

Patryk Kowalski\*

## Powództwo organów podatkowych o ustalenie w świetle badań empirycznych\*\*

### 1. WPROWADZENIE

Od dnia 15.07.2016 r., po wejściu w życie przepisów regulujących problematykę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania do ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, zainteresowanie doktryny instytucją z art. 199a o.p. (dyrektywami wykładni czynności cywilnoprawnych organów podatkowych w celu poznania rzeczywistej woli stron czynności prawnej) zauważalnie spadło. Zaczęły pojawiać się stanowiska o nieprzydatności art. 199a o.p. w zakresie walki z unikaniem opodatkowania w kontekście nowo dodanego art. 119a i n. o.p.<sup>2</sup> Co więcej, aktualne orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>3</sup> i doktryna prawa podatkowego<sup>4</sup> wskazują na wadliwą praktykę organów podatkowych w zakresie nadawania instytucji z art. 199a o.p. znaczenia z art. 119a o.p.

Ponadto już wcześniej, tj. w 2012 r., w literaturze branżowej prezentowany był pogląd o znikomym znaczeniu praktycznym art. 199a § 3 o.p. w zw. z art. 189<sup>1</sup> ustawy z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego<sup>5</sup>, tj. jednego z elementów dyrektyw wykładni organów podatkowych – powództwa o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Wskazywano, że instytucja ta jest prawie martwa, a organy podatkowe niezwykle rzadko składają powództwo do sądów powszechnych<sup>6</sup>.

\* Dr Patryk Kowalski jest adiunktem w Katedrze Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, Polska, ORCID: 0000-0003-3027-2683, e-mail: patryk.kowalski@wpia.uni.lodz.pl

\*\* Data zgłoszenia tekstu przez autora: 25.07.2021 r.; data przyjęcia tekstu przez redakcję do publikacji: 15.10.2021 r.

<sup>1</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. – dalej o.p.

<sup>2</sup> W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017/2, s. 17–23. Inaczej uważają Dominik Gajewski i Leonard Etel. W ich ocenie art. 199a o.p. to instrument do walki ze zjawiskiem unikania opodatkowania (zob. D. Gajewski, *Rozdział 6. Pozaklauzulowe konstrukcje przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, LEX/el. 2018; L. Etel, *Art. 199a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021, Teza 1.

<sup>3</sup> Por. np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej WSA) we Wrocławiu z 24.04.2019 r., ISA/Wr 9/19, LEX nr 2697460; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA): z 13.10.2017 r., II FSK 2690/15, LEX nr 2406455; z 26.01.2018 r., II FSK 112/16, LEX nr 2449573.

<sup>4</sup> Zob. np. J. Olesiak, Ł. Pajor, *Art. 119a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis (el.) 2020, Teza VII. 6; J. Olesiak, Ł. Pajor, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania a ustalenie treści czynności prawnej oraz istnienia stosunku prawnego lub prawa na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej. Glosa do wyroku NSA z dnia 19 października 2016 r.*, II FSK 1969/16, „Glosa” 2018/2, s. 107–113.

<sup>5</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 – dalej k.p.c.

<sup>6</sup> <https://www.rp.pl/artukul/876683-Organy-podatkowe-nie-korzystaja-z-powodztwa-o-ustalenie-stosunku-prawnego.html> (dostęp: 7.07.2021 r.).

Powyzsza konstatacja nie zostala jednak zweryfikowana empirycznie. Nie opublikowano rowniez do tej pory opracowania analizujacego dotychczasowe orzecznictwo sadow powszechnych w tym zakresie. Co wiecej, w istniejacej literaturze zarowno cywilistycznej, jak i podatkowej dotyczacej powodztwa z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w zw. z art. 199a § 3 o.p. bardzo malo uwagi poswiecono analizie judykatow cywilnych, koncentrujac sie glownie na wybranych judykatach sadowo-administracyjnych (w kontekscie art. 199a § 2 o.p.). Ponadto autorzy tych opracowan koncentruja sie glownie na dogmatycznej analizie wskazanych regulacji, z uwzglednieniem relacji zachodzacych miedzy postepowaniem cywilnym a podatkowym i sadowo-administracyjnym<sup>7</sup>.

