

Pozorność „cywilistyczna” a „podatkowa”

Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK

Dyrektor

Ośrodek Studiów Fiskalnych
Uniwersytet Mikołaja Kopernika

Warszawa, 3 czerwca 2022 r.

KODEKS CYWILNY

Nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli oświadczenie takie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

[Art. 83 § 1 k.c.](#)

Pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej, dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli wskutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze.

[Art. 83 § 2 k.c.](#)

KODEKS CYWILNY

pozorność

względna

bezwzględna

ORDYNACJA PODATKOWA

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

Art. 199a § 2 k.c.

ORDYNACJA PODATKOWA

pozorność

względna

~~bezwzględna~~

ORDYNACJA PODATKOWA

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

Art. 199a § 2 k.c.

jedna czynność symulowana – jedna czynność dysymulowana

VAT

Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego - w części dotyczącej tych czynności.

[Art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c\) u.p.t.u.](#)

VAT

pozorność

względna

bezwzględna

VAT



PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

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. 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.

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

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.

II FSK 1264/19

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Trudno uznać, że do uchwały walnego zgromadzenia wspólników o przekształceniu spółki komandytowo-akcyjnej w spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (jako aktu wewnątrz korporacyjnego) można stosować przepisy, dotyczące wad oświadczeń woli, zawarte w KC, a tym samym - także art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej, skoro uchwała ta nie jest aktem zewnętrznym, a wewnętrznym, korporacyjnym.

I SA/Bk 40/21

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

Zgodnie z art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej 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 KPC i art. 199 § 3 Ordynacji podatkowej). To, że skarżąca wystąpiła z powództwem o stwierdzenie nieważności umowy wniesienia wkładu - właśnie z powyższych względów - nie zobowiązywało organu podatkowego do zawieszenia postępowania podatkowego.

II FSK 2415/18

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

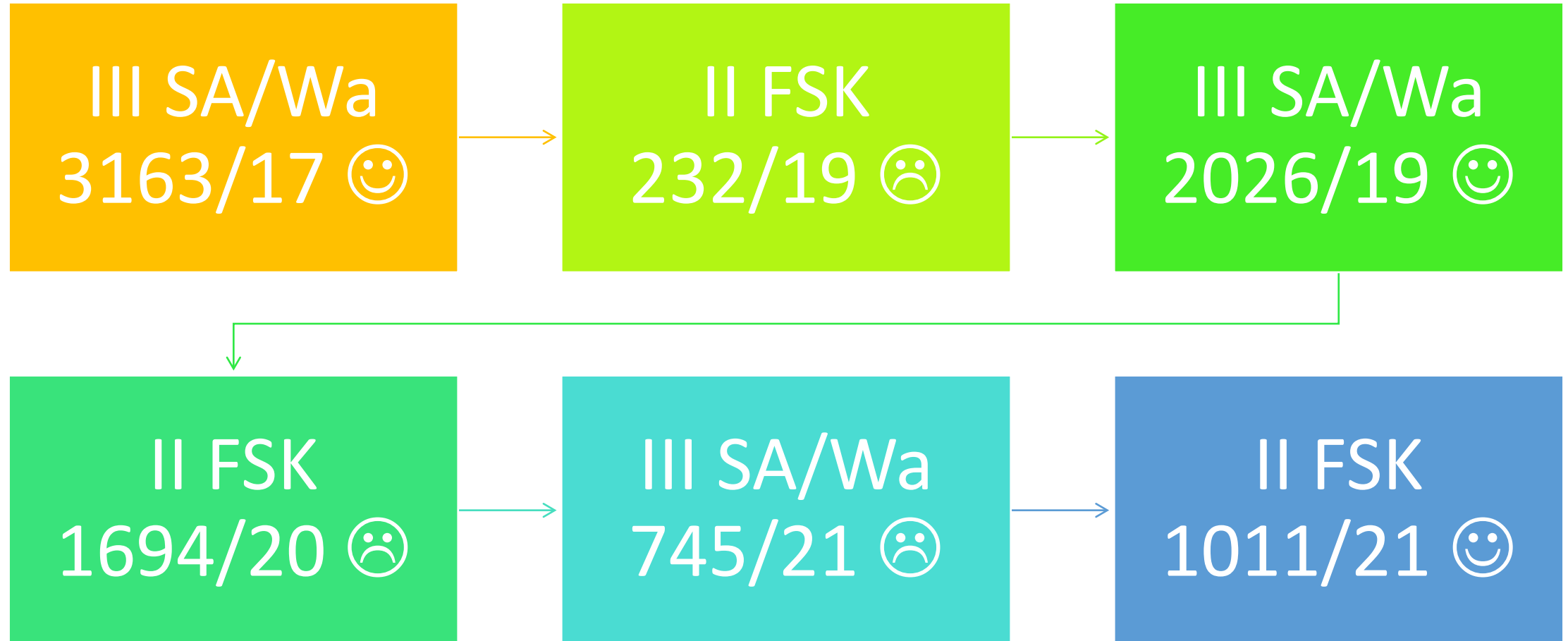
Zastosowanie art. 199a § 2 o.p. **wymaga wykazania konfliktu między ujawnioną czynnością prawną a rzeczywistymi intencjami podatnika.** W rozpatrywanej sprawie konfliktu takiego nie było. Podatnik chciał wnieść aport do spółki komandytowo-akcyjnej po to właśnie, by uniknąć powstania przychodu w sytuacji, gdy przedmiot tego aportu zostanie następnie zbyty przez spółkę na rzecz innego podmiotu.

I SA/Łd 627/20

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA

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.

PRZEGLĄD ORZECZNICTWA



POZORNOŚĆ CYWILISTYCZNA A PODATKOWA

Organy podatkowe stosowały art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej oraz art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. jako instrument antyabuzywny.

Art. 199a § 2 o.p. takim instrumentem nie jest, a potencjał wykorzystania art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c) u.p.t.u. jako instrumentu antyabuzywnego jest nader ograniczony.

Jeśli komukolwiek można zarzucić działania pozorne, to często organom podatkowym...

Dziękuję za uwagę.

Krzysztof Lasiński-Sulecki
cls@umk.pl

**Zaczynamy dyskusję
panelową:**

doradca podatkowy
Andrzej Ładziński,
Przewodniczący KRDP

dr hab. Dominik
Mączyński prof. UAM,
sędzia WSA w Poznaniu

doradca podatkowy
Tomasz Siennicki, KNDP

DYSKUSJA

Pozorność jednostronnych oświadczeń woli

Niedochowanie wymaganej formy dla czynności dysymulowanej

Czynności z zakresu prawa spółek a pozorność

Czy czynnością ukrytą może być wypłata dywidendy?

Powiernictwo

Art. 199a § 2 o.p. – wszystkie konsekwencje podatkowe odkrytej czynności?

Pozorność a postępowanie wyjaśniające

Czy GAAR spowodował/spowoduje, że nie będzie już sporów dot. art. 199a § 2 o.p.?

Dziękujemy za uwagę.

Andrzej Ladziński

Dominik Mączyński

Tomasz Siennicki

Krzysztof Lasiński-Sulecki