k.c. przez błędną kontrolę działania organu, skutkującą bezpodstawnym i błędnym uznaniem, że czynność darowizny akcji spółki F. S.A. dokonana przez podatnika na rzecz S. Ltd. w 2009 r. stanowiła czynność pozorną a faktyczną czynnością (czynnością ukrytą) była czynność przekazania akcji powiernikowi w sytuacji, gdy ani strony nie miały zamiaru zawierania takiej umowy ani istotne przedmiotowo elementy takiej umowy nie zostały objęte zgodnym zamiarem stron, co więcej nie wykazano domniemanej treści tej umowy, ani daty jej zawarcia, ani też nie ustalono jakie prawo strony umowy wybrały jako właściwe dla tej umowy;

8. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. i art. 1 § 1 i § 2 P.u.s.a. w zw. z art. 199a § 2 O.p. w zw. z art. 31 ust. 1 u.k.s. w zw. z art. 202 ust. 1 pkt 1 p.w.KAS w zw. z art. 2 i 7 Konstytucji przez błędną kontrolę działania organów, które polegało na przyjęciu, że w pojęciu "pozorności" o

jakiej mowa w tym przepisie za okres, który w praktyce obejmuje wydana decyzja (2009-2010) mieści się także pojęcie „obejście prawa podatkowego” wprowadzone do O.p. dopiero w dniu 15 lipca 2016 co zostało zaakceptowane przez sąd w oparciu o pozaprawne założenie o uprawnieniu organu do decydowania o stanie opodatkowania oczekiwany przez prawodawcę, na zasadach zbliżonych do wynikających z przepisów regulujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowaniu w sytuacji, gdy przepis art. 199a § 2 nie zawiera normy prawnej statuującej tę instytucję i nie spełnia konstytucyjnych wymogów dla tej instytucji (sformułowanych w orzecznictwie Trybunatu Konstytucyjnego, a w szczególności w wyroku Trybunatu Konstytucyjnego z dnia z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03);

II. przepisów prawa materialnego, tj.:

9. art. 10 ust. 1 pkt 7 w zw. z art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) w zw. z art. 30b u.p.d.o.f. przez ich niewłaściwe zastosowanie polegające na uznaniu, że podatnik w 2010 r. dokonał odpłatnego zbycia akcji spółki F. S.A. co spowodowało uzyskanie w 2010 r. przychodu z tego tytułu w sytuacji, gdy jedyna umowa pozwalająca na stwierdzenie ewentualnego zbycia akcji spółki F. S.A. na rzecz S. Ltd. mogła zostać zawarta w 2009 r., tj. w chwili zawarcia przez podatnika z tym podmiotem umowy darowizny.

W skardze kasacyjnej wniesiono o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i uchylenie zaskarżonej decyzji lub o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania. W skardze kasacyjnej wniesiono o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania i rozpoznanie sprawy na rozprawie.

W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Izby administracji Skarbowej w Krakowie wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Przy piśmie z 22 marca 2021 r. pełnomocnik skarżącego złożył opinię prawną, w której zawarto argumentację uzasadniająca uchylenie zaskarżonego wyroku.

Naczelnny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi kasacyjnej na rozprawie uznał, że jest ona zasadna.

W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sąd pierwszej instancji wskazał na ciąg czynności prawnych, które w jego ocenie nakierowane były na uzyskanie celu w postaci otrzymania przez skarżącego ekonomicznego ekwiwalentu za akcje darowane spółce S., który byłby zwolniony z podatku w Polsce. Dzięki temu podatnik uzyskać miał korzyść ekonomiczną wynikającą z przepisów podatkowych, wyrażającą się w tym, że zbył akcje i w zamian za to uzyskał wynagrodzenie wolne od podatku. Gdyby podatnik dokonał zbycia akcji w Polsce za pieniądze wówczas uzyskalby przychód opodatkowany zaliczany do źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. W uzasadnieniu wyroku sąd wielokrotnie odwołuje się do chęci uzyskania przez skarżącego korzyści podatkowej, wskazując przy tym, że było to działanie mające na celu obejście prawa podatkowego stanowiące niedozwolona optymalizację podatkową. Te działania podatnika organ podatkowy drugiej instancji na podstawie art. 199a § 2 O.p. ocenił jako dokonanie pozornej darowizny (czynność symulowana), która miała ukryć czynność rzeczywistą (czynność dysymulowana), którą była umowa powiernictwa. Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku ocenę tę uznał za prawidłową.

Należy podkreślić, że uzyskanie korzyści podatkowej za pomocą czynności, które są zgodne z prawem w sytuacji, gdy jedynym lub głównym uzasadnieniem dokonania tych czynności jest związana z tymi czynnościami korzyść wynikająca z przepisów podatkowych, stanowi przedmiot regulacji określanych mianem klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Regulacje te stanowią podstawę prawną do wyłączenia skutków podatkowych czynności, którym nie można zarzucić niezgodności z prawem a które zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści wynikających z przepisów podatkowych. Klauzula nie dotyczy czynności pozornych, ale faktycznie dokonanych. W odniesieniu do czynności pozornych zastosowanie znajduje art. 199a o.p. (L. Etel, R. Dowgier, G. Liszowski, B. Pahl, P. Pietrasz Piotr, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordyancja podatkowa komentarz, LEX). W dacie wydania zaskarżonej decyzji w polskim prawie podatkowym obowiązywała klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, która jest uregulowana w przepisach art. 119a-119zf O.p., jednakże przepisy te na mocy art. 7 i 9 ustawy z dnia z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 846) nie mają zastosowania do zobowiązań podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2010

Przepisy art. 199a O.p. nie stanowią norm, które mogą zastąpić przepisy regulujące klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w podstawowym zakresie celów, które ma ona realizować. Artykuł 199a § 1 O.p. stanowi, że organy podatkowe, dokonując ustalenia treści czynności

prawnej, mają obowiązek uwzględnić zgodny zamiar stron oraz cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Brzmienie tego przepisu nawiązuje do art. 65 § 2 k.c., zgodnie z którym w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu. Powołane przepisy wskazują, że o treści czynności prawnej nie decyduje jej dosłowne, formalne brzmienie, lecz zamiar i cel, jakimi kierują się strony czynności prawnej, czego w konkretnej sprawie nie zbadano. Art. 199a § 1 O.p. stanowi, że jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Analiza art. 199a § 2 O.p. prowadzi do wniosku, że przepis ten znajduje zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia istnienia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej. O tym, czy czynność jest pozorna, decydują wprawdzie przepisy kodeksu cywilnego (tj. art. 83 § 1 K.c.), należy jednak zauważyć, że według art. 199a § 2 O.p. tylko jedna z cech pozorności wymienionych w art. 83 § 1 k.c. (przepis ten nieco szerzej definiuje cechy czynności pozornej) ma zastosowanie, tzn. gdy strony dokonują czynności pozornej (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać. W przypadku pozorności musi występować tożsamość stron czynności prawnej symulowanej i dysymulowanej (zob. wyrok NSA z 15 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3162/13, CBOSA). W związku z tymi cechami czynności pozornych, do których odnosi się art. 199a § 2 O.p. w piśmiennictwie podkreśla się, że art. 199a § 2 O.p. ma zastosowanie do sytuacji o stosunkowo prostej strukturze, w której nie występuje wielość transakcji, lecz transakcja symulowana i dysymulowana (zob. G. Kujawski, Klauzula generalna unikania opodatkowania Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej, Warszawa 2016 s. 23 i n.). Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę z pooglądam tym się zgadza.

W rozpatrywanej sprawie występuje cały szereg czynności prawnych, które w ocenie organów i sądu pierwszej instancji miały zrealizować założony przez podatnika cel w postaci uzyskania korzyści podatkowej z barku zapłaty podatku od dochodu z odpłatnego zbycia akcji spółki F. S.A. Poszczególne czynności wymienione przez sąd pierwszej instancji składają się na mechanizm optymalizacyjny, związany z takim nakreśleniem schematu transakcyjnego, którego realizacja w zasadzie jest pozbawiona racji gospodarczych, z wyjątkiem podatkowych. Z treści uzasadnienia zaskarżonego wyroku wynika, że czynnością symulowaną w sprawie była nie tylko umowa darowizny, lecz za działanie symulowane należałoby uznać także stosunek prawny, którego treścią było pełnienie przez skarżącego funkcji członka rady dyrektorów spółki S. Ltd. oraz same wypłaty wygrodenia z tego tytułu także samo powołanie spółki S. Ltd. w świetle argumentacji sądu należałoby traktować jako czynność podporządkowaną jedynie potrzebie zbycia akcji przez skarżącego. Zatem wskazana w wyroku pozornosc dotyczy nie tylko samej darowizny akcji.

W związku z tym w rozpoznanej sprawie powstała potrzeba odpowiedzi na pytanie, czy takim działaniom, które jak twierdzi sąd pierwszej instancji mają znamiona obejścia prawa podatkowego lub nadużycia prawa podatkowego, organy podatkowe mogły przeciwdziałać w oparciu o art. 199a § 2 O.p. W tym celu konieczne było wyjaśnienie jaki przebieg i skutki miała czynność dysymulowana, której w sprawie skarżący i spółka S. Ltd. mieli dokonać w rzeczywistości w miejsce symulowanej umowy darowizny tj. umowa powiernictwa. W rozpoznanej sprawie sąd i organ drugiej instancji nie wyjaśniły istotnych cech umowy powiernictwa oraz nie wykazały, że w stanie faktycznym sprawy wystąpiły okoliczności odpadające tym cechom umowy powiernictwa. Niejasne są przyczyny dla, których organy i sąd uznały, że występująca w sprawie czynność dysymulowana stanowiła umowę powiernictwa. Zaniechanie to ma istotne znaczenie dla oceny wystąpienia w sprawie pozornej umowy darowizny z uwagi na to, że umowa powiernictwa nie została uregulowana normatywnie i stanowi efekt działalności praktyki i judykatury będący rozwiązaniem prawnym odpowiadającym potrzebom wyłaniającym się w zmiennej rzeczywistości gospodarczej. Zatem w rozpoznanej sprawie samo ogólne wskazanie przez sąd, że w rzeczywistości wystąpiła umowa powiernictwa bez wskazania przez sąd jaką treść stosunku prawnego powiernictwa przyjął sąd za wzorzec prawny do którego odnosił okoliczności występujące w sprawie, należało uznać za istotne uchybienie w zakresie obowiązku zawarcia w ocenie prawnej sprawy argumentów uzasadniających podjęcie przez sąd rozstrzygnięcia zwartego w sentencji wyroku. Powyższe zastrzeżenia odnoszące się do uzasadnienia stanowiska zajętego przez sąd uzasadniają poglądy doktryny, w których akcentuje się, że istotną treścią stosunku prawnego

powiernictwa jest przeniesienie na powiernika przez powierzającego określonego konkretnego prawa, z którego powiernik korzystać będzie w sposób określony w umowie a następnie przeniesie je z powrotem na powierzającego (zob. Z. Radwański, Prawo cywilne. Część ogólna, Warszawa 2007, s. 231; A. Kidyba, Prawo handlowe, Warszawa 2009, s. 150; M. Strus, Dwa sposoby zabezpieczania kredytu, "Palestra" 1992, nr 11–12, s. 34; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, Prawo cywilne. Zarys części ogólnej, Warszawa 2001, s. 282.). W rozpoznanej sprawie nie nastąpiło przeniesienie zwrotne własności akcji na rzecz skarżącego. Sąd nie wyjaśnił dlaczego pomimo tej okoliczności przyjął, że w sprawie miała miejsce umowa powiernictwa.

Jako cel umowy powiernictwa wskazuje się zabezpieczenie istniejącej wierzytelności. Umowa powiernictwa ma na celu zabezpieczenie istniejącej już wierzytelności, która wynika ze stosunku podstawowego tzn. przeważnie z umowy kredytu lub pożyczki. Powiernicze przeniesienie prawa własności różni się od typowej czynności prawnej, która prowadzi do zmiany właściciela, przeniesienia własności oraz przejścia na nabywcę wszelkich uprawnień właściciela. W przypadku powiernictwa strony nie mają na celu zmiany właściciela. Strony przenoszą prawo podmiotowe tymczasowo, aby zabezpieczyć wierzytelność. Jednakże odbywa się to w sposób pełny i definitywny (A. Kłos, Umowa powiernictwa w prawie polskim, Prawo i Społeczeństwo, 2015 (XV) nr 1, s. 75). Innymi rozpoznawanym rodzajem powiernictwa jest zlecenie powiernicze obejmujące zakup przez powiernika na zlecenie powierzającego określonej rzeczy i przeniesienie jej własności na powierzającego. Wskazuje się też na powiernictwo, którego przedmiotem są prawa udziałowe. W przypadku tego rodzaju powiernictwa istotnym elementem tego stosunku prawnego jest zwrotne przeniesienia udziałów lub akcji na powierzającego (tamże s. 79). W rozpoznanej sprawie nie wystąpiły wskazane powyżej cele umowy powiernictwa, którą miał zawrzeć skarżący i spółka S. Ltd. Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku nie wyjaśnił dlaczego wobec wskazanych różnic pomiędzy występującym w sprawie stanem faktycznym a ustalonym w doktrynie i orzecznictwie modelem stosunku prawnego powiernictwa uznał, że w rozpoznanej sprawie umowa powiernictwa w rzeczywistości wystąpiła.

Wskazane powyżej braki występujące w argumentacji organu drugiej instancji i sądu pierwszej instancji jest o tyle istotne, że skarżący cel podatkowy wskazany przez organ w zaskarżonej decyzji oraz przez sąd w zaskarżonym wyroku mógł osiągnąć przez dokonanie wymienionych na wstępie czynności z założeniem, że będą to czynności legalne. Realizacja tego celu mogła nastąpić bez działania przez podatnika z zamiarem dokonania darowizny, którą podatnik w rzeczywistości zamierzał traktować jako czynność prawną niedokonaną. Wobec nieobowiązania w roku 2010 polskim prawie podatkowym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania skarżący mógł ten cel osiągnąć bez potrzeby korzystania z czynności pozornych. Dlatego w sprawie tak istotne było wykazanie argumentów przemawiających za tym, że w rzeczywistości w sprawie wystąpiła pozorna umowa darowizny, która miała na celu ukrycie występującej w sprawie umowy powiernictwa. Wymóg ten mógł zostać spełniony przez dokonanie szczegółowej treści stosunku powiernictwa i wykazanie, że elementy składające się na tę treść w rozpoznanej sprawie w rzeczywistości wystąpiły. Argumentacja zawarta w zaskarżonym wyroku z uwagi na wskazane powyżej okoliczności wymogu tego nie realizuje.

Akcentowanie przez sąd, że w sprawie podatnik dokonał ww. czynności w celu uzyskania korzyści podatkowej bez jednoczesnego powołania argumentów jednoznacznie wskazujących, że miała miejsce umowa powiernictwa, która miała stanowić czynność prawną ukrytą pod pozorną czynnością darowizny akcji uzasadnia ocenę, że argumentacja sądu obnosząca się do występujących w sprawie czynności prawnych i działań podatnika i pozostałych związanych z nim podmiotów jest bardziej adekwatna do wykazania, że wstąpiło zachowanie będące przedmiotem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania a nie pozorna czynność prawna, do której odnosi się art. 199a § 2 O.p. Argumentacja sądu wskazuje, że darowizna nie miałaby uzasadnienia ekonomicznego, gdyby nie okoliczność, że skarżący uzyskał wynagrodzenie za pełnienie funkcji w radzie dyrektorów, które było nieopodatkowane w Polsce. Stwierdzenia te stanowią argumentację, która mogłaby zostać zastosowana, gdyby organ stosował art. 119a i nast. O.p. W rozpoznanej sprawie do zastosowania tych przepisów nie mogło dojść, gdyż nie mają one zastosowania do zobowiązań podatkowych za rok 2010. Argumentacja odnosząca się do korzyści podatkowych, przy jednoczesnym pominięciu obowiązku wyjaśnienia jakie okoliczności świadczą o zawarciu przez podatnika umowy powiernictwa powodują, że uzasadnieni zaskarżonego wyroku nie wskazuje jakie przesłanki legły u podstaw przyjęcia przez sąd, że w rozpoznanej sprawie należało zastosować art. 199a § 2 O.p. i na podstawie

tego przepisu orzec, że skarżący w roku 2010 uzyskał przychód z odpłatnego zbycia akcji spółki F. S.A. Uchybienie to spowodowało, że podstawa prawna zaskarżonego wyroku nie została wyjaśniona, co stanowi naruszenie art. 141 § 4 P.p.s.a., które ma istotny wpływ na wynik sprawy.

W ponownie prowadzonym postępowaniu sąd pierwszej instancji będzie obowiązany przy ocenie stanu faktycznego sprawy uwzględnić wskazane powyżej wnioski donoszące się do przesłanek zakwalifikowania działań skarżącego jako zawarcia umowy powiernictwa.

W skardze kasacyjnej podniesiony został zarzut, według którego sąd pierwszej instancji bezzasadnie stwierdził, że w sprawie skarżącej spółki doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Zarzut ten oparto na stwierdzeniu, że wskazane w zaskarżonym wyroku wszczęcie postępowania karnego skarbowego postanowieniem z 2 września 2016 r. miało instrumentalny charakter, gdyż jego celem było wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia a nie realizacja celów postępowania karnego skarbowego.

Dla oceny tego zarzutu podstawowe znaczenie ma uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r., o sygn. akt I FPS 1/21, w której stwierdzono: "W świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U z 2017 r., poz. 2188 ze zm.) oraz art. 1 – 3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji." W uzasadnieniu tej uchwały wskazano, że analiza czy wystąpiły wszystkie przesłanki, warunkujące wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikające z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c O.p., jest przeprowadzana przez organy podatkowe w ramach stosowania przepisów prawa podatkowego przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej, a więc należy do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 P.u.s.a. i art. 1 – 3 P.p.s.a. Konsekwencją tego jest podleganie wyników tej działalności w formach określonych w art. 3 § 2 – 3 P.p.s.a. kontroli sądów administracyjnych, która stosownie do art. 1 § 2 P.u.s.a. sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (zob. R.Hauser, K.Celińska-Grzegorzczak, Zakres przedmiotowy kontroli sądowniczoadministracyjnej w: System prawa administracyjnego, t.10, "Sądowa kontrola administracji publicznej" Warszawa 2014 r. s. 161 – 165). W ramach tej kontroli mieści się także ocena legalności przesłanek niezbędnych do zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c O.p.

Kontrola sądów administracyjnych, w przypadku przesłanki, jaką stanowi wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie może być przy tym ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego wszczęcia z punktu widzenia przepisów k.p.k. czy k.k.s. i celów w sferze prawa karnego, realizowanych przez te ustawy. Taka ocena należy bowiem do organów nadzorujących postępowanie przygotowawcze. Analiza dokonywana w ramach rozpatrywania sprawy sądowniczoadministracyjnej powinna w pierwszym rzędzie koncentrować się na zbadaniu kwestii formalnych związanych z wydaniem we właściwym czasie przez odpowiedni organ postępowania przygotowawczego postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. o treści, z której wynika związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego nie można jednak w jej ramach pomijać zagadnienia merytorycznego - czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy, stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c O.p. przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej. W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas, gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 O.p. Taka informacja jest konieczna aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest

prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwia następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy.

W omawianej uchwale stwierdzono, że sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach zakreślonych przez art. 134 § 1 P.p.s.a. mają obowiązek badać czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przeprowadzenie takiego badania jest w istocie możliwe na gruncie sprawy podatkowej. Dopiero bowiem w świetle wszechstronnej analizy okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, związanych najczęściej ze zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowanymi wcześniej w postępowaniu podatkowym czynnościami dowodowymi i aktywnością prowadzącego je organu podatkowego, można ustalić czy instytucji wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie wykorzystano jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji, gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. Podkreślić należy, że zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, o braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.

Przyjęcie w takich przykładowo opisanych stanach faktycznych, że przez samo wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (przy zaistnieniu pozostałych przesłanek wymienionych wyżej) nastąpił skutek przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c O.p., stanowiłoby nadużycie tej instytucji, godzące w zasadę zaufania do organów państwa, a także zasadę praworządności, wynikające z art. 2 i art. 7 ustawy zasadniczej (por. B. Brzeziński, "O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową", Kwartalnik Prawa Podatkowego z 2014 r. Nr 1 s. 9 -16).