Wiecezosc przedstawicieli doktryny dokonuje w swoich opracowaniach<sup>8</sup> glownie analizy dogmatycznej wspomnianych regulacji, nie omawiajac w ogole orzeczen sadow powszechnych wydanych na skutek wniesienia powodztwa z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. Pozostali autorzy<sup>9</sup> dokonuja analizy orzeczen wydanych na skutek powodztwa

<sup>7</sup> W pewnym zakresie, wyjatkiem od powyższego jest praca doktorska Marcina Pacyny, *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa wytaczane przez organy podatkowe*, [https://prawo.uni.wroc.pl/sites/default/files/stopnie-naukowe/przewody/streszczenie%20rozprawy%20%20j\\_pol.pdf](https://prawo.uni.wroc.pl/sites/default/files/stopnie-naukowe/przewody/streszczenie%20rozprawy%20%20j_pol.pdf) (dostęp: 10.07.2021 r.). Jednakże praca ta nie została nigdzie opublikowana. Ze streszczenia rozprawy wynika, że autor ten nie analizował przy użyciu metody empirycznej badania prawa, orzecznictwa wydanego na skutek powództwa z art. 189<sup>1</sup> k.p.c., tylko uwzględnił w swoich rozważaniach dane pochodzące z informacji Departamentu Strategii i Funduszy Europejskich Wydziału Statystycznej Informacji Zarządczej Ministerstwa Sprawiedliwości na temat ilości powództw wytaczanych na podstawie przepisu art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w latach 2005–2016 w sądach rejonowych i okręgowych jako sądach I instancji oraz w zakresie rozstrzygnięć w sądach okręgowych (jako sądach II instancji) i apelacyjnych. To podstawowe dane ilościowe, o których będzie mowa w dalszej części pracy.

<sup>8</sup> Należą do nich następujące opracowania: K. Kobylko, *Klauzula obejścia prawa podatkowego w przepisach Ordynacji podatkowej i Kodeksu postępowania cywilnego* [w:] *Ogólnopolski Zjazd Cywilistów Studentów, 45 lat kodeksów cywilnych. Materiały pokonferencyjne*, red. J.J. Skoczylas, P. Kała, P. Potakowski, Lublin 2009, s. 117–185; P. Karwat, *Pojęcie pozorności i jej skutki w prawie podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007/4, s. 4–10; M. Świercz, *Sądowe ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z powództwa organu podatkowego (art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006/2, s. 63–80; R. Bernat, *Wykładnia logiczna artykułu 199a ustawy Ordynacja podatkowa*, „Acta Iuris Stetinensia” 2016/2, s. 41–53; I. Maj, *Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego* [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. A. Huchla, P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011, s. 113–122; P. Karwat, *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory z podatnikami?*, „Prawo i Podatki” 2006/24, s. 24–30; K. Radzikowski, *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, „Przeгляд Podatkowy” 2005/9, s. 17–25; B. Dauter, *Art. 199a* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarz, LEX/el. 2019; A. Mariański, M. Miśkiewicz, *Art. 199a* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis (el.) 2020; H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, *Art. 199a* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis (el.) 2020.

<sup>9</sup> Aleksya Franusz i Anna Goettel w artykule: *Powództwo organów skarbowych o ustalenie*, „Państwo i Prawo” 2012/9, s. 76–86, zbadali 2 wyroki (IV CSK 261/09, I ACa 395/06); D. Łukawska, *Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2008/06, s. 25–29, 1 wyrok (I ACa 395/06); M. Lewandowski, *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego* [w:] *Postępowanie cywilne w dobie przemian*, red. I. Gil, Warszawa 2017, s. 320–329 – 1 wyrok (IV CSK 322/12); D. Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego dla polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020 – 5 wyroków (I ACa 395/06, I ACa 253/09, I ACa 949/13, IV CSK 322/12, IV CSK 261/09); H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007/12, s. 19–23 – 1 wyrok (I ACa 395/06); O.M. Piaskowska, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie procesowe. Komentarz*, red. O.M. Piaskowska, LEX/el. 2021 – 1 wyrok (IV CSK 322/12); T. Zyznowski, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. I. *Artykuły 1–366*, red. T. Wiśniewski, LEX/el. 2021 – 3 wyroki (IV CSK 322/12, IV CSK 261/09, I ACa 395/06); M. Manowska, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. I. *Art. 1–477(16)*, LEX/el. 2021 – 4 wyroki (IV CSK 322/12, I ACa 253/09, IV CSK 261/09, I ACa 395/06); P. Telenga, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz aktualizowany*, t. I, red. A. Jakubecki, LEX/el. 2019 – 3 wyroki (IV CSK 322/12, IV CSK 261/09; IV CSK 322/12); T. Ereciński, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. II. *Postępowanie rozpoznawcze*, red. T. Ereciński, LEX/el. 2016 – 2 wyroki (IV CSK 261/09, IV CSK 322/12); A. Zieliński, K. Flaga-Gieruszynska, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, Legalis (el.) 2019 – 4 wyroki (I ACa 949/13, I ACa 1563/13, IV CSK 322/12, I ACa 395/06); E. Rudkowska-Ząbczyk, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. E. Marszałkowska-Krzyż, Legalis (el.) 2021 – 3 wyroki (I ACa 395/06, I ACa 253/09, IV CSK 261/09); I. Kunicki, *Art. 189<sup>1</sup>* [w:] *Kodeks postępowania cywilnego*, t. I A. *Komentarz. Art. 1–424<sup>12</sup>*, red. A. Góra-Błaszczkowska, Legalis (el.) 2020 – 2 wyroki

organów podatkowych o ustalenie, jednakże ich liczby nie można uznać na znaczną. Jest to 7 powtarzających się i publikowanych orzeczeń (6 wyroków i 1 postanowienie)<sup>10</sup>. Powyższe uzasadnia wybór tematu niniejszego opracowania.

Przedmiotem badań są sprawy wszczęte na skutek wniesienia powództwa z art. 199a o.p. w zw. z art. 189<sup>1</sup> k.p.c., które zostały prawomocnie zakończone na skutek rozstrzygnięcia merytorycznego w latach 2005–2019. Cezura czasowa jest uzasadniona datą wejścia w życie omawianych regulacji. Artykuł 199a o.p. i art. 189<sup>1</sup> k.p.c. zostały dodane przez art. 1 pkt 76 i art. 2 ustawy z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>11</sup>, i weszły w życie 1.09.2005 r. Z kolei rok 2019 jest uzasadniony datą rozpoczęcia gromadzenia materiału badawczego (2020 r.), o czym będzie mowa w dalszej części pracy.

W opracowaniu postawiono jeden zasadniczy cel badawczy w postaci omówienia wyników analizy orzecznictwa w zakresie powództw organów podatkowych, ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Osiągnięcie tego celu może nastąpić tylko przez rozwiązanie głównego problemu badawczego, który postawiony został w formie pytania: jak przedstawia się statystyczny obraz postępowania sądowego wszczętego na skutek powództwa organów podatkowych o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 189<sup>1</sup> k.p.c.) w świetle następujących pytań pomocniczych:

1. Jakie sądy najczęściej rozpoznają te sprawy według właściwości rzeczowej, a jakie według miejscowej?
2. Jaki organ podatkowy najczęściej wytacza powództwo? W ramach postępowania podatkowego prowadzonego w przedmiocie jakiego podatku?
3. Jakiego rodzaju podmioty składają się na stronę pozwaną?
4. Jaki jest najczęstszy rodzaj stosunku prawnego będącego przedmiotem podstawy faktycznej żądania pozwu?
5. Jaki najczęściej zapada wyrok I instancji?
6. Jaka jest średni czas trwania postępowania pierwszoinstancyjnego?
7. Jakie środki dowodowe miały istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy najczęściej?
8. Jaki najczęściej zapada wyrok II instancji?
9. Jaka jest średni czas trwania postępowania drugoinstancyjnego?