W omawianej uchwale wskazano też, że na gruncie norm prawa karnego podatnikowi nie przysługuje uprawnienie do skorzystania z drogi sądowej w celu dokonania oceny, czy na dzień wszczęcia postępowania karnego skarbowego było to zgodne z prawem. Na postanowienie wydawane na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. nie służy bowiem zażalenie. Podatnikowi w związku z zawiadomieniem go w trybie art. 70c O.p. o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie służy przymiot strony w postępowaniu karnym skarbowym. Wobec tego nie może zaskarżyć zażaleniem nie tylko postanowienia o wszczęciu postępowania, ale i postanowienia o jego umorzeniu na podstawie art. 17 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Uznanie w tych realiach, że podatnik w ramach kontroli sądowo administracyjnej nie ma prawa do kontroli zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. oznaczałoby ograniczenie konstytucyjnego prawa do sądu, którego podstawą jest art. 45 ust. 1 Konstytucji, które musi być realizowane w sposób rzeczywisty, a nie iluzoryczny, pomijający istotę chronionego uprawnienia, a skupiający się na jego aspektach formalnych.

W uchwale wskazano też, że dokonywanie tak zakreślonej kontroli wkraczającej w pewnym stopniu w inną gałąź prawa jest uprawnione w przypadku rozpatrywania spraw sądownoadministracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał przy tym na dokonywanie przez sądy administracyjne oceny różnego rodzaju czynności z zakresu np. prawa cywilnego, prawa pracy itp., które mogą stanowić podstawę działań administracji publicznej.

Kierując się wnioskami wynikającymi z omówionej uchwały Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że zaskarżony wyrok nie mógł być uznany za orzeczenie, którym sąd pierwszej instancji dokonał prawidłowej kontroli wystąpienia w sprawie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Ocena ta wynika z faktu, że sąd pierwszej instancji nie dokonał odpowiedniej analizy sprawy pod kątem ustalenia, czy

wszczęciu postępowania karnego skarbowego postanowieniem z 2 września 2016 r. nie miało na celu wyłącznie stworzenia warunków formalnych do przyjęcia wystąpienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie ww. przepisu. Zawarta w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku ocena wszczęcia postępowania karnego skarbowego jest nader lakoniczna i ogranicza się jedynie do wskazania, że w sprawie wydano postanowienie o wszczęciu tego postępowania, które miało związek ze zobowiązaniem podatkowym skarżącego za rok 2010 oraz, że o wszczęciu postępowania karnego skarbowego zawiadomiono skarżącego przed upływem terminu przedawnienia tego zobowiązania. Sąd wskazał, że w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 dla oceny wystąpienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego istotne jest wszczęcie postępowania karnego skarbowego a nie dokonanie konkretnej czynności procesowej w ramach tego postępowania lub wejścia tego postępowania w określoną fazę procesową. Twierdzenie to w świetle przedstawionych powyżej stwierdzeń zawartych w powołanej uchwale nie może być zaakceptowane. W uzasadnieniu wyroku brak jest odniesienia się sądu do przebiegu tego postępowania po jego wszczęciu. Brak jest odniesienia się przez sąd do okoliczności zawieszenia postępowania karnego skarbowego, które nastąpiło na mocy postanowienia z 26 stycznia 2017 r., co w świetle powołanej uchwały ma istotne znaczenie z uwagi na to, że wszczęcie postępowania karnego nastąpiło na krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczy sprawa (wszczęcie postępowania 2 września 2016 r., upływ terminu przedawnienia 31 grudnia 2016 r.). Jak już zaznaczono powyżej, w powołanej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że ocena charakteru wszczęcia postępowania karnego skarbowego pod kątem spełnienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia określonej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wymaga także analizy przebiegu tego postępowania i ustalenia jakie czynności zostały podjęte po jego wszczęciu. W ramach tej oceny mieści się także odniesienie się do ewentualnych przerw występujących w postępowaniu karnym skarbowym, którego wszczęcie spowodować miało zawieszenie biegu terminu przedawnienia. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku brak jest takiej oceny a także brak jest wskazania na dokonanie takiej oceny przez organ w zaskarżonej decyzji. Wobec tego Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym niniejszą sprawę uznał, że zawarta w zaskarżonym wyroku ocena, według której w rozpoznanej sprawie na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, będącego przedmiotem sprawy, została sformułowana bez dokonania oceny wszystkich okoliczności, które determinowały możliwość stwierdzenia, że skutki określone tym przepisem wystąpiły w rozpoznanej sprawie.

W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny uznał za zasadny podniesiony w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia art. 141 § 4 P.p.s.a., które polegało na niezamieszczeniu przez sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku pełnej oceny prawnej odnoszącej się do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego mającego na celu wyłącznie odwołanie się przez organ do skutku określonego przez art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Przy ponownym rozpoznaniu sprawy konieczne jest ustosunkowanie się przez sąd w uzasadnieniu wyroku do kwestii zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W szczególności sąd pierwszej instancji powinien ocenić, czy organ wykazał, że upływ terminu przedawnienia spotkał się z interwencją organu podatkowego w odpowiednim czasie, jakie efektywne działania procesowe podjęto po wszczęciu postępowania karnoskarbowego i czy w sprawie nie zachodzą przesłanki do uznania, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego miało na celu wyłącznie spełnienie wymogów formalnych niezbędnych do stwierdzenia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia, bez zamiaru realizacji celu tego postępowania wynikającego z norm prawa karnego.

Wyrok WSA w Białymstoku z 10 marca 2021 r., I SA/Bk 40/21 (orzeczenie nieprawomocne)

Decyzją z dnia [...] września 2020 r. Naczelnik P. Urzędu Celno-Skarbowego w B. (dalej: "NPUCS") określił M. P. (dalej również jako: "skarżący" bądź "strona") wysokość zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r. w kwocie 2.497.004 zł w miejsce zadeklarowanego w kwocie 14.972 zł.

Po rozpoznaniu odwołania, decyzją z [...] grudnia 2020 r. o nr [...], NPUCS uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji i określił stronie zobowiązanie podatkowe w

zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r. w kwocie 2.472.904 zł w miejsce zadeklarowanego w kwocie 14.972 zł.

Organ nie zgodził się z zarzutem, iż prowadzenie przez NPUCS postępowania odwoławczego - jako organ drugiej instancji - narusza przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm., dalej: "o.p.") i Konstytucji RP wskazując, że przepisem rozstrzygającym w tym zakresie jest art. 221a § 1 o.p., co bezpośrednio wynika z jego treści. Ponieważ jest to przepis obowiązujący oraz nie został zakwestionowany przez Trybunał Konstytucyjny w zakresie jego niezgodności z Konstytucją RP, brak jest jakichkolwiek podstaw prawnych do uznania, iż prowadzenie przez NPUCS postępowania odwoławczego - jako organ drugiej instancji - narusza wskazywane przepisy.

Przechodząc do niebudzącego w sprawie stanu faktycznego NPUCS podał, że w dniu [...] czerwca 2008 r. została utworzona Spółka M. SKA. Kapitał zakładowy spółki wynosił 50.000 zł i dzielił się na 50.000 akcji. Komplementariuszem spółki został M. P. z wkładem w kwocie 500 zł. Akcje Spółki objęli I. (49.999 akcji niemych) i M. P. (1 akcja z prawem głosu).

Przedmiotem działalności spółki było udzielanie kredytów, finansowa działalność usługowa z wyłączeniem ubezpieczeń i funduszy emerytalnych, działalność wspomagająca usługi finansowe z wyłączeniem ubezpieczeń i funduszy emerytalnych, kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek, wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi, działalność rachunkowo-księgowa, doradztwo podatkowe, działalność firm centralnych (headoffices) i holdingów z wyłączeniem holdingów finansowych, doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania, wynajem i dzierżawa samochodów osobowych i furgonetek oraz działalność usługowa związana z administracją biura.

W dniu [...] kwietnia 2014 r., uchwałą walnego zgromadzenia wspólników, podwyższono kapitał zakładowy M.SKA o 1.000.000 zł przez emisję 1.000.000 akcji niemych do kwoty 1.050.000 zł, które objął M. P.. Tego samego dnia J. P. otrzymała w formie darowizny 1 akcję M. SKA od małżonka M. P..

W dniu [...] maja 2014 r. M. P. nabył od I. 49.999 akcji niemych o wartości 49.999 zł. W wyniku powyższych czynności akcje M.SKA posiadali: 1.049.999 akcji niemych - M. P. i 1 akcję z prawem głosu - J. P.

Zdaniem NPUCS, od tego momentu miały miejsce zdarzenia, których ocena prawna stała się przedmiotem sporu w niniejszej sprawie.

Zgodnie z uchwałą z [...] maja 2014 r. Walne Zgromadzenie M.SKA w osobach M. P. (komplementariusz i akcjonariusz) i J. P. (akcjonariusz) dokonano przekształcenia M. SKA w M. Sp. z o.o.

W dniu [...] czerwca 2014 r. M. Sp. z o.o. została wpisana do KRS pod numerem 000051366 i przedmiot jej działalności był analogiczny jak M.SKA. Kapitał zakładowy Spółki wynosił 300.000 zł i dzielił się na 6.000 udziałów, które posiadali: (-) 5.999 udziałów o wartości nominalnej 299.950 zł - M. P., (-) 1 udział o wartości nominalnej 50 zł - J. P.. W tym samym dniu Nadzwyczajne Zgromadzenie M. Sp. z o.o. podjęło uchwałę w sprawie rozwiązania spółki - likwidatorem Spółki został M. P.. Aktywa spółki, zgodnie ze sporządzonym bilansem otwarcia likwidacji na dzień [...] czerwca 2014 r., wynosiły 13.326.494,11 zł.

W dniu [...] grudnia 2014 r. spółka została zlikwidowana, a jej majątek został przekazany wspólnikowi M. P.. Aktywa spółki na dzień jej likwidacji wynosiły 13.316.663,86 zł.

W dniu 8 lipca 2014 r., czyli w czasie, gdy miały miejsce opisane powyżej czynności prawne, M. P. utworzył Spółkę M. Sp. z o.o. i przedmiot jej działalności był analogiczny jak M.SKA oraz M. Sp. z o.o. Kapitał zakładowy Spółki wynosił 10.000 zł i dzielił się na 200 udziałów o wartości 50 zł każdy, które w całości zostały objęte i pokryte wkładem pieniężnym przez M. P..

W dniu [...] września 2014 r. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników M. Sp. z o.o. postanowiło podwyższyć kapitał zakładowy Spółki z kwoty 10.000 zł o kwotę 13.177.600 zł, t.j. do kwoty 13.187.600 zł poprzez utworzenie 263.552 udziałów o wartości nominalnej 50 zł za każdy udział. Nowoutworzone udziały objęli: (-) 263.509 udziałów o wartości nominalnej 13.175.450 zł - M. P. w zamian za wkład niepieniężny w postaci 5.999 udziałów o wartości nominalnej 299.950 zł Spółki M. Sp. z o.o. w likwidacji o wartości bilansowej 13.175.478,87 zł, zgodnie z bilansem tej spółki sporządzonym na dzień [...] sierpnia 2014 r., (-) 43 udziały o wartości nominalnej 2.150 zł - J. P. w zamian za wkład niepieniężny w postaci 1 udziału o wartości nominalnej 50 zł Spółki M.Sp. z o.o. w likwidacji o wartości bilansowej 2.196,27 zł, zgodnie z bilansem tej spółki sporządzonym na dzień [...] 08.2014 r. Zatem wartość bilansowa wniesionej aportem Spółki M. Sp. z o.o. w likwidacji wynosiła 13.177.675,14 zł.

W dniu [...] listopada 2014 r. Spółka M. Sp. z o.o. sprzedała posiadane 100% udziałów w Spółce M. Sp. z o.o. w likwidacji M. P. za kwotę 13.177.675,14 zł, której nabywca nie uiścił. W dniu [...] listopada 2014 r. Zgromadzenie Wspólników M. Sp. z o.o. w osobach M. P. i J. P. podjęło uchwałę o przekształceniu Spółki M. Sp. z o.o. w spółkę M. P. spółka jawna. Jej wspólnikami stali się dotychczasowi wspólnicy spółki przekształcanej, tj. M. P. i J. P.. Przedmiot działalności spółki był analogiczny jak Spółki M. Sp. z o.o. oraz Spółek M.SKA i M. Sp. z o.o.

W dniu [...] grudnia 2014 r. wspólnicy Spółki M. P. spółka jawna na posiedzeniu, które odbyło się w Warszawie o godz. 15.30, podjęli: (-) uchwałę Nr 1, w której wspólnicy jednomyślnie wyrazili zgodę na zawarcie przez spółkę umowy pożyczki ze wspólnikiem M. P. kwoty 13.177.675,14 zł. Umowa miała zostać zawarta w dniu [...] grudnia 2014 r. i w tym samym dniu miała nastąpić jej wypłata, przy oprocentowaniu na zasadach rynkowych. Kwota pożyczki miała zostać zwrócona przez wspólnika M. P. w dniu [...] grudnia 2015 r.; (-) uchwałę Nr 2, w której wspólnicy spółki jednomyślnie wyznaczyli P. K. na pełnomocnika uprawnionego do zawarcia ze wspólnikiem M. P. umowy pożyczki, wskazanej w uchwale nr 1.

W tym samym dniu wspólnicy spółki M. P. spółka jawna ponownie stawili się na posiedzeniu, które odbyło się w Warszawie o godz. 17.30 i podjęli: (-) uchwałę Nr 1, w której wspólnicy jednomyślnie wyrazili zgodę na zawarcie przez spółkę w ramach prowadzonej przez nią działalności gospodarczej umowy potrącenia wzajemnych wierzytelności ze wspólnikiem M. P. Przedmiotem potrącenia były: wierzytelność o zapłatę ceny nabycia 6.000 udziałów Spółki M. Sp. z o.o. w likwidacji w wysokości 13.177.675,14 zł oraz wierzytelność wspólnika M. P. wobec spółki o wypłatę kwoty pożyczki w wysokości 13.177.675,14 zł, wynikająca z umowy pożyczki zawartej w dniu [...] grudnia 2014 r.; (-) uchwałę Nr 2, w której wspólnicy spółki jednomyślnie wyznaczyli P. K. na pełnomocnika uprawnionego do zawarcia ze wspólnikiem M. P. umowy potrącenia wzajemnych wierzytelności w imieniu spółki. Również tego samego dnia wspólnicy M. P. spółka jawna po raz trzeci stawili się na posiedzeniu, które odbyło się w Warszawie o godz. 21.00 i podjęli uchwałę Nr 1 co do bezlikwidacyjnego zakończenia działalności spółki poprzez przejęcie praw i obowiązków oraz wydanie składników majątku rozwiązywanej spółki na rzecz wyznaczonego jednomyślnie przez wspólników spółki sukcesora generalnego - M. P.. Zdaniem organu odwoławczego, tak ustalony stan faktyczny uprawnia do stwierdzenia, w świetle art. 199a § 2 o.p., że pod pozorem podjętej dnia [...] maja 2014 r. uchwały o przekształceniu spółki M.SKA w M.Sp. z o.o. ukryto rzeczywistą czynność prawną, którą było podjęcie uchwały o likwidacji spółki M.SKA. Tym samym strona otrzymała w 2014 r. podlegający opodatkowaniu przychód z likwidacji spółki M.SKA, nie zaś wolny od podatku z likwidacji spółki osobowej M. P. spółka jawna.

Nie zgadzając się z powyższym rozstrzygnięciem, strona, działająca przez profesjonalnego pełnomocnika, wywiodła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, wnosząc o stwierdzenie nieważności Decyzji NPUCS z [...] grudnia 2020 r. oraz poprzedzającej ją decyzji NPUCS z [...] września 2020 r. oraz rozpatrzenie skargi na rozprawie, a także zasądzenie na rzecz skarżącego zwrotu kosztów postępowania wg norm prawem przepisanych. Zaskarżając rozstrzygnięcie w całości, zarzucono mu naruszenie:

1) art. 33 ust. 1 pkt 3) ustawy z dnia 28 września 1991 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2020 r., poz. 505 z późn. zm., dalej: "ustawa o KAS") w zw. z art. 221 oraz art. 221a o.p. w zw. z art. 78 Konstytucji RP w zw. z art. 247 § 1 pkt 1) o.p. - z uwagi na to, że:

- art. 33 ust. 1 pkt 3) ustawy o KAS stanowi: "do zadań naczelnika urzędu celno-skarbowego należy: (...) 3) rozstrzygnięcie w drugiej instancji w sprawach, o których mowa w art. 83 ust. 1 [ustawy o KAS]." Art. 83 ustawy o KAS dotyczy natomiast przypadków przekształcenia kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, oraz stanowi m.in. w art. 83 ust. 4 ustawy o KAS, iż Naczelnik urzędu celno-skarbowego, który sporządził wynik kontroli celno-skarbowej, jest właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji";

- art. 221 o.p. wprowadza wyjątek od zasady dewolutywności, stanowiąc, iż (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 marca 2017 r.): "§ 1 W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. § 2. Przepis [art. 221] § 1 stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej";

- art. 221a o.p. - dotyczący odwołania od decyzji wydanej po zakończeniu kontroli celno-skarbowej - stanowi, iż "§ 1 W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 [ustawy o KAS], odwołanie

od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. § 2. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa w [art. 221a] § 1 [Ordynacji podatkowej], odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego. § 3. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej zgodnie z [art. 221a] § 2 [Ordynacji podatkowej], odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję", gdzie przyjęte w art. 221a § 1 o.p. rozwiązanie - jako kolejny wyjątek od zasady dewolucyjności, w ocenie skarżącego - narusza określoną w art. 78 Konstytucji RP - konstytucyjną zasadę dwuinstancyjności postępowania rozumianą jako obowiązek rozpatrzenia sprawy przez organy dwóch instancji. Z art. 78 Konstytucji RP wynika zasada dwuinstancyjności postępowania, zgodnie z którą: "Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa." Tym samym, w ocenie skarżącego, rozstrzygnięcie przez NPUCS, jako organ drugiej instancji, sprawy z odwołania skarżącego od decyzji NPUCS z dnia [...] września 2020 r., narusza konstytucyjną zasadę dwuinstancyjności postępowania i jednocześnie prowadzi do nieważności ostatecznej decyzji NPUCS z dnia [...] grudnia 2020 r. - z uwagi na wydanie jej z naruszeniem przepisów o właściwości.

W razie nieuwzględnienia w całości zarzutów z pkt I) petitum skargi, pełnomocnik wniósł o uchylenie w całości decyzji NPUCS z dnia [...] grudnia 2020 r., a także - poprzedzającej ją decyzji NPUCS z dnia [...] września 2020 r.; umorzenie postępowania podatkowego, prowadzonego wobec skarżącego; rozpatrzenie skargi na rozprawie; zasądzenie na rzecz skarżącego zwrotu kosztów postępowania według norm prawem przepisanych - ze względu na wydanie decyzji NPUCS z dnia [...] grudnia 2020 r., z naruszeniem:

1) przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

a) art. 200a § 1 pkt 2 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez odmowę przeprowadzenia rozprawy przez NPUCS w postępowaniu odwoławczym;

b) art. 120, art. 199a § 1 i § 2 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez przekroczenie kompetencji przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. i błędne przyjęcie, że przepisy art. 199a § 1 i § 2 o.p. obowiązujące w 2014 r., stanowiły substytut tzw. klauzuli generalnej w zakresie unikania opodatkowania (która jest zawarta w art. 119a o.p. obowiązującym od dnia 15 lipca 2016 r.) i umożliwiły organowi orzekanie o skutkach podatkowych czynności, które faktycznie w obrocie prawnym nie wystąpiły, o czym świadczą wielokrotnie powtarzane w treści decyzji NPUCS z dnia [...] grudnia 2020 r. (jak również w treści decyzji NPUCS z dnia [...] września 2020 r.) twierdzenia, stosowane w decyzjach dotyczących zastosowania tzw. klauzuli generalnej w zakresie unikania opodatkowania, które są przesłanką do zakwestionowania działań podejmowanych przez podatnika, ale dopiero na podstawie art. 119a i następne Ordynacji podatkowej, obowiązującego od dnia 15 lipca 2016 r.;

- s. 13 decyzji NPUCS z dnia [...] grudnia 2020 r. stwierdzono, że: "(...) Powyższe oznacza zatem, iż dla ustalenia, że doszło do obejścia prawa, najistotniejsze znaczenie ma ustalenie, czy istnieje norma prawna, która zakazuje osiągnięcia określonego skutku z czynności prawnej prowadzącej do jego osiągnięcia. W niniejszym przypadku tą normą, w ocenie organu odwoławczego, w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r., bezsprzecznie był przepis art. 199a § 2 o.p.";

- s. 19 - s. 20 decyzji NPUCS [...] grudnia 2020 r. stwierdzono, że: "w zaistniałym stanie faktycznym spółka z o. o. bez wątpienia powstała wyłącznie w jednym celu, fiskalnym (...)". Na kamuflujące i fiskalne działania podatnika wskazuje również to, że celem przekształcenia spółki kapitałowej w osobową jest dalsze prowadzenie działalności gospodarczej tylko w innej formie prawnej, tymczasem w przedmiotowym stanie faktycznym nie miało to w ogóle miejsca";

- s. 22 decyzji z dnia [...] grudnia r., w której NPUCS stwierdza, że: "przekształcenie spółki SKA w Sp. z o. o. i szereg kolejnych działań miało tylko jeden cel - uniknięcie konieczności zapłaty podatku";

w sytuacji, gdy art. 199a § 2 o.p. ma zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia istnienia w obrocie pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej (a zatem czynności ważnej), a więc - w ocenie skarżącego - w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r. brak było podstaw prawnych do ww. działania, w szczególności taką podstawą

prawną nie jest art. 199a § 1 i § 2 o.p., który nie stanowi podstawy prawnej do kwestionowania ważnych i skutecznych czynności podejmowanych przez skarżącego;

c) art. 120, art. 199a § 1, § 2, § 3 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS w zw. z art. 6945 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2020 r., poz. 1575, dalej: "k.p.c.") w zw. z art. 361 oraz art. 365 § 1 k.p.c. - przez błędne uznanie przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r. podjętej przez Walne Zgromadzenie M.SKA Uchwały nr 7 z dnia [...] maja 2014 r. o przekształceniu M.SKA w M.sp. z o.o. ("Uchwała z [...] maja 2014 r.") za 'czynność pozorna', pomimo tego, że Uchwała z [...] maja 2014 r.: - jest nadal ważna i prawnie skuteczna, - nie została podważona przez organ podatkowy w postępowaniu cywilnym, a także - była podstawą do ujawnienia i dokonania przez sąd odpowiedniego wpisu do KRS;

d) art. 120, art. 199a § 2 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez błędne zastosowanie przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r., polegające na przyjęciu, że w okolicznościach faktycznych wynikających ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego wynika, że podjęta Uchwała z [...] maja 2014 r. (tj. uchwała o przekształceniu M.SKA w M.sp. z o.o.) nie była objęta rzeczywistym zamiarem strony postępowania podatkowego, a jedynie: "pod pozorem podjętej dnia [...] maja 2014 r. uchwały o przekształceniu spółki M.SKA w M.Sp. z o.o. ukryto rzeczywistą czynność prawną, którą było podjęcie uchwały o likwidacji spółki M.SKA", gdzie w tej sprawie NPUCS całkowicie pominął brzmienie art. 199a § 1 o.p. i nie dokonał badania treści czynności prawnej przez pryzmat zgodnego zamiaru stron i celu czynności, które to badanie doprowadziłoby NPUCS do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego sprawy, tj. że zamiarem stron było przekształcenie spółki M.SKA w M.Sp. z o.o. i dalsze prowadzenie działalności gospodarczej;

e) art. 120, art. 199a § 2 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez błędne zastosowanie przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r., polegające na ocenie skutków podatkowych nie tylko czynności prawnej polegającej na podjęciu "Uchwały z [...] maja 2014 r." o przekształceniu M.SKA w M.sp. z o.o., ale również ocenie skutków podatkowych kolejnych czynności prawnych mających miejsce w 2014 r., o czym świadczy treść tej decyzji:

- s. 20 decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r.: "Na kamuflujące i fiskalne działania podatnika wskazuje również to, że celem przekształcenia spółki kapitałowej w osobową jest dalsze prowadzenie działalności gospodarczej tylko w innej formie prawnej, tymczasem w przedmiotowym stanie faktycznym nie miało to w ogóle miejsca."

- s. 21 decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r.: "W tak zakamuflowany sposób uzewnętrzniono pozorny zamiar o przekształceniu spółki SKA w Sp. z o.o., którą w wyniku zaplanowanych działań ostatecznie zlikwidowano ale jako spółkę osobową";

- s. 22 decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r.: "Wprawdzie czynność prawna w postaci uchwały o przekształceniu SKA w Sp. z o.o. wiązała się następnie z szeregiem innych wymienionych powyżej czynności, takich jak likwidacja, Sp. z o.o., zawarcie kolejnej Sp. z o.o., przeniesienie majątku z likwidowanej Sp. z o.o. do nowej, wyłącznie w tym celu związanej Sp. z o.o., jej przekształcenie w spółkę jawną i likwidacja, co wiązało się ze stosownymi wnioskami o wpis do KRS, kolejnymi uchwałami, takimi jak o podniesieniu kapitału zakładowego, przekształceniu i likwidacji, wreszcie kompensacie wzajemnych wierzytelności, to jak wynika ze stanu faktycznego, za wszystkimi tymi czynnościami stał podatnik i były one tylko i wyłącznie skutkiem pozornej uchwały", co jest niezgodne z treścią art. 199a § 2 o.p., albowiem z normy art. 199a § 2 o.p. nie można wywodzić skutków prawnych w stosunku do czynności następującej po czynności uznanej za czynność pozorną, dokonanej na rzecz osoby trzeciej przez beneficjenta umowy uznanej za czynność pozorną, 'pozorność czynności' w rozumieniu art. 199a § 2 o.p. występuje bowiem wówczas, gdy strony tej czynności stwarzają pozór dokonania jednej czynności prawnej, a w rzeczywistości dokonują innej czynności prawnej, a obie te czynności mają miejsce między tymi samymi stronami w tym samym czasie; w tej sprawie NPUCS uznaje, że czynnością pozorną była tylko Uchwała z [...] maja 2014 r., by w dalszej części decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r. stwierdzić, że kamuflującym działaniem było też przekształcenie spółki z o.o. w spółkę jawną;

f) art. 187 § 1, art. 200a w zw. z art. 122 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez niepodjęcie przez NPUCS niezbędnych działań w celu rzetelnego i wyczerpującego ustalenia stanu faktycznego w niniejszej sprawie, tj. brak wzięcia pod uwagę i rozpatrzenia całości materiału dowodowego, co doprowadziło do błędu w ustaleniach faktycznych polegającego na uznaniu - wbrew treściom przedłożonych przez skarżącego dokumentów oraz złożonych wyjaśnień w toku postępowania - że rzeczywistą wolą skarżącego nie było dokonanie czynności

przekształcenia spółek, a była nią likwidacja M.SKA, w tym przez odmowę NPUCS przeprowadzenia rozprawy, o którą wnioskował skarżący, a która to miała na celu: (i) sprecyzowanie argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę oraz organ w toku postępowania podatkowego, z uwzględnieniem: (a) treści i sposobu wykładni przez sądy administracyjne przepisów prawa podatkowego i prawa handlowego, które mają zastosowanie w sprawie oraz (b) nakazu rozstrzygnięcia wszelkich wątpliwości prawnych na korzyść podatnika (art. 2a o.p.), a także (ii) okoliczności i powodów podjęcia "Uchwały z [...] maja 2014 r." z uwzględnieniem m.in. bezwzględnie obowiązujących warunków, skutków i terminów wynikających z ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2020 r., poz. 1526, dalej: "k.s.h.");

g) art. 187 § 1 w zw. z art. 194 § 1 i § 2 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez brak wyczerpującego rozpatrzenia przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r. całego zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego i oparcie rozstrzygnięcia na wybranych jego elementach, w szczególności w zakresie pominięcia woli stron co do faktycznego podjęcia "Uchwały z [...] maja 2014 r." (stanowiącej przecież 'dokument urzędowy' w rozumieniu art. 194 § 1 i § 2 o.p., jako sporządzony w formie aktu notarialnego), co doprowadziło NPUCS do rażącego błędu w ustaleniach faktycznych, polegającego na uznaniu, że rzeczywistą wolą skarżącego (treścią "Uchwały z [...] maja 2014 r.") nie było dokonanie czynności przekształcenia M.SKA w M.sp. z o.o., a była nią likwidacja M.SKA;

h) art. 191 w zw. z art. 194 § 1 i § 2 o.p. - przez dokonanie przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r. ustaleń faktycznych w sposób wybiórczy i dowolny, a nie w granicach swobodnej oceny materiału dowodowego, to znaczy przyjęcie i uwzględnienie wyłącznie tych okoliczności faktycznych, które pozwoliły organowi podatkowemu na przyjęcie, że dokonana przez skarżącego czynność polegająca na podjęciu Uchwały z [...] maja 2014 r., na podstawie której nastąpiło przekształcenie M.SKA w M.sp. z o.o., miała charakter pozorny oraz nieuwzględnienie okoliczności wynikających z przekazanych przez skarżącego dokumentów, z których w sposób jasny i niebudzący wątpliwości wynika zamiar stron przeprowadzenia restrukturyzacji działalności M.SKA i dalsze prowadzenie działalności gospodarczej;

i) art. 120 oraz art. 121 § 1 o.p. - przez: (i) prowadzenie postępowania podatkowego w sposób przewlekły, niebudzący zaufania do organów podatkowych, powodujący przekonanie, że postępowanie podatkowe zmierza jedynie - bez istnienia podstawy prawnej do takiego działania - do podważenia ważnych i skutecznych czynności prawnych dokonanych przez skarżącego w 2014 r., w szczególności w zakresie podjęcia Uchwały z [...] maja 2014 r. i kolejnych następnych czynności, które nastąpiły w 2014 r., (ii) przyjęcie skutków prawnych czynności z pominięciem warunków, skutków i terminów wynikających z bezwzględnie obowiązujących przepisów KSH; a także (iii) sposób interpretacji przepisów Ordynacji podatkowej odbiegający od przyjętego w utrwalonej linii orzeczniczej sądów administracyjnych (opisanych w pkt V uzasadnienia skargi). Skarżący zgodnie z intencją NPUCS uzasadniając przewlekłość postępowania prowadzonego wobec skarżącego wskazuje, że kontrola celno-skarbowa (której naturalną konsekwencją jest postępowanie podatkowe, w trakcie którego co do zasady organ podatkowy bazuje na już zebranych materiałach dowodowych) wobec skarżącego została wszczęta w dniu [...] maja 2018 r. - a to oznacza, że całe postępowanie wobec podatnika (od kontroli celno-skarbowej do wydania decyzji drugoinstancyjnej) trwało 919 dni, tj. 2 lata, 6 miesięcy i 5 dni;

j) art. 121 § 1, art. 122, art. 124 i art. 210 § 1 pkt 6 oraz art. 210 § 4 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez nieprawidłowe sporządzenie przez NPUCS uzasadnienia decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r., które jest niespójne i wewnętrznie sprzeczne;

k) art. 120 o.p. w zw. z art. 151 § 1 k.s.h. - poprzez uznanie przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r., że MJM Inwestycje Sp. z o.o. powstało w celu niezgodnym z prawem, tj. jak wskazał NPUCS - "w zaistniałym stanie faktycznym (...) bez wątpliwości powstała wyłącznie w jednym celu, fiskalnym", w sytuacji gdy NPUCS w postępowaniu prowadzonym w oparciu o treść art. 199a § 2 o.p. do badania pozostałych czynności dokonywanych przez skarżącego w 2014 r. poza tylko badaniem jednej czynności prawnej, która ma być uznana za czynność pozorną (co jednoznacznie jednak wskazuje, że NPUCS poza badaniem "Uchwały z [...] maja 2014 r." (która to 'niby' jest czynnością pozorną dokonał badania także skutków podatkowych / skutków na gruncie prawa cywilnego, prawa handlowego kolejnych czynności prawnych mających miejsce w 2014 r.);

2) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.:

a) art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. c), art. 21 ust. 1 pkt 50a, art. 24 ust. 5 pkt 3, art. 30a ust. 1 pkt 4 i ust. 7, art. 45 ust. 3b, ust. 4 pkt 4 pkt 2 i ust. 6 ustawy o PIT - przez ich niewłaściwe zastosowanie przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r., w sytuacji, gdy brak było przesłanek do zastosowania ww. przepisów ustawy o PIT, co jednocześnie doprowadziło do nieprawidłowego określenia w decyzji NPUCS wysokości zobowiązania podatkowego u skarżącego za 2014 r. w wysokości 2.472.04 zł w miejsce prawidłowo zadeklarowanego zobowiązania podatkowego za 2014 r. w wysokości 14.972,00 zł.

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując przy tym dotychczasowe stanowisko.

Pismem z dnia [...] marca 2021 r. strona uzupełniła wniesioną skargę zarzucając decyzji NPUCS również z naruszenie:

1) przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.: art. 120, art. 121 § 1 oraz art. 210 § 1 pkt 4 i pkt 6 oraz art. 210 § 4 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS oraz art. 150 § 16 w zw. art. 474 § 1 k.s.h. - przez brak uzasadnienia przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. (oraz w decyzji NPUCS z 11 września 2020 r.) dlaczego błędnie pominięto bezwzględnie obowiązujące warunki, skutki i terminy likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej, wynikające m. in. z art. 150 § 1 w zw. art. 474 § 1 k.s.h. przy prawidłowej ocenie - zdaniem NPUCS - skutków podjętej przez Walne Zgromadzenie M.SKA Uchwały nr 7 z dnia [...] maja 2014 r. o przekształceniu M.SKA w M.sp. z o.o. ("Uchwała z [...] maja 2014 r.") uznającej ją za czynność pozorną, a - w ocenie NPUCS - "pod pozorem podjętej dnia [...] 05.2014 r. uchwały o przekształceniu spółki M.SKA w M.Sp. z o.o. ukryto rzeczywistą czynność prawną, która było podjęcie uchwały o likwidacji spółki M.SKA", co spowodowało błędne uznanie przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. (oraz w decyzji Naczelnika PUCS z [...] września 2020 r.) bez uzasadnienia zgodnego z prawem, iż przychód w podatku PIT powstał w 2014 r., a nie - jakby to wynikało z prawidłowo zastosowanych przez NPUCS przepisów art. 150 § 1 w zw. art. 474 § 1 k.s.h. - przychód w podatku PIT powstał w 2015 r. (zakładając hipotetycznie, iż prawidłowa jest wykładnia przepisów art. 199a § 2 o.p. dokonana przez NPUCS), co ma bezpośredni wpływ na: (i) rozpoznanie przychodu u skarżącego w podatku PIT w nieprawidłowym roku podatkowym. tj. w 2014 r., a nie - prawidłowo (przy założeniach przyjętych przez NPUCS) - w 2015 r. (podatek PIT rozliczny jest bowiem rocznie); (ii) nieprawidłową wysokość przychodu, a zatem także i nieprawidłową wysokość podatku PIT u skarżącego w danym roku podatkowym (kwestia do łatwego ustalenia przez odniesienie się do kursu giełdowego akcji I. SA, których właścicielem była M.SKA; kurs w dniu 31 grudnia 2014 r. był inny niż kurs w dniu 24 maja 2015 r. i później; co prawda akcje I. S.A. zostały sprzedane przez M.SKA do podatnika w 2013 r. bez zapłaty ceny i od tego czasu (również na moment przekształcenia), M.SKA wykazywała jedynie pozycję wierzytelność równą cenie akcji I. S.A. przyjętej w transakcji sprzedaży z 2013 r.; niemniej - przyjmując taką samą wykładnię koncepcji "pozorności" dla transakcji sprzedaży akcji I. S.A. w 2013 r. jak wykładnia i rozwiązanie przedstawione przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. (oraz w decyzji z [...] września 2020 r.) - należy wskazać, iż ta transakcja akcji sprzedaży ww. akcji w 2013 r. była przecież - co wynika z oświadczenia podatnika - nieodłączną częścią "restrukturyzacji" M.SKA uzgodnionej przez podatnika wraz z doradcą podatkowym); (iii) wysokość odsetek za zwłokę (te są liczone od dnia po upływie terminu do złożenia zeznania podatkowego za rok w którym był osiągnięty przychód w podatku PIT); oraz (iv) prowadzenie całego postępowania podatkowego przez NPUCS z naruszeniem przepisów o właściwości, gdyż przychód w podatku PIT u skarżącego powstał w 2015 r., który nie był w ogóle objęty zakresem postępowania podatkowego prowadzonego wobec skarżącego (co ma wpływ na zastosowanie prawidłowych przepisów prawa materialnego);

2) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj.: art. 10 ust. 1 pkt 7. art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. e), art. 21 ust. 1 pkt 50a. art. 24 ust. 5 pkt 3, art. 30a ust. 1 pkt 4 i ust. 7. art. 45 ust. 3b, ust. 4 pkt 4 pkt 2 i ust. 6 ustawy o PIT - przez ich niewłaściwe zastosowanie przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. (oraz w decyzji z [...] września 2020 r.) w rozliczeniu podatku PIT za 2014 r.. w sytuacji, gdy brak było przesłanek do zastosowania ww. przepisów ustawy o PIT w rozliczeniu podatku PIT przez skarżącego w 2014 r., co jednocześnie doprowadziło do nieprawidłowego określenia w decyzji NPUCS z [...] grudnia 2020 r. wysokości zobowiązania podatkowego u skarżącego za 2014 r. w wysokości 2.472.04.00 zł w miejsce prawidłowo zadeklarowanego przez skarżącego zobowiązania podatkowego w podatku PIT za 2014 r. w wysokości 14.972 zł.

Strona reasumowała także zarzuty skargi:

- 1) Zarzut Pierwszy - wydanie decyzji w dwóch instancjach przez ten sam organ pierwszej instancji (tj. przez NPUCS); naruszenie konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności rozumianej jako obowiązek rozpatrzenia sprawy przez organy dwóch instancji;
- 2) Zarzut Drugi - bezzasadna odmowa przeprowadzenia rozprawy przed organem odwoławczym, pomimo takiego wniosku podatnika;
- 3) Zarzut Trzeci - błędne zastosowanie art. 199a § 2 o.p. przez NPUCS w wyniku potraktowania tego przepisu jako substytutu w rozliczeniu podatku PIT za 2014 r. tzw. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, obowiązującej dopiero od dnia 15 lipca 2016 r. tzn. 119a o.p.;
- 4) Zarzut Czwarty - błędne zastosowanie art. 199a § 1 i § 2 o.p. do oceny skutków prawnych i podatkowych ważnych i skutecznych uchwał walnego zgromadzenia wspólników spółki komandytowo-akcyjnej (które są czynnością jednostronną, która nie może być nigdy pozorna, a nie są czynnościami dwustronnymi, które mogą być pozorne);
- 5) Zarzut Piąty - błędne zastosowanie art. 199a § 1 i § 2 o.p. do oceny skutków prawnych i podatkowych ważnych i skutecznych uchwał walnego zgromadzenia wspólników spółki komandytowo-akcyjnej oraz - w efekcie - ustalenie i przyjęcie przez NPUCS odmiennej oceny treści i prawnopodatkowych skutków tej uchwały, stanowiącej 'dokument urzędowy' w rozumieniu Ordynacji podatkowej, niż treść i skutek wynikający z bezwzględnie obowiązującego postanowienia sądu rejestrowego;
- 6) Zarzut Szósty - błędna ocena stanu faktycznego sprawy przez uznanie przez NPUCS, iż Uchwała z [...] maja 2014 r., tj. uchwała o przekształceniu spółki M.SKA w M.Sp. z o.o. jest w efekcie uchwałą o likwidacji spółki M.SKA (a kolejne czynności opisane w decyzjach były jedynie 'następstwem ww. czynności pozornej' bądź uznanie, że "kamouflującym działaniem było też 'przekształcenie spółki z o.o. w spółkę jawną', pomimo że czynności te były zgodne z wolą uczestniczących w nich osób podmiotów, były one ważne, skuteczne, podjęte w prawem przewidzianej formie i potwierdzone wpisami do KRS, dokonanymi przez właściwy w sprawie sąd rejestrowy);
- 7) Zarzut Siódmy - błędna ocena stanu faktycznego sprawy przez uznanie, iż: (i) u skarżącego powstał przychód w podatku PIT z tytułu likwidacji spółki M.SKA; (ii) przychód w podatku PIT u skarżącego z tytułu likwidacji spółki M.SKA powstał w dniu [...] grudnia 2014 r., a nie najwcześniej w dniu [...] maja 2015 r. (co wynika z bezwzględnie obowiązujących przepisów art. 150 § 1 w zw. art. 474 § 1 k.s.h. - zakładając hipotetycznie, iż prawidłowa jest wykładania Uchwały z [...] maja 2014 r., dokonana NPUCS), a także (iii) błędne ustalenie wysokości tego przychodu (kwestia do łatwego ustalenia przez odniesienie się do kursu giełdowego akcji I. SA, których właścicielem była M.SRA: kurs w dniu 31 grudnia 2014 r. był inny niż kurs w dniu 24 maja 2015 r. i później; co prawda akcje I. S.A. zostały sprzedane przez M.SKA do podatnika w 2013 r. bez zapłaty ceny, i od tego czasu (również na moment przekształcenia), M.SKA wykazywała jedynie pozycję wierzytelność równą cenie akcji I. S.A., przyjętej w transakcji sprzedaży z 2013 r.; niemniej - przyjmując taką samą wykładnię koncepcji "pozorności" dla transakcji sprzedaży akcji I. S.A. w 2013 r., jak wykładnia i rozwiązanie przedstawione przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. (oraz w decyzji NPUCS z [...] września 2020 r.) - należy wskazać, iż ta transakcja akcji sprzedaży ww. akcji w 2013 r. była przecież - co wynika z oświadczenia podatnika - nieodłączną częścią "restrukturyzacji" M. SKA, uzgodnionej przez podatnika wraz z doradcą podatkowym);
- 8) Zarzut Ósmy - rażące naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 17 ust. 1 pkt 4 lit c) w zw. z art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT - przez błędne ich zastosowanie w 2014 r., w sytuacji, gdy brak było przesłanek do ich zastosowania.