Główny problem badawczy posłużył do postawienia hipotezy badawczej, która brzmi: statystyczny obraz postępowania sądowego wszczętego na skutek powództwa organów podatkowych o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 189<sup>1</sup> k.p.c.) przedstawia się w sposób następujący:

(I ACa 1563/13, IV CSK 261/09); T. Szancilo, *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Art. 1–505<sup>39</sup>*, t. I, Legalis (el.) 2019 – 5 wyroków (IV CSK 322/12, IV CSK 261/09, I ACa 949/13, I ACa 253/09, I ACa 395/06) i 1 postanowienie (I ACa 672/08); B. Czech, *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego*, t. I, *Komentarz. Art. 1–205*, Legalis (el.) 2019 – 2 wyroki (I ACa 395/06, IV CSK 261/09) i 1 postanowienie (I ACa 672/08); P. Pietrasz, *Art. 199a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021 – 1 wyrok (I ACa 395/06).

<sup>10</sup> Wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Białymstoku z 12.10.2006 r., I ACa 395/06, LEX nr 208147; wyrok SA w Białymstoku z 19.05.2010 r., I ACa 253/09, LEX nr 610008; wyrok SA w Katowicach z 14.01.2014 r., I ACa 949/13, LEX nr 1428074; wyroki SN: z 18.01.2013 r., IV CSK 322/12, LEX nr 1350202; z 28.01.2010 r., IV CSK 261/09, LEX nr 655210; wyrok SA w Łodzi z 17.06.2014 r., I ACa 1563/13, LEX nr 1496469; postanowienie SA w Katowicach z 16.01.2009 r., I ACa 672/08, LEX nr 491170.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199.

1. Sądami najczęściej rozpoznającymi te sprawy są sądy rejonowe (właściwość rzeczowa) i sądy należące do apelacji warszawskiej (właściwość miejscowa).
2. Najczęściej powództwa są wnoszone przez naczelników urzędów skarbowych ramach prowadzonego postępowania podatkowego w przedmiotu podatków dochodowych.
3. Najczęściej jednym z podmiotów składających się na stronę pozwaną jest przedsiębiorca.
4. Najczęściej wytaczano powództwa o ustalenie nieistnienia stosunku prawnego w postaci umowy sprzedaży.
5. Sądy I instancji najczęściej uwzględniały powództwo, ustalając nieistnienie stosunku prawnego z uwagi na nieważność umowy z powodu pozorności jako wady oświadczenia woli.
6. Średni czas postępowania I instancji trwa do 1 roku.
7. Najczęściej dla rozstrzygnięcia sprawy istotne znaczenie miały środki dowodowe w postaci akt postępowania podatkowego oraz osobowe źródła dowodowe.
8. Sądy I instancji najczęściej oddalały apelację.
9. Średni czas postępowania II instancji trwa do 6 miesięcy.

W celu zgromadzenia materiału niezbędnego dla rozstrzygnięcia postanowionego wyżej problemu badawczego posłużono się metodą empirycznego badania prawa. Jest to metoda konfrontująca treść obowiązującego prawa (*law in books*) z praktyką jego stosowania (*law in action*).

Przyjęto zasadniczą technikę badawczą polegającą na badaniu dokumentów (analizie ilościowej i jakościowej treści). Dla realizacji tej techniki wykorzystano narzędzie badawcze w postaci autorskiego kwestionariusza zawierającego zmienne wynikające z pytań badawczych 1–9 wraz z odpowiednim ich kodowaniem.

## **2. PODSTAWA PRAWNA WYSTĄPIENIA ORGANU PODATKOWEGO Z POWÓDZTWE M O USTALENIE**

Przed przedstawieniem wyników badań empirycznych, należy przybliżyć treść przepisów badanej instytucji oraz ich wykładnię.

Zgodnie z art. 199a § 1 o.p. organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Według paragrafu 2, jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, to skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Natomiast, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, to organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa (§ 3). Z kolei w myśl art. 189<sup>1</sup> w zw. z art. 189 k.p.c. uprawnienie żądania ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy powód ma w tym interes prawny,

przysługuje również w toku prowadzonego postępowania organowi podatkowemu, jeśli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych.

Wskazana regulacja prawna dotyczy trzech zagadnień, zarazem niezależnych od siebie, ale jednak w pewien sposób powiązanych, tj. uprawnienia organów podatkowych do ustalenia treści czynności prawnej (art. 199a § 1 o.p.), skutków podatkowych w przypadku pozorności czynności prawnej (art. 199a § 2 o.p.), możliwości złożenia pozwu do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 199a § 3 o.p. w zw. z art. 189<sup>1</sup> i 189 k.p.c.).