Pismem procesowym z dnia 8 marca 2021 r. NPUCS ustosunkował się do powyższych zarzutów.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zważył, co następuje:

Skarga nie zasługuje na uwzględnienie.

Spór w niniejszej sprawie sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy w stanie faktycznym sprawy, istniały dostateczne postawy do zastosowania przepisu art. 199a § 2 o.p., poprzez przyjęcie, że rzeczywistym celem uchwały Walnego Zgromadzenia M.SKA w osobach M. P. (komplementariusz i akcjonariusz) i J. P. (akcjonariusz) była jej likwidacja, a nie przekształcenie w M.Sp. z o.o., w konsekwencji czego strona uzyskała przychód z podziału majątku likwidowanej spółki M.SKA.

W pierwszej kolejności sąd odniesie się do zarzutu naruszenia art. 33 ust. 1 pkt 3) ustawy o KAS w zw. z art. 221 oraz art. 221a o.p. w zw. z art. 78 Konstytucji RP w zw. z art. 247 § 1

pkt 1) o.p., w którym strona skarżąca upatruje podstawę do stwierdzenia nieważności zaskarżonej decyzji.

W myśl art. 220 § 2 o.p. właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia. Jednakże Ordynacja podatkowa określa również odmienne przypadki, które wyznaczają inne, niż w art. 220 § 2 organy właściwe do rozpatrzenia odwołania. Unormowania zawarte w art. 221 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej określają, w jakich przypadkach odwołania rozpatrywane są przez ten sam organ, który wydał decyzję w pierwszej instancji.

Z dniem 1 marca 2017 r. (Dz. U. z 2016 r., poz. 1948) wszedł w życie art. 221a Ordynacji podatkowej. Po myśli art. 221a § 1 o.p., w przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4-5 ustawy o KAS, odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

Powyższe oznacza, że rzeczowa właściwość organu do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia odwołania od decyzji wydanej po przeprowadzeniu wobec strony postępowania podatkowego została określona przy odejściu od zasady dewolutywności, a więc bez konieczności kierowania tego środka zaskarżenia do organu wyższego stopnia. Odnosząc się do rozwiązania, przyjętego w art. 221a § 1 o.p., należy wyjaśnić, że zgodnie z art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa. Tak więc analizowana zasada konstytucyjna mówi o prawie do zaskarżenia. Wobec tego trzeba zauważyć, że nie wszystkie środki zaskarżenia posiadają czy też muszą posiadać cechę dewolutywności. Oznacza to, że art. 78 Konstytucji RP nie wiąże w sposób konieczny i bezwzględny prawa do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji z przesunięciem rozpoznania sprawy do organu wyższego stopnia.

Dodatkowo, w kontekście podstawowych gwarancji bezstronności organu i jego rzetelności należy odnotować, że kontrolowaną decyzję podpisała inna osoba niż decyzję z [...] września 2020 r., przy czym każdorazowo osoby składające podpisy działały z upoważnienia organu. Ponadto decyzja organu podlega sądowej kontroli.

Odmienne stanowisko strony skarżącej w tym zakresie należy postrzegać jako wywiedzione z dowolnej interpretacji obowiązującego stanu prawnego. W konsekwencji, zarzuty przez nią formułowane w tej materii nie są uzasadnione i jako takie nie mogły doprowadzić do podważenia legalności kontrolowanego rozstrzygnięcia. Strona w istocie powołuje się na regulacje prawne w sposób nieadekwatny do ich treści i bez uwzględnienia systemowych związków między nimi oraz pomijając specyfikę rozwiązań prawnych, odnoszących się ściśle do kontroli celno-skarbowej, przekształconej następnie w postępowanie podatkowe. Ustawodawca inaczej rozwiązał dwuinstancyjność - w kontekście art. 78 Konstytucji RP i art. 127 o.p. - niż oczekuje tego spółka.

W świetle powyższego powoływanie się przez stronę skarżącą na art. 78 Konstytucji RP nie miało żadnego przełożenia na wynik niniejszej sądowej kontroli, a zarzut naruszenia art. 33 ust. 1 pkt 3) ustawy o KAS w zw. z art. 221 oraz art. 221a o.p. w zw. z art. 78 Konstytucji RP w zw. z art. 247 § 1 pkt 1) o.p. sąd ocenił jako bezzasadny.

Przechodząc do meritum sprawy należy wskazać, że zgodnie z treścią przepisu art. 199a § 2 o.p., jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Przepis ten normuje sposób badania przez organy podatkowe skutków pozornych czynności prawnych, stanowiąc instrument, po który organy podatkowe mogą sięgać w odpowiedzi na czynności prawne, służące obniżeniu lub eliminacji ciężaru podatkowego. Przyjmuje się, że reguluje on sytuację, w której podatnicy usiłowali ukryć przed fiskusem rzeczywiście realizowaną czynność prawną (B. Dauter, w: S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, LexisNexis, Warszawa 2011, s. 818).

Analizowany przepis nie definiuje samodzielnie przesłanek pozorności czynności prawnej, ale wymusza wykładnię systemową zewnętrzną, sięgającą do prawa cywilnego. W myśl art. 83 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2020 r., poz. 1740, dalej: "k.c.") nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Przepis art. 83 § 1 k.c. odnosi się do pozorności oświadczeń woli, natomiast art. 199a § 2 o.p. dotyczy pozorności związanej z sytuacją, w której strony dokonują czynności prawnej dla ukrycia innej czynności prawnej. Czynność prawna symulowana ma ukryć (kamuflować) czynność prawną dyssymulowaną (ukrytą), która w zamierzeniu stron ma wywołać interesujące je de facto skutki prawne.

Podkreślić przy tym należy, że ustawodawca podatkowy w art. 199a § 2 o.p. nie kwestionuje skuteczności czynności symulowanych na gruncie prawa podatkowego, lecz wyłącznie nakazuje wywodzenie skutków podatkowych z czynności dyssymulowanej. To, że czynności pozorne są pomijane przy ustalaniu stanu faktycznego dla celów podatkowych, nie jest następstwem ich nieważności z mocy prawa (art. 83 § 1 k.c.). Ustawodawca podatkowy nakazał wywodzenie skutków tylko z czynności ukrytej, nie odwołując się do kwestii nieważności na gruncie prawa prywatnego (zob. P. Pietrasz, Ustalenie treści czynności prawnej przez organ podatkowy, w: C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 1098). Zauważa się, że nieważna umowa może wywoływać zarówno skutki prawne, które w ogóle nie zostały objęte treścią oświadczenia woli, jak i te, które strony przewidywały jako konsekwencje prawne swych oświadczeń. Współistniejące z taką umową zdarzenia prawne i faktyczne, przede wszystkim wykonanie określonych czynności, stwarza pewien stan, któremu nie można odmówić skutków w sferze prawa cywilnego. Nie można odmówić skutków również w sferze prawa podatkowego, gdyż np. przychód czy koszt podatkowy, wiążą się z czynnościami prawnymi bez względu na ich ważność, a nawet z czynnościami faktycznymi. Należy więc się zgodzić, że związek pomiędzy art. 199a § 2 o.p. a prawem cywilnym jest osłabiany przez autonomię prawa podatkowego w ten sposób, że dla zastosowania normy zawartej w tym przepisie nie ma znaczenia ważność czy skuteczność cywilistyczna czynności dyssymulowanej, gdyż organy podatkowe mają obowiązek wywieść skutki podatkowe na potrzeby ustalenia podatkowego stanu faktycznego, a nie oceniać cywilistyczną skuteczność lub ważność stosunku zawiązanego w drodze czynności dyssymulowanej na potrzeby ustalania stanu faktycznego lub prawnego inter partes w obrocie prywatnoprawnym (D. Gajewski (red.), Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia, Warszawa 2017, s. 10). Nie stanowią więc przeszkody dla zastosowania przepisu art. 199a § 2 o.p. okoliczności wykonania czynności w wymaganej dla ich ważności formie np. notarialnej czy też ich wpisu do odpowiedniego rejestru.

Przepis art. 199a § 2 o.p. może znaleźć zastosowanie jedynie w przypadku stwierdzenia istnienia w obrocie pozornej czynności prawnej, nie zaś czynności dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech pozorności. W przypadku wystąpienia czynności symulowanej i dyssymulowanej należy to kwalifikować jako obejście prawa, pozorowanie czynności przez strony obrotu prawnego, celem uniknięcia opodatkowania lub osiągnięcia jedynie korzyści podatkowej, na co środkiem działania organu jest kompetencja wynikająca z art. 199a § 2 o.p. Poza zakresem tej regulacji pozostają natomiast np. przypadki obejścia prawa polegające na symulowaniu czynności prawnej przy braku możliwości zidentyfikowania czynności dyssymulowanej. Przypomnienia zarazem wymaga, że przepis art. 199a § 2 o.p. ma zastosowanie jedynie w razie stwierdzenia dokonania pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej (tak: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 czerwca 2016 r., I FSK 1832/15, wszystkie orzeczenia powoływane w niniejszym uzasadnieniu są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>).

W orzecznictwie NSA jak i Sądu Najwyższego zwraca się uwagę na przesłankę podmiotową zastosowania pozorności, mianowicie w przypadku pozorności musi występować tożsamość stron czynności prawnej symulowanej i dyssymulowanej (wyrok SN z 10 czerwca 2013 r., II PK 299/12, uchwała SN z 22 maja 2009 r., III CZP 21/09, wyrok NSA z 15 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13). Zaznaczyć jednak należy, że na zagadnienie to należy spojrzeć odpowiednio w sytuacji, gdy nie mamy do czynienia z klasyczną sytuacją występowania dwóch podmiotów czynności prawnej.

Podsumowując tę część rozważań należy stwierdzić, że przepis art. 199a § 2 o.p. nie uprawnia organów podatkowych do zignorowania, na gruncie prawa podatkowego, konsekwencji wynikających z ważnych i skutecznych czynności prawnych, które zostały podjęte celem uchylecia się od opodatkowania (por. wyrok NSA z 13 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2690/15). Przeciwnie, stosowanie tej regulacji jest obowiązkiem organów, przy czym należy je ograniczyć do stanów faktycznych, w których obejście prawa polega na ukryciu czynności prawnej przez czynność symulowaną tych samych uczestników obrotu gospodarczego, celem osiągnięcia korzyści podatkowej, a nawet uniknięcia opodatkowania. Istotna jest też możliwość ustalenia czynności dyssymulowanej.

W orzecznictwie wielokrotnie przyjmowano, że o tym, czy czynność prawa jest pozorna, najczęściej decydują przepisy art. 83 § 1 k.c. (por. wyrok NSA z 17 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3351/14). Oświadczenie woli złożone dla pozoru to oświadczenie symulowane. Przyjmuje się, że symulacja ta musi się składać z dwóch elementów. Po pierwsze, strony, które dokonują takiej czynności prawnej, próbują wywołać wobec osób trzecich rzeczywiste, prawdziwe przeświadczenie, że ich zamiarem jest wywołanie skutków prawnych, objętych treścią ich oświadczeń woli. Co istotne, ten zamiar wywołania wrażenia może być objawiany także wobec władz publicznych czy notariusza, przed którym składane są oświadczenia (por. wyrok SN z 11 maja 2007 r., I CSK 70/07, Lex nr 287785). Pozorność czynności prawnej polega m.in. na tym, że strony przejawiają zamiar np. zbycia prawa, podejmując - w razie potrzeby - pewne czynności, pomimo że w rzeczywistości ich wola jest wyeliminowanie skutków dokonywanej czynności prawnej). Nie wyklucza zatem pozorności dokonanie czynności w formie aktu notarialnego. Po drugie, musi między stronami istnieć tajne, niedostępne osobom trzecim porozumienie, że te oświadczenia woli nie mają wywołać zwykłych skutków prawnych (akt konfidencji); porozumienie co do tego, że zamiar wyrażony w treści symulowanych oświadczeń woli nie istnieje lub że zamiar ten jest inny niż ujawniony w symulowanych oświadczeniach.

Dokonując interpretacji art. 199a § 2 o.p. w kontekście zacytowanego już wyżej art. 83 k.c. należy zauważyć, że pierwszy z tych przepisów wymienia czynności prawne, a drugi odnosi się do oświadczenia woli złożonego drugiej stronie. Czynnością prawną jest czynność, z którą norma prawna wiąże ustanowienie, zmianę lub zniesienie stosunku prawnego.

Z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy, w szczególności wobec istnienia konkretnych zarzutów skargi, istotne jest ustalenie, czy czynnością prawną jest uchwała organu spółki. Przeważająca część doktryny uważa, że uchwała spółki jest czynnością prawną, jeśli wywołuje skutki prawne. Warto w tym miejscu odnieść się do piśmiennictwa omawiającego tę kwestię. A. Szumański definiuje uchwałę jako "instrument prawny wyrażania woli organu kolektywnego". Uważa on, że uchwała stanowi czynność prawną spółki, gdyż wywiera ona wpływ na stosunki spółki, i to zarówno wewnętrzne, jak i zewnętrzne (A. Szumański, [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Kodeks spółek handlowych. Tom III. Spółka akcyjna, Warszawa 2013, s. 1196-1197). Podobnie J. Szwaja kwalifikuje uchwały jako jedną z postaci czynności prawnych (s. 1350). S. Sołtysiński postrzega uchwały "jako swoiste czynności prawne", które nie są same w sobie oświadczeniami woli, w przeciwieństwie do głosów współników. Zdaniem tego autora pozwala to uznać uchwałę za czynność prawną, zapobiegając zarazem możliwości uchylecia się od uchwały na podstawie wad oświadczenia woli. E. Łętowska określa uchwały jako jeden z rodzajów czynności prawnych, a więc "decyzje podjęte w głosowaniu (...) osób tworzących organ osoby prawnej i działających w tym charakterze" (E. Łętowska, Podstawy prawa cywilnego, Warszawa 1993, s. 93). K. Zawada wskazuje zaś, że "uchwały kolegialnych organów spółek kapitałowych, które wyrażają wolę wywołania skutków prawnych, należy traktować jako wielostronne czynności prawne spółki o skutku zewnętrznym (jako przykład podaje art. 379 k.s.h.) lub o skutku wewnętrznym, tj. występującym między spółką a osobami sprawującymi funkcje w innym organie spółki (tu jako przykład przywołuje art. 395 § 2 k.s.h.), albo jako wielostronne oświadczenia woli, stanowiące składnik czynności prawnej spółki o skutku zewnętrznym (tu autor przywołuje art. 17 § 1 k.s.h.); K. Zawada, Zaskarżanie uchwał współników spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz uchwał walnego zgromadzenia akcjonariuszy, [w:] A. Nowicka (red.), Prawo prywatne czasu przemian. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Stanisławowi Sołtysińskiemu, Poznań 2005, s. 595).

Mimo istnienia również odmiennych poglądów, tutejszy sąd przyjmuje te, zaprezentowane powyżej, za prawidłowe. W takiej sytuacji, sąd stwierdza, że skoro przepis art. 199a § 2 o.p. dotyczy pozorności dokonania czynności prawnej, to należy przyjąć, że odnosi się on również do czynności prawnych, jakimi są uchwały organów spółek, jeśli wywołują one skutki prawne. W ograniczonym zakresie należy w takiej sytuacji stosować przepis dotyczący pozorności oświadczeń woli (art. 83 k.c.), w szczególności - nie należy przyjmować, że w takiej sytuacji istnieje konieczność istnienia wzajemnych oświadczeń woli. Zasadny wydaje się pogląd wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3162/13, że "o tym, czy czynność jest pozorna, decydują wprawdzie przepisy kodeksu cywilnego (art. 83 § 1 k.c.), należy jednak zauważyć, że wg art. 199a § 2 o.p. tylko jedna z cech pozorności wymienionych w art. 83 § 1 k.c. (przepis ten nieco szerzej definiuje cechy czynności pozornej) ma zastosowanie, to znaczy, gdy strony dokonują czynności pozornej (symulowanej)

w celu ukrycia innej czynności prawnej (dyssymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać". Za priorytetowe w realiach sprawy takiej jak rozpoznawana należy uznać możliwość wyraźnego wskazania czynności symulowanej i dyssymulowanej. Niezasadnym jest natomiast poszukiwanie konkretnego adresata czynności prawnej jak też wzajemności oświadczeń.

Warto również wskazać, że uchwała o przekształceniu spółki SKA w Sp. z o.o. - którą w rozpatrywanej sprawie uznano za czynność prawną dokonaną pod pozorem - nie jest wyłącznie uchwałą o charakterze wewnętrznym. Jej treść musi zostać zakomunikowana zarządowi spółki, po czym następuje wpis do rejestru. Ponieważ spółka i wspólnik to dwa odrębne podmioty, a zgromadzenie wspólników oraz zarząd to dwa odrębne organy, spełniona jest też definicja pozorności, jaką jest zakomunikowanie uchwały i jej akceptacja przez spółkę. Zatem wbrew temu, co zarzuca w skardze pełnomocnik, nie można mówić o tym, iż uchwała spółki nie może być uznana za czynność pozorną w świetle art. 199a § 2 o.p., gdyż nie ma oznaczonego adresata.

Uchwała wspólników SKA o jej przekształceniu w spółkę z o.o. stanowi czynność prawną, która może być przedmiotem badania organów pod kątem jej pozorności, tj. czy została ona dokonana pod pozorem dokonania innej czynności prawnej - tutaj - likwidacji spółki. Bez trudu można tu wskazać czynność pozorną (przekształcenie SKA w spółkę z o.o.) i czynność dyssymulowaną (likwidacja spółki M.SKA). Tym samym należy uznać, że strona otrzymała w 2014 r. podlegający opodatkowaniu przychód z likwidacji spółki M.SKA, nie zaś - jak zamierzała - wolny od podatku z likwidacji spółki osobowej M. P. spółka.

Wprawdzie przekształcenie spółki wymaga podjęcia różnych działań (uchwała, akty notarialne, wpis do odpowiedniego rejestru), to jednak są to tylko działania towarzyszące czynności przekształcenia. Nie ma potrzeby, aby organ, wskazując czynność pozorną i czynność ukrytą dokonywał oceny pozorności poszczególnych, podjętych w związku z czynnością podstawową, działań. Ich ważność i skuteczność na gruncie prawa cywilnego nie stoi na przeszkodzie stwierdzeniu przez organ podatkowy pozorności czynności prawnej, jaka miała miejsce w przypadku przekształcenia spółki w rozpatrywanym przypadku.

W kontekście zaprezentowanych powyżej poglądów nie można również zgodzić się z zarzutem, iż skuteczności czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego można oceniać jedynie miarą ważności czy też skuteczności tej czynności na gruncie innych gałęzi prawa, w tym prawa cywilnego. Należy bowiem zauważyć, że o znaczeniu tych zachowań na gruncie prawa podatkowego zawsze decyduje ustawodawca podatkowy. Czynność prawna nieważna nie jest prawnym "niczym", nie jest ona "niedokonana" lub "nieistniejąca". Spełnienie określonych świadczeń, nawet wówczas, gdy ich podstawę stanowi nieważna czynność prawna, wywołuje doniosłe skutki prawne. Skutki te można łączyć z pewnym stanem faktycznym, którego istotnym elementem jest sama umowa stanowiąca "przyczynę sprawczą" działania stron oraz określone zachowanie stron, polegające na spełnieniu świadczeń, zgodnie z treścią zawartego porozumienia. Nieważna umowa może wywoływać zarówno skutki prawne, które w ogóle nie zostały objęte treścią oświadczenia woli, jak i te, które strony przewidywały jako konsekwencje prawne swych oświadczeń. Współistniejące zaś z taką umową zdarzenia prawne i faktyczne, przede wszystkim wykonanie określonych czynności, stwarza pewien stan, któremu nie można odmówić skutków w sferze prawa cywilnego. Nie można odmówić skutków również w sferze prawa podatkowego, gdyż przykładowo koszt "podatkowy" - podobnie zresztą jak i przychód - wiąże się z czynnościami prawnymi bez względu na ich ważność, a ponadto wiąże się również z czynnościami faktycznymi (zob. Etel Leonard (red.). Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany Opublikowano: LEX/el. 2020/).

W ocenie sądu, przedstawiony stan faktyczny sprawy pozwalał na przyjęcie, że pod pozorem podjętej przez Walne Zgromadzenie M.SKA w osobach skarżącego i jego małżonki uchwały z dnia [...] maja 2014 r. o przekształceniu tej spółki w spółkę M. Sp. z o.o. ukryto czynność prawną rzeczywistą - likwidację spółki M.SKA. Wskazują na to w sposób oczywisty następujące okoliczności: (-) w dniu [...] czerwca 2014 r. do KRS została wpisana M. Sp. z o.o. i tego samego dnia Nadzwyczajne Zgromadzenie M. Sp. z o.o. podjęło uchwałę w sprawie jej rozwiązania; (-) pomimo, że M. Sp. z o.o. została zlikwidowana, jej majątek nie został rozdysponowany przez wspólników, co wiązałoby się z obowiązkiem zapłaty podatku, a wniesiony do założonej wyłącznie w tym celu kolejnej spółki M. sp. z o.o.; (-) nowoutworzona spółka M. sp. z o.o. nie prowadziła działalności gospodarczej, została przekształcona w spółkę osobową M. P. spółka jawna; (-) powstała w wyniku zmiany formy prawnej M. P. spółka jawna również nie prowadziła działalności gospodarczej, lecz została niemal natychmiast

zlikwidowana, jednakże w taki sposób, aby w wyniku kompensaty wzajemnych wierzytelności z tytułu sprzedaży stronie udziałów M.sp. z o.o. w likwidacji i pożyczki w tym samych kwotach 13.177.675,14 zł nie doszło do zapłaty podatku.

Z uwagi na powyższe nie można było uznać za zasadny zarzutu naruszenia art. 191 w zw. z art. 194 § 1 i § 2 o.p. - przez dokonanie przez NPUCS w decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r. ustaleń faktycznych w sposób wybiórczy i dowolny, a nie w granicach swobodnej oceny materiału dowodowego, to znaczy przyjęcie i uwzględnienie wyłącznie tych okoliczności faktycznych, które pozwoliły organowi podatkowemu na przyjęcie, że dokonana przez skarżącego czynność polegająca na podjęciu Uchwały z [...] maja 2014 r., na podstawie której nastąpiło przekształcenie M.SKA w M.sp. z o.o., miała charakter pozorny oraz nieuwzględnienie okoliczności wynikających z przekazanych przez skarżącego dokumentów, z których w sposób jasny i niebudzący wątpliwości wynika zamiar stron przeprowadzenia restrukturyzacji działalności M.SKA i dalsze prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż taki zamiar nie wynika z przedstawionych powyżej działań strony.

Sąd uznał, że uchwała z dnia [...] maja 2014 r. została podjęta jedynie dla pozorów, o czym bez wątplenia świadczy to, że w realiach gospodarczych podstawowym celem przekształcenia spółki jest zmiana jej formy prawnej. Ten sam podmiot traci swą dotychczasową formę prawną i z dniem przekształcenia prowadzi swoje istnienie w nowej formie - jako spółka należąca do innego typu spółek handlowych. W przedmiotowej sprawie spółka przekształcona nie podjęła w ogóle działalności gospodarczej. W tej sytuacji organ był uprawniony do zastosowania przepisu art. 199a § 2 o.p. wyłącznie w stosunku do uchwały z [...] maja 2014 r. i wbrew zarzutom skargi jest to podstawa prawna do pominięcia przez organ podatkowy skutków z niej wynikających. Sam fakt podjęcia uchwały o przekształceniu M.SKA w M.Sp. z o.o. i jej realizacja automatycznie nie oznacza bowiem, że taki był rzeczywisty cel wspólników.

Z uwagi na to, że dochód, uzyskany z likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej, wiązałby się z koniecznością zapłaty podatku dochodowego, postanowiono podjąć uchwałę o przekształceniu jej w Sp. z o.o., ale wyłącznie po to, aby jej majątek przenieść do zawiązanej wyłącznie w tym celu spółki. Kolejne działania, czyli jej przekształcenie w spółkę osobową i niemalże natychmiastowa likwidacja, w powiązaniu z kompensatą wzajemnych wierzytelności, konieczność zapłaty podatku wykluczało. W taki, zakamuflowany sposób, uzewnętrzniono pozorny zamiar o przekształceniu SKA w Sp. z o.o., którą w wyniku zaplanowanych działań ostatecznie zlikwidowano, lecz jako spółkę osobową, co było zwolnione z opodatkowania.

O realizacji celu przekształcenia spółki w inną spółkę można byłoby mówić wówczas, gdyby powstały w wyniku przekształcenia podmiot podjął próbę prowadzenia działalności gospodarczej. W przedmiotowej sprawie sytuacja taka nie miała miejsca. Bez znaczenia jest przy tym okoliczność, że uchwała o przekształceniu spółki M.SKA w M. Sp. z o.o. została zarejestrowana przez sąd rejestrowy. Niewątpliwie, organ podatkowy nie ma uprawnień by znieść skutki prawomocnych orzeczeń sądowych. Redakcja przepisu art. 199a § 2 o.p. nie stawia jednak organom takich wymagań, pozwalając samodzielnie oceniać czynności prawne pod kątem ich pozorności. Nie stoi temu na przeszkodzie dokonanie czynności w formie aktu notarialnego ani też zarejestrowanie czynności przez sąd. W przypadku wystąpienia pozorności organy mają prawo wywieść skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej. Za niezasadny sąd uznaje więc zarzut naruszenia art. 120, art. 199a § 1, § 2, § 3 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS w zw. z art. 6944 k.p.c. w zw. z art. 361 oraz art. 365 § 1 k.p.c.

Warto również wskazać, że skarżący był w pełni świadomy, że uchwała z dnia [...] maja 2014 r. została podjęta wyłącznie dla pozorów, czego potwierdzeniem są złożone przez skarżącego, przesłuchanego w dniu [...] września 2018 r. w charakterze strony, zeznania. Skarżący realizował bowiem z góry założony plan, zaproponowany mu przez doradcę prawnopodatkowego. Na pytania o cele gospodarcze założonych i przekształconych spółek, udzielał wymijających odpowiedzi, które z reguły sprowadzały się do twierdzenia, iż był to element planu, zaproponowanego przez firmę doradczą F. Na pytanie o cel gospodarczy przekształcenia SKA w sp. z o. o., a następnie utworzenia M. sp. z o. o. skarżący odpowiedział, cyt.: "Gdy podjąłem decyzję o wygaszeniu działalności spółki komandytowo akcyjnej skorzystałem z porady uznanego doradcy prawnopodatkowego, który przedstawił mi na piśmie bezpieczny, zgodny z prawem, sposób zlikwidowania spółki komandytowo-akcyjnej, której elementem było dokonanie przekształcenia spółki komandytowo akcyjnej oraz utworzenie nowej spółki z o. o. i to była M.. Doradcą była firma F. (...)."

Z zeznań skarżącego jednoznacznie wynika, że podjęcie uchwały o przekształceniu SKA w sp. z o. o., było jedynie sposobem na zlikwidowanie tej pierwszej spółki. Zasadnie zatem organ

podatkowy uznał, że pod pozorem podjęcia uchwały z dnia [...] maja 2014 r. o przekształceniu SKA w sp. z o. o. strona w rzeczywistości podjęła uchwałę o likwidacji tej pierwszej spółki – taki był jej rzeczywisty zamiar. Uchwała z [...] maja 2014 r. miała na celu jedynie zakamufłowanie faktycznie podjętej czynności.

W kontekście powyższych rozważań należy uznać, że zgromadzony w sprawie materiał dowodowy był wystarczający do zastosowania przepisów prawa materialnego, tj. art. 10 ust. 1 pkt 7, art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. c), art. 21 ust. 1 pkt 50a, art. 24 ust. 5 pkt 3, art. 30a ust. 1 pkt 4 i ust. 7, art. 45 ust. 3b, ust. 4 pkt 4 pkt 2 i ust. 6 ustawy o PIT. Stosując te regulacje organ dokonał prawidłowej subsumpcji stanu prawnego.

Strona skarżąca zarzuca naruszenie art. 187 § 1 w zw. z art. 194 § 1 i § 2 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez brak wyczerpującego rozpatrzenia przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. całego zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego i oparcie rozstrzygnięcia na wybranych jego elementach, w szczególności w zakresie pominięcia woli stron co do faktycznego podjęcia Uchwały z [...] maja 2014 r., stanowiącej przecież 'dokument urzędowy' w rozumieniu art. 194 § 1 i § 2 o.p., jako sporządzony w formie aktu notarialnego. W ocenie sądu ten zarzut jawi się jako bezzasadny, gdyż, jak już wskazano, stwierdzeniu pozorności czynności prawnej nie stoi na przeszkodzie ważność tej czynności na gruncie prawa cywilnego czy też forma, która została dochowana dla jej ważności, w tym forma notarialna. Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 121 § 1, art. 122, art. 124 i art. 210 § 1 pkt 6 oraz art. 210 § 4 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez nieprawidłowe sporządzenie przez NPUCS uzasadnienia decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r., które jest niespójne i wewnętrznie sprzeczne należy wskazać, że sąd takich niespójności czy też sprzeczności nie dostrzega. W podejmowanych przez stronę działaniach można wskazać różne cele - bliższe i dalsze. W zaskarżonej decyzji zostały one opisane w sposób zrozumiały i jasny. Organ wskazał na inny cel podjętych działań niż ten wyrażony w pozorowanej uchwale o przekształceniu SKA w sp. z o. o., którym w istocie była likwidacja tej spółki. Słusznie też wskazuje, że przebieg podejmowanych działań świadczy o pozorności przekształcenia, gdyż symuluje ona inną czynność – likwidację tej spółki, a prawdziwym motywem podejmowanych działań jest uchronienie się od zapłaty podatku dochodowego. Uzasadniając rozstrzygnięcie organ skoncentrował się na wyjaśnieniu pozorności dokonanej czynności prawnej. Pozorowanie czynności co do zasady ma jednak cel ukryty. Jak wskazuje się w doktrynie prawa cywilnego, oświadczenie woli złożone jest dla pozorów wtedy, gdy z góry powziętym zamiarem stron jest brak woli wywołania skutków prawnych; strony udają, że dokonują jakiejś czynności prawnej. Zwykła pozorność ma miejsce wtedy, gdy pod pozorowaną czynnością poza tym nic się nie kryje, na przykład osoba A – pragnąc uchronić się od odpowiedzialności podatkowej – zawiera z osobą B umowę pozorującą sprzedaż wartościowego składnika majątkowego po to, ażeby uniemożliwić jego egzekucyjne zajęcie i sprzedaż w drodze licytacji, przy czym obie strony tej rzekomej umowy są zgodne co do tego, że nie będzie ona miała żadnych skutków prawnych wynikających z umowy sprzedaży (S. Dmowski, S. Rudnicki, Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga pierwsza. Część ogólna, Warszawa 2004, s. 358).

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 120, art. 199a § 1 i § 2 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ustawy o KAS - przez przekroczenie kompetencji przez NPUCS w decyzji z [...] grudnia 2020 r. i błędne przyjęcie, że przepisy art. 199a § 1 i § 2 o.p. obowiązujące w 2014 r., stanowiły substytut tzw. klauzuli generalnej w zakresie unikania opodatkowania (która jest zawarta w art. 119a o.p. obowiązującym od dnia 15 lipca 2016 r.) i umożliwiły organowi orzekanie o skutkach podatkowych czynności, które faktycznie w obrocie prawnym nie wystąpiły, o czym świadczą wielokrotnie powtarzane w treści decyzji NPUCS z dnia [...] grudnia 2020 r. (jak również w treści decyzji NPUCS z dnia [...] września 2020 r.) twierdzenia, stosowane w decyzjach dotyczących zastosowania tzw. klauzuli generalnej w zakresie unikania opodatkowania, które są przesłanką do zakwestionowania działań podejmowanych przez podatnika, ale dopiero na podstawie art. 119a i następne Ordynacji podatkowej, obowiązującego od dnia 15 lipca 2016 r. wskazać należy, że przepis art. 199a ma charakter procesowy – u podstaw jego wprowadzenia legła potrzeba stworzenia ogólnej ramy proceduralnej dla analizy charakteru czynności prawnych o podatkowopravnym konsekwencjach. Z treści art. 199a o.p. nie wynika więc materialna klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, bowiem przepis ten nie prowadzi do skutku typowego dla klauzuli, tzn. do przerwania więzi między hipotezą a dyspozycją właściwej normy materialnego prawa podatkowego i zastąpienia tej dyspozycji innym skutkiem. Podjęcie przez podatników działań kamuflujących rzeczywisty charakter dokonanych czynności (bądź mylne przeświadczenie co

do tego charakteru) nie wiedzie do pojawienia się nowego wzorca subsumpcji – wzorzec ten jest w takiej sytuacji tylko jeden, a art. 199a o.p. ma umożliwić organowi jego przypisanie na podstawie realnego przebiegu wypadków (zob. Jarosław Olesiak, Łukasz Pajor Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania a ustalanie treści czynności prawnej oraz istnienia stosunku prawnego lub prawa na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej Głosa 2018/2/107-113). W niniejszej sprawie organy dowiodły w sposób bezsporny, że dokonana przez M.SKA czynność prawna miała charakter pozorny, wyraźnie wskazano czynność symulowaną i dyssymulowaną, co pozwalało, bez potrzeby odwoływania się do klauzuli abuzywnej, na zakwestionowanie tej czynności i wywiedzenie skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej. W ocenie sądu, w niniejszej sprawie nie można mówić o ukrytym stosowaniu klauzuli abuzywnej, której stosowanie, co niewątpliwe, w kontrolowanym okresie, było niedozwolone.

W odniesieniu do zarzutu, że nie można uznać za pozorne kilku czynności na raz i wywodzić skutków z czynności niedokonanej - zespołów czynności niedokonanych (likwidacja spółki M.SKA) należy wyjaśnić, że istotnie, w stanie prawnym obowiązującym w 2014 r., instytucja pozorności nie dawała podstaw do kwestionowania skutków podatkowych szeregu czynności cywilnoprawnych, podejmowanych przez podatnika. Jednakże w rozpoznawanej sprawie nie mamy do czynienia z taką sytuacją. Wbrew zarzutom skargi - jedyną czynnością, uznaną za pozorną, jest uchwała o przekształceniu SKA w Sp. z o.o.

Z kolei ustosunkowując się do zarzutu, iż organowi umknęło to, że w obecnym (tak samo jak obowiązującym w 2014 r.) stanie prawnym spółka z o.o. może powstać w celach zarobkowych, w celach gospodarczych niemających charakteru zarobkowego ale również w celu niegospodarczym (art. 151 § 1 k.s.h.) należy wyjaśnić, że ani organ ani sąd tego nie kwestionują. Należy jednak wyjaśnić, że spółka z o.o. może powstać w celach zarobkowych, w celach gospodarczych niemających charakteru zarobkowego, ale również w celu niegospodarczym. Bez wątplenia jednak musi to być cel zgodny z prawem (por. wyrok SN z 9 listopada 2007 r., sygn. akt III CSK105/07). W stanie faktycznym rozpoznawanej sprawy spółka z o.o. powstała jednak wyłącznie w celu fiskalnym.

Za niezasadny należy uznać zarzut naruszenia przepisów art. 120, art. 121 § 1 o.p. - przez prowadzenie postępowania podatkowego w sposób przewlekły, niebudzący zaufania do organów podatkowych, powodujący przekonanie, że postępowanie podatkowe zmierza jedynie - bez istnienia podstawy prawnej do takiego działania - do podważenia ważnych i skutecznych czynności prawnych dokonanych przez skarżącego w 2014 r., w szczególności w zakresie podjęcia "Uchwały z dnia [...]05.2014 r." i kolejnych następnych czynności, które nastąpiły w 2014 r. Należy zgodzić się z organem, że sam fakt prowadzenia postępowania przez okres dwóch lat i sześciu miesięcy nie oznacza automatycznie, że podjęte w sprawie rozstrzygnięcie było nieprawidłowe. Tym bardziej, że przedmiot rozpoznawanej sprawy jest szczególnie skomplikowany, z czym związana jest konieczność dogłębnego i wnikliwego przeanalizowania stanu prawnego oraz zgromadzonych dowodów, o czym świadczy między innymi obszerność wydanych przez organy rozstrzygnięć oraz skarga licząca 68 stron. Nie można stawiać zarzutu, że postępowanie było prowadzone w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych, zmierzający do wydania bez podstawy prawnej decyzji, w której podważono ważne i skuteczne czynności prawne, jedynie z uwagi na niezadowolenie strony z podjętego rozstrzygnięcia. Subiektywne przekonanie strony o wadliwości decyzji NPUCS nie stanowi automatycznie o naruszeniu przez organ zasad postępowania podatkowego.

Ustosunkowując się do zarzutu naruszenia przepisów postępowania, które zdaniem pełnomocnika skarżącego mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj.: art. 120, art. 121 § 1 oraz art. 210 § 1 pkt 4 i pkt 6 oraz art. 210 § 4 o.p. w zw. z art. 94 ust. 2 ust. 2 ustawy o KAS oraz art. 150 § 1 w zw. art. 474 § 1 k.s.h. poprzez brak uzasadnienia w skarżonej decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r. (oraz w decyzji tut. organu, wydanej jako organ I instancji z dnia [...] września 2020 r.), dłaczego błędnie pominięto bezwzględnie obowiązujące warunki, skutki i terminy likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej wynikające m. in. z art. 150 § I w zw. art. 474 § 1 k.s.h., co doprowadziło, zdaniem strony, do błędnego ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego z ww. tytułu należy wyjaśnić, jak słusznie wskazuje organ, że przepisami, kreującymi moment powstania obowiązku podatkowego, są przede wszystkim przepisy prawa podatkowego, a nie ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. W przedmiotowym stanie faktycznym stanowiły go następujące przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych: (-) art. 10 ust. 1 pkt 7 stanowiący, że źródłami przychodów są: kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne

zbycie praw majątkowych; (-) art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. c) stanowiący, że przychodem z kapitałów pieniężnych jest podział majątku likwidowanej osoby prawnej lub spółki; (-) art. 21 ust. 1 pkt 50a stanowiący, że wolne od podatku są wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki, w części stanowiącej koszt nabycia lub objęcia udziałów (akcji) w tej spółce lub udziałów w zyskach osoby prawnej; (-) art. 24 ust. 5 pkt 3 stanowiący, że dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki.

Z powyższych przepisów płynie wniosek, że momentem powstania przychodu podatkowego dla skarżącego jest dzień otrzymania majątku z likwidacji spółki, po pomniejszeniu o koszty nabycia udziałów. Przychód, z tytułu majątku likwidowanej spółki komandytowo-akcyjnej, skarżący ostatecznie uzyskał w dniu [...] grudnia 2014 r., kiedy to "uwolnił się" od swoich zobowiązań z tytułu przejętego majątku M.SKA, otrzymując w dniach [...] grudnia 2014 r. majątek polikwidacyjny M. P. spółka jawna i M. Sp. z o.o. Dlatego też nie można zgodzić się ze skarżącym, że rozpoznanie przychodu z powyższego tytułu nastąpiło w nieprawidłowym roku podatkowym. Dodatkowo wskazać godzi się, że organ odwoławczy, aprobując moment powstania przychodu w skarżonej decyzji z dnia [...] grudnia 2020 r. wyjaśnił, iż powodem uchylecia skarżonej decyzji i określenia zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r. w wysokości wskazanej w sentencji niniejszej decyzji jest nieprawidłowe ustalenie przez organ I instancji dochodu, uzyskanego przez stronę, z likwidacji Spółka M.SKA. Mianowicie z treści art. 24 ust. 5 pkt 3 ustawy o PIT, dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód (przychód) faktycznie uzyskany z tego udziału, w tym także wartość majątku otrzymanego w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki. Powyższe oznacza, że ustalony na dzień [...] maja 2014 r. majątek M.SKA stanowi różnicę pomiędzy wartością aktywów a zobowiązaniami spółki, a nie jak przyjął organ I instancji w skarżonej decyzji - z pominięciem tej różnicy.

W świetle powyższego, rozpoznanie u skarżącego przychodu w podatku PIT miało miejsce we właściwym roku podatkowym i dlatego sąd uznał, że zarzut niedopełnienia obowiązków z art. 474 § 1 k.s.h., tj. niedochowania warunków formalnych, związanych z potrzebą zapewnienia wierzycielom rocznego okresu na zaspokojenie roszczeń - nie zasługuje na uwzględnienie. Obowiązek ten spoczywał bowiem na skarżącym, który majątek likwidowanej M. otrzymał przed wyżej wskazanym, rocznym terminem, tj. w dniu 31 grudnia 2014 r.

Warto w tym miejscu wskazać, że w rozpoznawanej sprawie mamy do czynienia z czynnością pozorną w postaci uchwały o przekształceniu spółki, podczas gdy czynnością faktyczną była uchwała o likwidacji SKA, zaś majątek spółki podatnik otrzymał w taki sposób, że spółka, powstała w wyniku dokonanego przekształcenia została niemalże natychmiast zlikwidowana, jednakże dokonano tego w taki sposób, aby w wyniku kompensaty wzajemnych wierzytelności w tym samym kwotach nie doszło do zapłaty podatku. Tym samym w sytuacji, gdy podatnik powziął czynności prawne, mające ukryć faktyczny moment uzyskania przychodu z likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej i jej majątek otrzymał przed terminem określonym w art. 474 § 1 k.s.h., zarzut naruszenia tego przepisu przez organy podatkowe poprzez rozpoznanie przychodu w niewłaściwym roku podatkowym, nie znajduje uzasadnienia.

Sąd nie stwierdził też naruszenia innych, wskazywanych w skardze przepisów postępowania. Podkreślić trzeba, że w sprawie stan faktyczny jest bezsporny, sporna jest jego ocena prawna. Jej prawidłowość kwestionuje strona skarżąca. Organ wyjaśnił jednak swoje stanowisko w sposób wystarczający i poddający się kontroli, a sąd uznaje to stanowisko za prawidłowe.

W skardze przedstawiono również bogate orzecznictwo sądów administracyjnych, zapadłe na gruncie stosowania art. 199a o.p., które, w ocenie strony, wskazuje na słuszność jej argumentów. Należy jednak wyjaśnić, że szeroko cytowane orzeczenia zapadły na kanwie indywidualnych spraw i nie można przenosić ich bezpośrednio na grunt rozpatrywanej sprawy, zwłaszcza że żadne z nich nie dotyczy analogicznego stanu faktycznego. Również okoliczność, iż wyrokiem z dnia 3 lutego 2021 r., sygn. akt II FSK 1274/20, NSA uchylił wyrok tut. sądu z dnia 25 marca 2020 r. w sprawie o sygn. akt I SA/Bk 75/20, pozostaje bez wpływu na podjęte rozstrzygnięcie z uwagi na to, iż zapadł w indywidualnej sprawie, o odmiennym stanie faktycznym od rozpoznawanej, zaś organ każdorazowo ocenia, czy w danym przypadku zostały spełnione przesłanki do tego, aby daną czynność prawną można było uznać za rzeczywistą, czy też dokonaną wyłącznie dla pozoru. W sprawie niniejszej taka ocena doprowadziła do szeroko zaprezentowanych w obszernym uzasadnieniu, niekorzystnych dla skarżącego wniosków, z którymi tutejszy sąd się zgadza. Nadto, na dzień sporządzenia

uzasadnienia w rozpoznawanej sprawie nieznane są przyczyny, dla których NSA uchylił w całości wyrok WSA w Białymstoku o sygn. akt I SA/Bk 75/20, zatem brak jest podstaw do stwierdzenia, że zaprezentowane przez WSA stanowisko, które skład orzekający w pełni podziela, dotyczące możliwości zastosowania art. 199a § 2 o.p. do stwierdzenia pozorności uchwały o przekształceniu spółki i wywodzenia skutków prawnych z czynności, jaką była rzeczywiście podjęta uchwała o likwidacji SKA, było nieprawidłowe.

Reasumując, tutejszy sąd uznał, że w niniejszej sprawie organ wykazał, że uchwała o przekształceniu SKA w sp. z o. o. była wprawdzie czynnością prawną, która została faktycznie wykonana, lecz stanowiła czynność pozorną. Prawdziwym zamiarem Walnego Zgromadzenia M.SKA było podjęcie uchwały o jej likwidacji. Z uwagi na to, że wiązałoby się to z koniecznością zapłaty należnego podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 19%, podjęto uchwałę o przekształceniu SKA w sp. z o.o., której majątek przeniesiono do utworzonej wyłącznie w tym celu innej spółki kapitałowej, którą po przekształceniu w spółkę M. P. spółka jawna niemal natychmiast zlikwidowano. Za powyższymi działaniami stał skarżący, co pozwoliło mu na uniknięcie opodatkowania dochodu, jaki uzyskał z likwidacji spółki M.SKA. Mając na uwadze powyższe, sąd, nie dostrzegając naruszenia przepisów prawa materialnego i procesowego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.), orzekł o oddaleniu skargi.

Wyrok NSA z 14 stycznia 2014 r., II FSK 2415/18

1. Wyrokiem z dnia 6 maja 2016 r., III SA/Wa 1216/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę J. K. (zwanej dalej skarżącą) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 12 marca

2015 r. w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2011 r.

2. Ze stanu sprawy przyjętego przez sąd pierwszej instancji wynika, że zaskarżoną decyzją z dnia 12 marca 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, po rozpatrzeniu odwołania skarżącej utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia 10 grudnia 2014 r. określającą zobowiązanie podatkowe

w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2011 r. od dochodu z tytułu objęcia udziałów w spółce mającej osobowość prawną w zamian za wkład niepieniężny w wysokości 85.048,00 zł.

Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji wynika, że aktem notarialnym z dnia 9 listopada 2011 r. skarżąca zawiązała w celu prowadzenia działalności gospodarczej spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Kapitał zakładowy wyniósł 450.000,00 zł

i dzielił się na 450 równych i niepodzielnych udziałów o wartości nominalnej 1.000,00 zł każdy. Skarżąca objęła 450 udziałów o wartości nominalnej po 1.000,00 zł każdy i łącznej wartości 450.000,00 zł i pokryła je w całości wkładem niepieniężnym w postaci prawa własności zabudowanej nieruchomości.

Wykonując zobowiązanie do pokrycia 450 udziałów w kapitale zakładowym skarżąca aktem notarialnym z dnia 10 listopada 2011 r. przeniosła na rzecz sp. z o.o. własność zabudowanej nieruchomości. Nieruchomość była zabudowana trzema budynkami mieszkalnymi. Skarżąca prowadziła jednoosobową działalność gospodarczą polegającą na wynajmie lokali mieszkalnych.

3. W skardze skarżąca zarzuciła naruszenie m.in.:

- art. 201 § 1 pkt 2 oraz art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2015, poz. 613 ze zm. – zwanej dalej: ord.pod.) - poprzez zaniechanie zawieszenia postępowania podatkowego do czasu rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez Sąd Okręgowy, którego przedmiotem jest ocena ważności czynności prawnej w postaci wniesienia w charakterze wkładu niepieniężnego przez skarżącą do sp. z o.o. nieruchomości, co stanowiło jednocześnie niedopuszczalną ingerencję w sferę jurysdykcji sądu powszechnego.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie, podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie.

4. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę, wskazując, że organ odwoławczy postanowieniem z dnia 9 marca 2015 r. odmówił zawieszenia postępowania odwoławczego. W uzasadnieniu organ stwierdził, że rozpoznanie przez Sąd Okręgowy

powództwa o stwierdzenie nieważności czynności prawnej, tj. oświadczenia woli wyrażonego w akcie notarialnym z dnia 10 listopada 2011 r.

w zakresie przeniesienia w drodze aportu na rzecz sp. z o.o. prawa własności zabudowanej nieruchomości nie jest warunkiem koniecznym do rozstrzygnięcia niniejszej sprawy i w związku z tym nie może być zakwalifikowane jako zagadnienie wstępne - co zostało szeroko uzasadnione w przedmiotowym postanowieniu.

Jednocześnie sąd zwrócił uwagę, że skarżąca nie skorzystała z prawa wniesienia zażalenia na to postanowienie, w wyniku czego stało się ono prawomocne. Za niezrozumiały sąd uznał zarzut naruszenia przepisów postępowania "mający istotny wpływ na treść zaskarżonej decyzji, polegający na obrazie art. 201 § 1 pkt 2 ord. pod.(...)" poprzez odmowę zawieszenia postępowania podatkowego.

Sąd pierwszej instancji zauważył, że postanowieniem z dnia 17 lutego 2016 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie odmówił zawieszenia postępowania sądowego, uznając wniosek skargi w tym zakresie za bezpodstawny.

5. Powyższy wyrok następcy prawny skarżącej zaskarżyła skargą kasacyjną, zarzucając naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na treść zaskarżonego wyroku, polegające na obrazie art. 145 § 1 pkt 1 lit c) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.

z 2012 r., poz. 270 ze zm., dalej: p.p.s.a), poprzez oddalenie skargi mimo, że organ administracji skarbowej II instancji dopuścił się istotnego naruszenia przepisów postępowania w postaci obrazu art. 201 § 1 pkt 2 ord. pod., mającego istotny wpływ na wynik sprawy, które to uchybienie znalazło swój wyraz w zaniechaniu zawieszenia postępowania podatkowego, gdy rozpatrzenie sprawy było zależne od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez sąd powszechny, a dotyczącego ustalenia ważności czynności prawnej polegającej na przeniesieniu przez skarżącą nieruchomości w charakterze wkładu niepieniężnego do spółki z o.o.

W uzasadnieniu wskazała, że jeżeli przedmiotem zawisłego przed sądem powszechnym sporu jest materia ważności czynności prawnej mającej być źródłem zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, to obowiązkiem organu podatkowego jest zawieszenie postępowania do czasu prawomocnego zakończenia tego sporu.

Mając na uwadze powyższe, wniosła o:

- uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie.

Naczelnny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw i dlatego podlega oddaleniu.

6. Z art. 201 § 1 pkt 2 ord. pod. wynika, że organ podatkowy zawiesza postępowanie, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd.

Jak wskazuje P. Pietrasz w komentarzu (zob. P. Pietrasz [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, Lex/el. 2019, komentarz do art. 201 pkt 4): art. 201 § 1 pkt 2 ord. pod. pozwala na wyodrębnienie czterech istotnych elementów składających się na konstrukcję zagadnienia wstępnego:

- 1) wyłączenia się ono w toku postępowania podatkowego;
- 2) jego rozstrzygnięcie należy do innego organu lub sądu;
- 3) rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego, zatem zagadnienie wstępne musi poprzedzać rozpatrzenie sprawy;
- 4) istnieje zależność między rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego, a rozpatrzeniem sprawy i wydaniem decyzji.

Przez określenie zagadnienia wstępnego należy rozumieć pewną kwestię o charakterze otwartym (tzn. jeszcze nieprzesądzona), której treścią może być wypowiedź co do uprawnienia lub obowiązku, stosunku lub zdarzenia prawnego, albo inne jeszcze okoliczności mające znaczenie prawne. Z zagadnieniem wstępnym zwanym też "kwestią wstępną" lub "kwestią prejudycjalną", mamy do czynienia jedynie wówczas, gdy rozstrzygnięcie sprawy podatkowej uwarunkowane jest uprzednim rozstrzygnięciem kwestii prawnej. Nie powstaje zatem w przypadku, gdy na rozpatrzenie i wydanie decyzji podatkowej mogą mieć wpływ ustalenia faktyczne dokonane przez wskazany w przepisie inny organ lub sąd. Jeżeli zagadnienie wykazuje jedynie pośredni, luźny związek z rozpatrzeniem sprawy

i wydaniem decyzji, nie ma ono charakteru zagadnienia wstępnego. Mogą wiązać się z nim określone skutki procesowe, ale powstanie takiego "zagadnienia" nie rodzi obowiązku zawieszenia postępowania podatkowego (wyrok NSA w Łodzi z dnia 25 listopada 2003 r., I SA/Łd 970/03, niepubl.). Zagadnieniem wstępnym jest sytuacja, w której wydanie orzeczenia merytorycznego w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed właściwym organem uwarunkowane jest uprzednim rozstrzygnięciem wstępnego zagadnienia prawnego, zaś ocena tego zagadnienia wstępnego, gdyby ono samo w sobie mogło być przedmiotem odrębnego postępowania (w oderwaniu od sprawy, na tle której wystąpiło), należy ze względu na jego przedmiot do kompetencji innego organu państwowego niż ten, przed którym toczy się postępowanie w głównej sprawie (wyrok NSA w Lublinie z dnia 28 listopada 1997 r., I SA/Lu 1199/96, Dor. Pod. 1998, nr 5, s. 31).

Rozpatrując kwestię "zagadnienia wstępnego" należy również podkreślić, że pomiędzy tym rozstrzygnięciem, a prowadzonym postępowaniem musi zachodzić związek bezpośredni, zatem bezwzględne uzależnienie rozpatrzenia sprawy

i wydania decyzji od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd (por. wyroki NSA: z dnia 22 grudnia 2011 r., II FSK 1891/11; z dnia 14 czerwca 2011 r., II GSK 627/10, CBOSA). Jeżeli zaś powstałe w toku postępowania zagadnienie wykazuje jedynie pośredni związek z rozpatrywaną sprawą, wówczas nie ma ono charakteru zagadnienia wstępnego i jego powstanie nie rodzi obowiązku zawieszenia postępowania podatkowego (por. wyroki NSA: z dnia 25 listopada 2003 r., I SA/Łd 970/03; z dnia 16 kwietnia 2010 r., I FSK 536/09, CBOSA). Uzależnienie rozstrzygnięcia od zagadnienia wstępnego oznacza, że rozstrzygnięcie tego zagadnienia jest warunkiem rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w ogóle, a nie warunkiem wydania decyzji o określonej treści (por. wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2014 r., II FSK 2011/13, CBOSA). Zagadnienie wstępne wiąże się zatem

z wystąpieniem przeszkody uniemożliwiającej rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, stanowiąc przesłankę negatywną jurysdykcyjnego postępowania podatkowego.

7. W rozpoznawanej sprawie kwestią sporną odnoszącą się do zakwalifikowania zdarzenia prawnego do zdarzenia wstępnego, było ustalenie, czy wniesienie wkładu niemajątkowego do spółki z o.o w celu pokrycia kapitału zakładowego było czynnością prawną pozorną, a więc nieważną w świetle przepisów prawa handlowego i cywilnego, czy też kwestię tę mogły ocenić organy podatkowe w ramach ustaleń faktycznych sprawy. Wniesienie powyższego wkładu na własność nastąpiło aktem notarialnym z dnia 10 listopada 2014 r. W sprawie nie budzi wątpliwości to, że powyższa nieruchomością stanowiła własność skarżącej przed wniesieniem wkładu do spółki, gdyż otrzymała ją w drodze darowizny od córki

w 1995 r., podczas gdy córka otrzymała ją wcześniej od skarżącej w 1992 r., co - jak ustaliły organy podatkowe - związane było z grożącą skarżącej egzekucją z tytułu zaciągniętych i niespłaconych przez jej męża kredytów bankowych.

8. Można zgodzić się z argumentacją skargi kasacyjnej, że uzasadnienie zaskarżonego wyroku odnoszące się do zarzutu naruszenia art. 202 § 1 pkt 2 ord. pod. jest ogólnikowe, z tym tylko, iż zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowisko sądu pierwszej instancji jest trafne. Zgodnie z art. 199a § 2 ord. pod. organ podatkowy może sam we własnym zakresie ocenić fakt istnienia lub nie stosunku prawnego (tu: ważności, czy nieważności czynności prawnej wniesienia udziałów do spółki) i wcale nie jest zobowiązany - co do zasady - do wniesienia powództwa o ustalenie (art. 1891 k.p.c. i art. 199 § 3 ord. pod.). To, że skarżąca wystąpiła z powództwem o stwierdzenie nieważności umowy wniesienia wkładu - właśnie z powyższych względów - nie zobowiązywało organu podatkowego do zawieszenia postępowania podatkowego. Jest poza tym rzeczą oczywistą, że zapadły w trakcie prawomocny wyrok w sprawie stwierdzenia nieważności umowy nie może być podstawą wniosku o wznowienie postępowania (art. 240 § 1 pkt 5 ord. pod.), jako że dowód ten będzie wydany już po wydaniu decyzji i przez organ odwoławczy, to jednak trzeba mieć to na uwadze to, że skutki podatkowe mogą wywoływać także nieważne czynności prawne (zob. P. Pietrasz [w:] L. Etel, R. Dowgier, G. Lineuski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, Lex/el 2019, komentarz do art. 199a) pkt 3).

Wyrok WSA w Łodzi z 23 września 2021 r., I SA/Łd 627/20 (orzeczenie nieprawomocne)

Naczelnik [...] Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. zaskarżoną decyzją z [...]r. utrzymał w mocy własną decyzję z [...] r. określającą M. M. zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r. w kwocie 19.983.289,- zł.

W uzasadnieniu wyjaśnił, że podatnik prowadził w 2012 r. działalność gospodarczą pod nazwą A (od 22 listopada 2012 r., pod nazwą B). Głównym przedmiotem tej działalności była produkcja podłoża do uprawy pieczarek.

Na przełomie 2011 i 2012 r. podatnik rozpoczął negocjacje z reprezentantami funduszu C, w zakresie sprzedaży przedsiębiorstwa. Wspomniany fundusz kontrolował spółkę prawa cypryjskiego D, która z kolei była jedynym wspólnikiem krajowego podmiotu E sp. z o.o.

Organ podatkowy ustalił dalej, że 25 kwietnia 2012 r. podatnik zawiązał wraz z żoną spółkę F sp. z o.o. Następnie 9 sierpnia 2012 r. została założona G sp. z o.o. S.K.A., przy czym rolę komplementariusza pełniła ww. F sp. z o.o. posiadająca jedną akcję imienną serii A o wartości nominalnej 1 zł, natomiast w roli jedynego akcjonariusza, posiadającego 49.999 akcji serii A o łącznej wartości nominalnej 49.999 zł, występował M. M.. Od chwili zawiązania ww. spółki komandytowo-akcyjnej do końca 2012 r. podmiotem uprawnionym do jej reprezentowania był komplementariusz.

Następnie 18 października 2012 r. M. M. wniósł w formie aportu do G sp. z o.o. S.K.A., zorganizowaną część przedsiębiorstwa prowadzonego dotąd pod nazwą A, obejmując w zamian 17.401.770 akcji serii B w kapitale zakładowym ww. spółki o wartości nominalnej 1 zł każda oraz o wartości emisyjnej w wysokości 100.000.000 zł, na którą składała się wartość rzeczowa majątku w kwocie 17.401.770,62 zł oraz wartość firmy — 82.598.229,38 zł. Miesiąc później, 22 listopada 2012 r., G sp. z o.o. S.K.A. zawarła z E sp. z o.o. umowę sprzedaży ww. zorganizowanej części przedsiębiorstwa w stanie wolnym od obciążeń, to jest aktywów, praw i składników majątkowych tego przedsiębiorstwa.

W ocenie organu podatkowego wniesienie przez podatnika ww. aportu (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) do G sp. z o.o. S.K.A., stanowiło pozorną czynność prawną, służącą ukryciu rzeczywistej umowy powiernictwa, w efekcie której nastąpiła sprzedaż wspomnianego przedsiębiorstwa spółce E. Organ pierwszej instancji przyjął w konsekwencji, że podatnik uzyskał w 2012 r. przychód ze sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. O pozorności czynności wniesienia ww. aportu świadczył — zdaniem organu — cały zespół ustalonych w toku postępowania okoliczności.

Naczelnik zwrócił przede wszystkim uwagę, że już na przełomie lat 2011 i 2012 podatnik podjął negocjacje z przedstawicielami Funduszu C, dotyczące sprzedaży jego przedsiębiorstwa. Z listu intencyjnego z 17 lutego 2012 r. oraz porozumienia term-sheet z 8 maja 2012 r. wynikało, że od samego początku Fundusz rozważał nabycie przedsiębiorstwa bezpośrednio od M. M., przy czym nabycie to miało być dokonane w formie udziałów w spółce kapitałowej.

W kwietniu 2012 r. podatnik zlecił usługi doradztwa w zakresie przekształcenia formy prawnej prowadzonej działalności, aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz doradztwa w zakresie dalszej jego odsprzedaży. W kolejnym miesiącu uzyskał indywidualną interpretację podatkową w zakresie momentu powstania przychodu u akcjonariusza (osoby fizycznej) spółki komandytowo-akcyjnej, zgodnie z którą przychód taki powstanie u akcjonariusza dopiero w momencie uzyskania przez niego dywidendy (nie zaś w momencie sprzedaży przez spółkę komandytowo-akcyjną rzeczy lub usług).

Kolejnym krokiem było utworzenie w sierpniu 2012 r. G sp. z o.o. S.K.A. Nad tą spółką podatnik zachował pełną kontrolę, to jest posiadał bezpośrednio 99,9% akcji spółki, pozostałe zaś 0,1% akcji było w posiadaniu komplementariusza — F sp. z o.o. — którego udziałowcami był podatnik (50%) oraz jego żona J. M. (50%). Organ podkreślił, że do chwili wniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa A, spółka G sp. z o.o. S.K.A. była nieaktywna, od momentu wniesienia przedsiębiorstwa kontynuowała działalność gospodarczą tego przedsiębiorstwa, mimo że nie był to jej przedmiot działalności przewidziany w umowie spółki (chodziło o zachowanie ciągłości produkcji), zaś po sprzedaży przedsiębiorstwa spółka wykazywała, zarówno po stronie przychodów jak i kosztów, wielkości związane wyłącznie z transakcją zbycia przedsiębiorstwa oraz warunkową umową sprzedaży nieruchomości.

Organ zwrócił uwagę na szereg dalszych okoliczności związanych z transakcją. Po pierwsze M. M. otrzymał 4 października 2012 r. pożyczkę od X sp. z o.o. (głównego udziałowcy spółki D), z przeznaczeniem na spłatę zobowiązań zaciągniętych wobec banków. Z treści umowy pożyczki wynikało, że nabywca zainteresowany był nabyciem przedsiębiorstwa wolnego od jakichkolwiek obciążeń. Pożyczka nie została spłacona. W dniu 22 listopada 2012 r. wierzytelność tę przejęła G sp. z o.o. S.K.A., a następnie potrąciła ją z kwoty należnej od spółki A za nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Zdaniem organu żaden niezależny podmiot nie zgodziłby się na przejęcie długu osoby fizycznej nie otrzymując nic w zamian.

Naczelnik wskazał także na treść raportu biegłego rewidenta, w którym biegły przyjął za wiarygodne oświadczenie M. M. i J. S., że strony uzgodniły cenę przedsiębiorstwa A wnoszonego do spółki F na 100 mln zł oraz, że za taką cenę odkupi ją wspomniana wyżej D Ltd. sp. z o.o. Z góry zatem, jeszcze przed przeniesieniem przedsiębiorstwa do spółki komandytowo-akcyjnej wskazano, że przedsiębiorstwo zostanie sprzedane. Operacji przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki F towarzyszyło przejście pracowników, o czym podatnik miesiąc wcześniej informował tychże pracowników. Ponadto firma E, pismami z 12 i 15 października 2012 r., zawiadomiła swoich kontrahentów o planowanej operacji przeniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki E. Kontrahenci wyrazili zgody na przeniesienie wszelkich obowiązków (długu) wynikających z warunków współpracy, z E na G sp. z o.o. S.K.A., a następnie z G sp. z o.o. S.K.A. na spółkę E,

Organ pierwszej instancji podkreślił, że G sp. z o.o. S.K.A. nie mogła swobodnie dysponować przekazanym jej majątkiem (jej prawa były z góry ograniczone zobowiązaniem sprzedaży przedsiębiorstwa do spółki E). Spółka ta w kolejnych latach nie prowadziła działalności, nie zatrudniała pracowników, zarejestrowana była w biurze wirtualnym. Nie realizowała zatem żadnego celu ekonomicznego, była jedynie beneficjentem majątku M. M.. Spółka ta do końca 2013 r. sukcesywnie transferowała na rzecz M. M. i podmiotów z nim powiązanych środki pieniężne uzyskane ze sprzedaży przedsiębiorstwa E. Od 2014 r. transferu środków pieniężnych dokonywała H Spółka z o.o. S.K.A., również powiązana personalnie z podatnikiem,

Zdaniem organu pierwszej instancji celem podjętych przez M. M. czynności cywilnoprawnych (utworzenia spółki komandytowo-akcyjnej i wniesienia do niej zorganizowanej części przedsiębiorstwa) nie było dalsze prowadzenie działalności gospodarczej, a jedynie sprzedaż przedsiębiorstwa, w sposób pozwalający uniknąć zapłacenia podatku (sprzedaż przedsiębiorstwa za pośrednictwem spółki osobowej, która w 2012 r. nie była podatnikiem podatku dochodowego). W ocenie organu czynność wniesienia aportu (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) do nowoutworzonej i nieprowadzącej działalności spółki pośredniczącej, była jedynie czynnością na papierze, w rzeczywistości zaś doszło do powierzenia tego przedsiębiorstwa spółce pośredniczącej specjalnie utworzonej dla potrzeb tej transakcji, celem jego dalszej odsprzedaży.

W konsekwencji organ pierwszej instancji, na podstawie art. 199a § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.; dalej: O.p.), uznał wspomnianą czynność za pozorną. Mając zaś na uwadze udowodniony zamiar stron i cel dokonanych czynności prawnych, organ przyjął, że podatnik uzyskał dochód ze sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa i ostatecznie, na podstawie art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1, art. 22 ust. 1, art. 30c oraz art. 45 ust. 1 i ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm. dalej: u.p.d.o.f.), decyzją z [...] r., wymierzył mu za ten okres zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych w kwocie 19.983.289,- zł.

W odwołaniu od decyzji pierwszej instancji pełnomocnik strony wniósł o jej uchylenie, zarzucając organowi naruszenie art. 3 pkt 4, art. 21 § 1 pkt 1 i § 3, art. 23 § 1 pkt 2 i § 2, art. 59 § 1 pkt 9, art. 70 § 1, art. 70 § 6 pkt 1, art. 70c, art. 120, art. 122, art. 124, art. 144 § 5, art. 187 § 1 i 2, art. 191, art. 199a § 1, 2 i 3, art. 200, art. 208 § 1 O.p., art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1, art. 22 ust. 1, art. 30c, art. 45 ust. 1 i ust. 1a u.p.d.o.f., a także art. 7 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.). W uzasadnieniu pełnomocnik podniósł między innymi, że w wyniku umorzenia w dniu [...] 2019 r. postępowania karnego skarbowego, wobec braku stwierdzenia znamion czynu zabronionego (art. 17 par. 1 pkt 1 i 2 k.p.k.) nastąpiło zniesienie skutku jego wszczęcia w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W konsekwencji kwestionowana decyzja została wydana po upływie terminu przedawnienia. Po drugie, kwestionowana decyzja nie została prawidłowo doręczona i nie wywiera skutków prawnych, ponieważ została doręczona przez pracowników organu w sytuacji, gdy nie wykazano, że doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie było możliwe. Po trzecie, organ wadliwie zastosował art. 199a § 1 i 2 O.p. przyjmując błędne założenie, że przepis ten dotyczy także kwestionowania legalnych transakcji dających podstawę do łagodniejszego opodatkowania. Zdaniem pełnomocnika organ podatkowy, pod pozorem zastosowania art. 199a § 2 O.p., podjął próbę zastosowania nieobowiązującej w 2012 r. klauzuli obejścia prawa podatkowego. Odnosząc się do naruszenia art. 199a § 3 O.p.

pełnomocnik wskazał, że przesłanką jego zastosowania były wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, które w stanie faktycznym sprawy nie miały miejsca. Zdaniem strony, zgromadzony w sprawie materiał dowodowy nie dawał żadnych podstaw do wysuwania twierdzeń o pozorności dokonanego aportu.

Wymienioną na wstępie decyzją z [...] r. Naczelnik [...] Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję z [...] r. W uzasadnieniu wskazał przede wszystkim, że nie doszło do przedawnienia ww. zobowiązania podatkowego. Naczelnik powołał się na postanowienie o wszczęciu śledztwa z [...] r., które zawiesiło termin przedawnienia na ponad rok, to jest do [...] r., kiedy to uprawomocniło się postanowienie Prokuratora Prokuratury Rejonowej w P. z [...] r. o umorzeniu tego śledztwa. Podatnik został prawidłowo powiadomiony o zawieszeniu biegu przedawnienia [...] 2018 r., w trybie art. 70c O.p. Po podjęciu postępowania, a przed upływem przedawnienia, zapadło kolejne postanowienie Prokuratora Prokuratury Rejonowej w P. z [...] 2020 r. o podjęciu na nowo umorzonego wcześniej śledztwa. Ponadto [...] 2020 r. zastosowano wobec podatnika środek egzekucyjny w postaci zajęcia rachunku bankowego. Zawiadomienie o zastosowaniu tego środka zostało doręczone zobowiązanemu następnego dnia. W sprawie zatem doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia. Naczelnik nie zgodził się również ze stroną skarżącą co do tego, że decyzja wydana w pierwszej instancji nie weszła do obrotu prawnego, ponieważ nie została prawidłowo doręczona. Organ podniósł, że decyzję doręczono w formie papierowej [...] 2020 r., w miejscu wskazanym przez pełnomocnika strony jako adres do doręczeń. Organ wyjaśnił, że doręczenie decyzji w formie elektronicznej było niemożliwe z uwagi na problemy techniczne uniemożliwiające organowi ekspediowanie w tym dniu dokumentów elektronicznych. Naczelnik podtrzymał ponadto swoje stanowisko co do możliwości zastosowania art. 199a O.p. i uznania, że podatnik pod pozorem wniesienia aportu do G sp. z o.o. S.K.A. dokonał w istocie czynności powiernictwa i osiągnął w związku z tym przychód ze sprzedaży przedsiębiorstwa opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Decyzja Naczelnika [...] Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. z [...] 2020 r. została zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi przez pełnomocnika M. M., który wnosząc o uchylenie decyzji organów obu instancji oraz umorzenie postępowania w sprawie, a także zasądzenie kosztów postępowania, zarzucił naruszenie:

A. przepisów postępowania, to jest:

- 1) art. 199a § 2 w zw. z art. 120 i art. 121 § 1 O.p. poprzez nieprawidłowe zastosowanie i w konsekwencji błędne przyjęcie, że umowa aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa A do spółki G sp. z o.o. S.K.A. była czynnością pozorną, a rzeczywiście dokonaną pomiędzy skarżącym a G sp. z o.o. S.K.A. czynnością prawną była umowa powiernictwa, pomimo że w zebranych przez organ materiale dowodowym brak jest jakichkolwiek dowodów wskazujących, że strony zawarły umowę powiernictwa;
- 2) art. 199a § 1 w zw. z art. 120 i art. 121 § 1 O.p. poprzez dokonanie nieprawidłowego ustalenia treści czynności prawnej polegającej na aportcie ZCP przez skarżącego do G sp. z o.o. S.K.A., nieuwzględniającej zgodnego zamiaru i celu stron tej transakcji oraz wyraźnego brzmienia umowy aportu ZCP zawartej w formie aktu notarialnego;
- 3) art. 119a § 1 w zw. z art. 119f § 1 O.p. poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie w sprawie dotyczącej zobowiązania podatkowego w PIT za 2012 rok, to jest za okres, w którym ww. przepisy Ordynacji podatkowej nie obowiązywały;
- 4) art. 13 § 2 w zw. z art. 365 § 1 w zw. z art. 6945 § 1 i § 2 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (dalej: k.p.c.) w zw. z art. 17 ust. 1 w zw. z art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (dalej: u.k.r.s.) w zw. z art. 194 § 1 O.p. poprzez ich błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że prawomocne postanowienie sądu rejestrowego o wpisie podwyższenia kapitału zakładowego G sp. z o.o. S.K.A. w związku z aportem ZCP, jak również treść wpisu w rejestrze przedsiębiorców KRS na okoliczność podniesienia kapitału zakładowego w tej spółce, nie są wiążące dla organu, co w konsekwencji spowodowało pominięcie przez organ przy ustalaniu stanu faktycznego sprawy treści ww. postanowienia i wpisu;
- 5) art. 194 § 1 i § 2 w zw. z § 3 w zw. z art. 191 i w zw. z art. 122 O.p. poprzez pominięcie przy wydaniu decyzji przez organ zebranego w sprawie materiału dowodowego w postaci posiadających moc dokumentu urzędowego aktów notarialnych, w sytuacji gdy moc dowodowa tych dokumentów nie została obalona, a tym samym dokumenty te stanowią dowód na okoliczności w nich stwierdzone, to jest potwierdzają, że pomiędzy skarżącym a G sp. z o.o.

S.K.A. doszło do zawarcia umowy aportu ZCP, a sprzedaż ZCP została dokonana pomiędzy G sp. z o.o. S.K.A. a E spółka z ograniczoną odpowiedzialnością;

6) art. 122, art. 187 § 1 oraz art. 191 w zw. z art. 121 § O.p. poprzez ustalanie stanu faktycznego sprawy dotyczącej rozliczenia w podatku PIT skarżącego za rok 2012 w oparciu o okoliczności i dowody nie mające znaczenia w sprawie, a także wadliwe i wybiórcze rozpatrzenie zebranego materiału dowodowego i naruszenie zasady swobodnej oceny dowodów, a w konsekwencji błędne przyjęcie, że:

a) aport ZCP przez skarżącego do G sp. z o.o. S.K.A. był czynnością pozorną,

b) celem i zamiarem stron umowy aportu ZCP do G sp. z o.o. S.K.A. było zawarcie umowy powiernictwa,

c) G sp. z o.o. S.K.A. działała jako powiernik i jako powiernik Skarżącego dokonała sprzedaży ZCP na rzecz E

— w sytuacji, gdy zgromadzony w sprawie materiał dowodowy, w tym dowody z dokumentów urzędowych, wyraźnie potwierdzają, że skarżący działał z zamiarem i w celu wniesienia ZCP aportem do G sp. z o.o. S.K.A., a transakcja sprzedaży ZCP na rzecz E nastąpiła na podstawie umowy zawartej pomiędzy G sp. z o.o. S.K.A. i E;

7) art. 233 § 1 pkt 1 w zw. z art. 144 § 5 i § 3 w zw. z art. 211 i w zw. z art. 212 w zw. z art. 247 § 1 pkt 3 O.p. poprzez wydanie przez organ decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji, w sytuacji gdy decyzja pierwszej instancji z [...] r. nie została skarżącemu skutecznie doręczona, a tym samym nie weszła ona do obrotu prawnego, co stanowiło rażące naruszenie prawa w rozumieniu przywołanego powyżej art. 247 § 1 pkt 3 O.p.;

8) art. 233 § 1 pkt 1 i pkt 2a w zw. z art. 208 § 1 O.p. poprzez wydanie przez organ decyzji utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji, pomimo że z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego postępowanie w niniejszej sprawie stało się bezprzedmiotowe;

9) art. 14k § 1 i § 3 O.p. poprzez nieuwzględnienie w toku postępowania podatkowego prowadzonego przez Naczelnika wydanej dla skarżącego interpretacji indywidualnej Ministra Finansów z 26 lutego 2013 r., w zakresie w jakim potwierdza ona, że u skarżącego nie powstał przychód w PIT w dniu sprzedaży przez spółkę komandytowo-akcyjną (w której skarżący jest akcjonariuszem) rzeczy lub praw i osiągnięciem przez nią zysków z tej sprzedaży oraz w dniu zaistnienia wszelkich innych zdarzeń skutkujących powiększeniem majątku spółki komandytowo-akcyjnej i osiągnięciem przez nią zysków;

B. przepisów prawa materialnego, to jest:

1) art. 70 § 1 w zw. z art. 70 § 4 i § 6 pkt 1 O.p. w zw. z art. 17 § 1 pkt 1 i pkt 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (dalej: k.p.k.) w zw. z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1997 r. Kodeks karny skarbowy (dalej: k.k.s.) poprzez wydanie przez organ decyzji utrzymującej w mocy decyzję wydaną w pierwszej instancji, pomimo że zobowiązanie podatkowe skarżącego w podatku PIT za 2012 r. przedawniło się z dniem 31 grudnia 2018 r., a tym samym organ miał obowiązek umorzyć postępowanie jako bezprzedmiotowe;

2) art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1 oraz art. 30c u.p.d.o.f. poprzez ich nieprawidłowe zastosowanie w sprawie w sytuacji, gdy skarżący nie osiągnął dochodu z tytułu sprzedaży zorganizowanej części przedsiębiorstwa, i w konsekwencji bezpodstawnie określił skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w podatku PIT w kwocie innej niż wynikająca ze złożonej przez skarżącego deklaracji w podatku PIT-36L za 2012 r.

W uzasadnieniu skargi pełnomocnik strony wskazał między innymi, że zebrany w sprawie materiał dowodowy nie dostarczał żadnych podstaw dla ustalenia, że aport przedsiębiorstwa podatnik do spółki G sp. z o.o. S.K.A. był pozorny, a tym samym, że jej strony dążyły do dokonania innej czynności niż czynność faktycznie przez nie dokonana. Pełnomocnik podkreślił, że organ podatkowy nie miał żadnego uprawnienia do kwestionowania ekonomicznej zasadności (celowości) czy racjonalności działań podejmowanych przez skarżącego. Organ nie miał też żadnego prawa narzucać skarżącemu sposobu w jaki powinien prowadzić działalność gospodarczą, czy też jak powinien dysponować majątkiem (zyskiem) spółki, której był współwłaścicielem. Pełnomocnik wskazał dalej, że Naczelnik powołując się na pozorność czynności podatnika, w rzeczywistości zastosował klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a i nast. O.p.), która to instytucja nie obowiązywała jeszcze w chwili zaistnienia stanu faktycznego sprawy. Na zakończenie pełnomocnik odniósł się do kwestii przedawnienia zobowiązania objętego zaskarżoną decyzją. W tym zakresie podniósł między innymi, że w sprawie doszło do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, to jest wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania

podatkowego strony. Wniosek ten wypływał po pierwsze stąd, że nie podjęto w toku tego postępowania żadnych relewantnych dla sprawy czynności procesowych mających na celu ustalenie czy w sprawie doszło do popełnienia określonych w zawiadomieniu o wszczęciu postępowania karnego skarbowego czynów zabronionych, a w szczególności czynności takie nie zostały podjęte przez pierwsze osiem miesięcy od momentu wszczęcia śledztwa. Po drugie zaś po ponad roku trwania śledzenia nie zidentyfikowano znamion żadnego czynu zabronionego, co w konsekwencji spowodowało wydanie postanowienia o jego umorzeniu (postanowienie z [...] r.).

W odpowiedzi na skargę Naczelnik [...] Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. wniósł o jej oddalenie podtrzymując argumentację wyrażoną w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

Na uwzględnienie zasługuje przede wszystkim najdalej idący zarzut dotyczący naruszenia art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 O.p. W kontekście tego zarzutu, dotyczącego instrumentalnego wykorzystania przez organy podatkowe prawa do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, istotnego znaczenia nabierają rozważania poczynione w uchwale 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., w sprawie I FPS 1/21 (dostępna: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/> – dalej: CBOSA). NSA przyjął w niej, że ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c O.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji. Jak wskazano w uzasadnieniu uchwały przedmiotem badania sądu powinno być w szczególności to, czy wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy, stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c O.p. przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej. Zdaniem NSA "w przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 O.p. Taka informacja jest konieczna aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy."

Jak wynika z treści uzasadnienia zaskarżonej decyzji organ ten, odnosząc się do zarzutu instrumentalnego wszczęcia postępowania karnoskarbowego, skoncentrował się przede wszystkim na zbadaniu kwestii formalnych, związanych z wydaniem we właściwym czasie postanowienia o wszczęciu śledztwa w sprawie popełnienia czynu zabronionego z art. 56 § 2 k.k.s. W postanowieniu Naczelnika [...] Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. z [...] 2018 r. o wszczęciu śledztwa, czyn ten polegał na zbyciu firmy A przez wniesienie jej w formie zorganizowanej części przedsiębiorstwa jako wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki celowej G sp. z o.o. S.K.A., w drodze dwuetapowej transakcji gospodarczej, dokonanej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, prowadzące do podania nieprawdy w deklaracji P1T-36L za 2012 r. złożonej Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w P. i zaniżeniu podatku o kwotę 19.094.708 zł. Następnie wskazano na doręczenie stronie, w trybie art. 70c O.p., zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zawiadomienie to doręczono 26 listopada 2018 r., to jest jeszcze przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czyli przed końcem 2018 r. Organ podatkowy podniósł następnie, że bez wpływu na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia pozostawała okoliczność, że Prokurator Prokuratury Rejonowej w P. postanowieniem z [...] 2019 r., sygn. akt [...], a więc po ponad rocznym śledztwie, w toku którego przeprowadzono szereg czynności celem ustalenia czy wyczerpane zostały znamiona przestępstwa opisanego w art. 56 § 1 k.k.s. oraz art. 61 § 1 k.k.s., umorzył postępowanie na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Postępowanie przygotowawcze w tej sprawie zakończyło się prawomocnie 7 stycznia 2020 r.

Zdaniem Sądu — wbrew stanowisku organu podatkowego — wydanie przez Prokuratora Prokuratury Rejonowej w P. postanowienia o umorzeniu postępowania przygotowawczego

miało kluczowe znaczenie dla biegu przedawnienia w sprawie. Z treści uzasadnienia tego postanowienia wynika wprost, że nie można postawić podatnikowi zarzutu, że składając deklarację PIT 36 za rok 2012 celowo zataił okoliczności, które były istotne z punktu widzenia podstawy opodatkowania lub wysokości zobowiązania podatkowego (str. 11). Zdaniem Prokuratora nie można też zarzucać podatnikowi, że dokonał wyboru takiej formy organizacyjno-prawnej, która była najkorzystniejsza z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego (str. 12). Konkludując Prokurator przyjął, że brak intencjonalnego działania podatnika uniemożliwia postawienie mu zarzutu wypełnienia znamion czynów zabronionych opisanych w art. 56 § 1 k.k.s., a także w art. 61 § 1 k.k.s. W kontekście powołanej wyżej uchwały NSA przyjąć należy, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia, wynikające z wszczęcia postępowania karnoskarbowego, nie wywołało skutków prawnych wobec stwierdzenia przez Prokuratora Prokuratury Rejonowej formalnej przeszkody dla prowadzenia dalszego postępowania (braku znamion czynu zabronionego). Skoro Prokurator wyjaśnił, że działanie podatnika nie nosiło znamion czynu zabronionego, wszczynanie postępowania karnoskarbowego okazało się z zasady i od początku zbędne. Wszczęcie tego postępowania, na nieco ponad miesiąc przed końcem terminu przedawnienia, uznać zatem należało za służące jedynie instrumentalnemu wykorzystaniu przepisów powodujących zawieszenie biegu przedawnienia. W rezultacie wszczęcie tego postępowania nie spowodowało zawieszenia postępowania podatkowego. W tej sytuacji bieg terminu przedawnienia — wobec braku innych przyczyn tamujących jego upływ — zakończył się z upływem 2018 r. Wydana przez Naczelnika [...] Urzędu Celno-Skarbowego w Ł. decyzja z [...]2020r. r., jak i kolejna decyzja tego organu z [...] 2020 r., zapadły po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z naruszeniem wskazanych w skardze unormowań art. 70 § 1 w zw. z art. 70 § 4 i § 6 pkt 1 O.p., a także art. 233 § 1 pkt 1 i pkt 2a w zw. z art. 208 § 1 O.p. (zarzuty zawarte w lit. A pkt 8 i lit. B pkt 1 skargi).

Odnosząc się do wyjaśnień Naczelnika zawartych w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, a dotyczących wydania przez Prokuratora Prokuratury Rejonowej w P. postanowienia z [...] 2020 r. o podjęciu na nowo umorzonego wcześniej śledztwa, a także przerwania biegu przedawnienia przez zastosowanie w dniu [...] 2020 r. środka egzekucyjnego, wskazać należy, że wydarzenia te nie mogły mieć już wpływu na bieg terminu przedawnienia dochodzonego zobowiązania podatkowego, skoro dotyczyły zobowiązania już przedawnionego. Upływ terminu przedawnienia z końcem 2018 r. spowodował wygaśnięcie zobowiązania podatkowego strony skarżącej (art. 59 § 1 pkt 9 O.p.). Ponowne wszczęcie postępowania karnoskarbowego, czy też zastosowanie przez organ środków egzekucyjnych, nie mogło wskrzesić zobowiązania, które już wcześniej wygasło.

Niezależnie od zasadności powyższych zarzutów, na uwzględnienie zasługują również zarzuty globalnie kwestionujące możliwość pominięcia czynności prawnych podjętych przez podatnika, przy zastosowaniu uregulowania zawartego art. 199a O.p. (zarzuty lit. A pkt 1–5 skargi). W szczególności chodzi o możliwość zastosowania art. 199a § 2 O.p. do czynności polegającej na wniesieniu do spółki komandytowo-akcyjnej aportu w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa podatnika. Zdaniem organu podatkowego o pozorności tej czynności prawnej świadczyła zbieżność czasowa działań mających na celu zbycie przedsiębiorstwa podatnika, przepływy finansowe między podatnikiem a ostatecznym nabywcą przedsiębiorstwa oraz jedyny widoczny cel tych działań — uniknięcie opodatkowania środków pieniężnych uzyskanych w związku ze zbyciem tego przedsiębiorstwa.

Odnosząc się do tych kwestii wskazać należy na wstępie, że rozliczenie podatkowe objęte zaskarżoną decyzją dotyczyło 2012 r. W tym roku podatkowym nie obowiązywały jeszcze — jak słusznie podnosi pełnomocnik strony — regulacje zmierzające do uszczelnienia systemu podatkowego w postaci klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Klauzula taka została wprawdzie wprowadzona do Ordynacji podatkowej 1 stycznia 2003 r. (art. 24b § 1 O.p.), jednak w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., w sprawie K 4/03, przepis ten utracił moc z uwagi na jego niezgodność z art. 2 i art. 217 Konstytucji. Warto przypomnieć, że przepis ten dawał organom podatkowym i organom kontroli skarbowej, możliwość pominięcia skutków podatkowych czynności prawnych, jeżeli 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. Jednocześnie z wymienionym wyżej uregulowaniem wprowadzono art. 24a § 2 O.p. w brzmieniu: "Jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej

czynności prawnej." Ustawodawca jednoznacznie zatem odróżniał sytuacje, gdy czynności podjęte zostały z uwagi na osiągnięcie korzyści podatkowej jako podstawowego (głównego, a czasem jedyne) celu ich dokonania (i wówczas nakazywał pominięcie tych czynności) od czynności pozornych, w przypadku których nakazywał wywodzenie skutków prawnych z czynności dysymulowanej. Przepisy art. 24a i 24b § 1 O.p. zostały uchylone z dniem 31 sierpnia 2005 r. Następnego dnia wszedł w życie art. 199a O.p., który pozostał w mocy pomimo wejścia w życie od 15 lipca 2016 r. przepisów działu IIIA Ordynacji podatkowej, w tym rozdziału I — Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Nadal zatem ustawodawca odróżnia czynności dokonane w celu przede wszystkim uzyskania korzyści podatkowej i mające charakter sztuczny od czynności pozornych. Tym samym nie jest trafny pogląd organu podatkowego, że art. 199a § 2 O.p. może być zastosowany także w przypadku obejścia prawa mającego na celu uniknięcie opodatkowania.

Przepis art. 199a § 2 O.p. jest przede wszystkim przepisem procesowym, nie nakładającym na podatnika żadnych praw i obowiązków, a przede wszystkim, nie pozwalającym na ocenę skutków podatkowych czynności dokonanych przez podatnika z uwagi na sztuczność podejmowanych czynności i zasadniczy cel tych czynności, jakim jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenie straty, uzyskanie zwrotu podatku lub powstanie nadpłaty. Przepis ten odwołuje się do pozorności czynności prawnych, uregulowanej w art. 83 § 1 k.c. Nie zawiera wprawdzie wprost odwołania do tej regulacji, nie definiuje jednak odrębnie na potrzeby prawa podatkowego przesłanek pozorności. Tym samym, mając na względzie spójność systemu prawa, pozorność należy w tym przypadku rozumieć tak, jak jest ona zdefiniowana w prawie cywilnym, posługującym się tym pojęciem (por. W. Nykiel, M. Wilk, Nieprzydatność art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych, Przegląd Podatkowy z 2017 r., nr 2, s. 19-20, M. Materowska, Przegląd Prawa Publicznego z 2010 r., Nr 6, s. 76-83, a także wyroki NSA z 27 czerwca 2017 r., I FSK 1832/15, z 1 stycznia 2016 r., II FSK 3162/13, czy z 3 lutego 2021 r., II FSK 1274/20, CBOSA).

Pozorność, o której mowa w art. 83 § 1 k.c., dotyczy dwóch sytuacji: pierwszej, gdy strony dokonują czynności prawnej dla pozorów i nie mają zamiaru wywołania jakichkolwiek skutków prawnych (tzw. pozorność czysta lub bezwzględna) i druga, gdy strony dokonują czynności prawnej pozornej dla ukrycia innej, rzeczywiście zamierzonej i dokonanej. Art. 199a § 2 O.p. dotyczy wyłącznie tej drugiej sytuacji — w przypadku pozorności czystej sytuacja prawna stron nie ulega bowiem żadnym zmianom. Cechami pozorności symulacyjnej są: 1) brak zamiaru wywołania przez strony skutków prawnych, jakie zwykle wywołuje składane oświadczenie (tylko wywołanie innych, niezwiązanych z tego rodzaju oświadczeniem), przy jednoczesnym zamiarze wywołania pozorów, że zamiar taki istnieje i przy świadomości sprzeczności między oświadczonym zamiarem a zamiarem rzeczywistym, 2) złożenie oświadczenia drugiej stronie, co eliminuje możliwość wystąpienia pozorności przy czynnościach prawnych jednostronnych, chyba że kierowane są do innej osoby; 3) świadomość i zgoda adresata oświadczenia woli na dokonanie czynności prawnej wyłącznie dla pozorów. Wszystkie te trzy elementy muszą wystąpić łącznie. Dodatkowym warunkiem jest to, aby czynność symulowana i dysymulowana były współczesne, to znaczy aby czynność ukryta była dokonana najpóźniej w czasie dokonania czynności pozornej. Nie budzi wątpliwości, że wykazanie cech pozorności i ustalenie rzeczywistego zamiaru stron należy do organów podatkowych, stosownie do art. 122 i art. 187 § 1 O.p.

W rozpatrywanej sprawie nie można przyjąć, że spełnione zostały przesłanki pozwalające uznać, że wniesienie przez podatnika aportu do spółki komandytowo-akcyjnej stanowiło czynność pozorną w rozumieniu art. 199a § 2 O.p. w zw. z art. 83 § 2 O.p. w zw. z art. 83 § 1 k.c. Przede wszystkim organ podatkowy nie wykazał, że podatnik wnosząc aport (zorganizowaną część przedsiębiorstwa) w zamian za akcje nowej emisji, nie miał zamiaru wywołania takich właśnie skutków prawnych. Przeciwnie — sam Naczelnik podkreśla, że wniesienie aportu (październik 2012 r.) było poprzedzone gruntownymi przygotowaniem podatnika, obejmującymi między innymi uzyskanie interpretacji indywidualnej potwierdzającej, że przychód u akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej powstaje dopiero w momencie uzyskania przez niego dywidendy (maj 2012 r.), a także wykonanie szeregu czynności poprzedzających i samo założenie spółki komandytowo-akcyjnej (sierpień 2012 r.). Z zaskarżonej decyzji wynika, że działania podatnika były przemyślane i konsekwentnie realizowane przez kilka miesięcy, aż do chwili, w której nastąpiło przeniesienie zorganizowanej części jego przedsiębiorstwa na utworzoną w tym celu spółkę G. Naczelnik w zaskarżonej

decyzji nie tylko nie neguje motywacji podatnika, ale stara się ją drobiazgowo wykazać. Rzecz jednak w tym, że podejmowanie przez podatnika działań zgodnych z prawem w celu takiego ukształtowania jego sytuacji prawnej, by zminimalizować lub wręcz uniknąć zobowiązania podatkowego, nie może prowadzić do wniosku, że czynności te były realizowane dla pozorów. Zastosowanie art. 199a § 2 O.p. wymaga wykazania konfliktu między ujawnioną czynnością prawną a rzeczywistymi intencjami podatnika. W rozpatrywanej sprawie konfliktu takiego nie było. Podatnik chciał wnieść aport do spółki komandytowo-akcyjnej po to właśnie, by uniknąć powstania przychodu w sytuacji, gdy przedmiot tego aportu zostanie następnie zbyty przez spółkę na rzecz innego podmiotu.

Trudno również przyjąć, że adresat oświadczenia woli podatnika, czyli spółka G, była świadoma i zgadzała się na to, że wniesienie aportu było czynnością pozorną. Przeczy temu choćby niekwestionowany przez organ fakt wyemitowania przez spółkę 17.401.770 akcji serii B, przekazanie tych akcji podatnikowi oraz ujawnienie wspomnianych okoliczności w rejestrze sądowym. W tym miejscu podnieść należy, że nie można uznać za trafne stwierdzenia organu podatkowego, że nie był zobowiązany uwzględnić dokonanych przez sąd rejestrowy wpisów dotyczących spółki G w zakresie podwyższenia jej kapitału w związku z objęciem wymienionego aportu. Postanowienie o wpisie było prawomocne, a zatem z mocy art. 365 § 1 w zw. z art. 13 § 2 k.p.c. organy podatkowe nie mogły przy ustalaniu stanu faktycznego przyjąć, że rzeczywistym zamiarem spółki nie było podniesienie jej kapitału. Z treści Krajowego Rejestru Sądowego (nr 0000431628) wynika, że sąd rejestrowy 30 października 2012 r. dokonał wpisu podwyższenia kapitału akcyjnego spółki G (obecnie I sp. z o.o. S.K.A.). Żaden przepis prawa nie zwalniał organów z obowiązku uwzględnienia tego faktu. Takiego uprawnienia nie można też wyprowadzić z treści art. 199a § 2 O.p., zwłaszcza że odnosił się on do pozorności w rozumieniu art. 83 § 1 k.c. Istotnie, dla uwzględnienia skutków podatkowych z czynności dysymulowanej nie jest konieczne, aby czynność ta była ważna w rozumieniu prawa cywilnego, ale musi ona być dokonana. Nie można zatem ignorować orzeczeń sądowych przeczących tej tezie, tylko dlatego, że ich uwzględnienie uniemożliwi zastosowanie art. 199a § 2 O.p.

Przyjęcie przez organ, że czynności zmierzające do wniesienia aportu do spółki G nie miały uzasadnionego celu gospodarczego, skoro spółka ta, wkrótce po przyjęciu aportu i emisji akcji, sprzedała przedmiot aportu kolejnemu podmiotowi (E Polska sp. z o.o.), a jedynym motywem tych działań było uniknięcie zapłaty podatku, wskazuje na to, że działania podatnika były przemyślane i umotywowane. Dalsze istnienie spółki G, przy jednoczesnym wstrzymywaniu wypłaty dywidendy, pozwalało na osiągnięcie celu w postaci uniknięcia opodatkowania, który to cel, jak przyjmuje organ, był istotny dla podatnika. Wniesienie w takiej sytuacji aportu do spółki komandytowo-akcyjnej pozwalało na uniknięcie opodatkowania środków pieniężnych uzyskanych w wyniku sprzedaży przedsiębiorstwa spółce E. Osiągnięcie tego rezultatu wymagało jednak podjęcia wskazanych wyżej czynności. Tym samym można twierdzić, że czynności zmierzające do wniesienia aportu do spółki G po to tylko, żeby zablokować środki pieniężne uzyskane ze sprzedaży przedmiotu tego aportu, miały charakter sztuczny i ich jedynym celem było uzyskanie korzyści podatkowej przez podatnika, jednakże tego rodzaju przesłanki nie potwierdzają pozorności czynności prawnej wniesienia ww. aportu i nie uzasadniają zastosowania art. 199a § 2 O.p. W stanie faktycznym sprawy, to jest przed wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art.119a § 2 O.p.), za dopuszczalny należało uznać wybór przez podatnika - z kilku legalnych konstrukcji, z których każda będzie wywoływała inny skutek podatkowy - tej, która będzie wywoływała skutek najkorzystniejszy z punktu widzenia podatnika. Pogląd ten jest obecnie dominujący w orzecznictwie w odniesieniu do stanów faktycznych sprzed 15 lipca 2016 r. Wskazuje się jednoznacznie na niedopuszczalność zastosowania art. 199a § 2 O.p. do sytuacji, gdy podatnik zawiera prawnie skuteczne umowy, nie ukrywając żadnej czynności, a jedynie osiągając korzyści podatkowe (por. wyroki NSA z 24 listopada 2003 r., FSA 3/03, z 2 grudnia 2020 r., II FSK 2162/18 i z 16 października 2020 r., II FSK 1835/18; CBOSA). Zauważyć należy, że art. 217 Konstytucji statuuje zasadę wyłączności ustawy w odniesieniu do regulacji podatkowych. Jeżeli zatem w dacie zdarzenia, które zdaniem organu powinno skutkować powstaniem obowiązku podatkowego, nie obowiązuje klauzula abuzywna, to organy podatkowe nie mogą ograniczać prawa podatnika do wyboru tej z dozwolonych konstrukcji prawnych, która skutkować będzie korzyścią podatkową. Przepisy prawa tego bowiem nie zakazują. W rozpatrywanym obecnie przypadku nie było zatem podstaw do opodatkowania

przychodów podatnika na podstawie art. 14 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 oraz art. 22 ust. 1 oraz art. 30c u.p.d.o.f.

Bezzasadne okazały się natomiast pozostałe zarzuty procesowe skargi. Po pierwsze organ podatkowy nie dopuścił się naruszenia art. 14k § 1 i § 3 O.p. pomijając interpretację indywidualną Ministra Finansów z 26 lutego 2013 r., w zakresie w jakim potwierdza, że u skarżącego nie powstał przychód w dniu sprzedaży przez spółkę komandytowo-akcyjną (w której skarżący był akcjonariuszem) rzeczy lub praw i osiągnięcia przez nią zysków z tej sprzedaży. Należy zauważyć, że interpretacja ta w ogóle nie miała zastosowania w sprawie, bowiem organ w zaskarżonej decyzji nie zajmował się sposobem opodatkowania przychodów akcjonariuszy spółki G, ale kwestionował czynność prawną wniesienia przez podatnika aportu do tej spółki. Po drugie nie są zasadne wywoły strony skarżącej co do nieprawidłowego doręczenia decyzji pierwszej instancji z [...] 2020 r. Odnosząc się do tej kwestii wskazać należy przede wszystkim, że — wbrew temu co twierdzi strona skarżąca — skuteczne doręczenie decyzji pełnomocnikowi podatnika, będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym, może nastąpić również w trybie art. 144 § 1 pkt 1 O.p., o ile tylko zaistnieją przesłanki określone w art. 144 § 3 O.p. Dla skuteczności doręczenia za pośrednictwem pracowników urzędu w miejscu wskazanym do doręczeń konieczne jest wykazanie, że zaistniały problemy techniczne uniemożliwiające organowi podatkowemu doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Problemy takie zostały należycie wykazane przez organ podatkowy (str. 55–59 uzasadnienia zaskarżonej decyzji). Z przedstawionych przez organ wyjaśnień wynika jasno, że 7 lutego 2020 r. podjęto próbę doręczenia decyzji za pośrednictwem platformy ePUAP, jednak próba ta zakończyła się fiaskiem. Organ był zatem uprawniony do wydelegowania własnych pracowników celem doręczenia decyzji bezpośrednio pełnomocnikowi podatnika. Skuteczności tego doręczenia nie podważa fakt, że jeszcze tego samego dnia, ale już po skutecznym doręczeniu ww. decyzji, organ odzyskał możliwość wysyłania korespondencji drogą elektroniczną.

Reasumując, uznając zasadność zarzutów naruszenia przepisów postępowania wymienionych w lit. A pkt 1–6 skargi oraz zarzutów naruszenia prawa materialnego, w szczególności w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c w zw. z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.; dalej: p.p.s.a.), Sąd uchylił zaskarżoną decyzję i poprzedzającą ją decyzję wydaną w pierwszej instancji. Rozstrzygnięcie w przedmiocie kosztów postępowania zapadło na podstawie art. 200 i art. 205 § 2 p.p.s.a.

Na temat wyroków: III SA/Wa 3163/17, II FSK 232/19, III SA/Wa 2026/19, II FSK 1694/20, III SA/Wa 745/21, II FSK 1011/21 zob.:

B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, „Napięcie interesów” między udziałowcem a spółką jako element podatkowego stanu faktycznego kluczowy dla zastosowania art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Kilka uwag na tle wyjątkowo długiego ping-ponga sądowego – wyrok WSA w Warszawie z 22.04.2021 r., III SA/Wa 745/21, Przegląd Podatkowy 2021, Nr 8, ss. 10-17.