Artykuł 199a § 1 o.p. (podobnie jak art. 65 § 2 ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny<sup>12</sup>) zawiera wskazówki odczytywania treści czynności prawnej zgodnie z zamiarem stron tej czynności, a więc w celu poznania rzeczywistej woli stron czynności prawnej. Określone w tym przepisie dyrektywy interpretacyjne dają pierwszeństwo zgodnemu zamiarowi stron i celowi umowy przed dosłownym brzmieniem złożonych oświadczeń. Proces interpretacji stosunku prawnego nie może się zatem ograniczać jedynie do zbadania jej tekstu, a powinien uwzględnić znaczenie spornych postanowień umowy zgodnie z rzeczywistą wolą jej stron. Przepis ten stanowi zatem wskazówkę dla organów podatkowych dokonujących w ramach trwającego postępowania podatkowego określonych ustaleń faktycznych, aby w sytuacji, gdy podatnik dokonał określonej czynności prawnej badać ją nie tylko kierując się samą jej nazwą, ale przede wszystkim postanowieniami umownymi, okolicznościami, w jakich została zawarta, po to, aby odtworzyć jej rzeczywistą treść, a w ślad za tym ustalić, jakiej czynności prawnej strony dokonały. Wynika to także z art. 122 § 1 i 187 § 1 o.p., które obligują organy do zebrania i wszechstronnego rozpatrzenia materiału dowodowego<sup>13</sup>.

Z kolei art. 199a § 2 o.p. dotyczy wyłącznie sytuacji, w której podatnik dokonał ukrycia rzeczywistej czynności prawnej, jednocześnie ujawniając inną czynność prawną (pozór). Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia pozorności czynności prawnej, dlatego zasadne jest odwołanie się do art. 83 § 1 k.c., zgodnie z którym nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozoru. Pozorność czynności może oznaczać, że strony dokonując rzeczywistej czynności prawnej nie zamierzają w ogóle wywołać jakichkolwiek skutków prawnych (czynność symulowana) albo to, iż strony dokonują rzeczywistej czynności prawnej (czynność symulowana) w celu ukrycia innej czynności prawnej (czynność dysymulowana, ukryta), która w zamierzeniu stron ma wywołać skutki prawne. Słusznie wskazuje Piotr Pietrasz, że ustawodawca nie kwestionuje skuteczności czynności dysymulowanych na gruncie prawa podatkowego, lecz wyłącznie nakazuje wywodzenie z nich skutków podatkowych. Jeżeli nie było w ogóle jakiegokolwiek czynności ukrytej (była tylko czynność symulowana), to trudno mówić o wywodzeniu jakichkolwiek skutków z czegoś, czego w ogóle nie było<sup>14</sup>.

Natomiast art. 199a § 3 o.p. w zw. z art. 189<sup>1</sup> i 189 k.p.c. ma charakter przepisu proceduralnego<sup>15</sup>. Można go określić jako środek dowodowy i to dość nietypowy,

<sup>12</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2020 r. poz. 1740) – dalej k.c.

<sup>13</sup> Por. wyrok WSA we Wrocławiu z 24.04.2019 r., I SA/Wr 9/19.

<sup>14</sup> P. Pietrasz, *Art. 199a [w:] Ordynacja...*, Teza 3.

<sup>15</sup> D. Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzanie...*, s. 182.

ponieważ rozległy w czasie, jeśli chodzi o jego przeprowadzenie oraz wymagający „współdziałania” z sądem powszechnym. O tym, czy badany przez organ podatkowy stosunek prawny istnieje będzie decydować sąd powszechny poprzez wydanie prawomocnego wyroku, a nie sam organ podatkowy (jak np. w art. 199a § 1 i 2 o.p.).

Powództwo to można wytoczyć po spełnieniu kilku przesłanek<sup>16</sup>. Po pierwsze, organ może wystąpić z powództwem w trakcie trwającego postępowania podatkowego. Wydaje się, że można przyjąć, iż organ może wytoczyć powództwo dopiero po wszczęciu postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 165 § 1–3 o.p. może nastąpić to od momentu wszczęcia postępowania (na żądanie strony – w momencie doręczenia żądania organowi podatkowemu lub z urzędu – w formie postanowienia w dacie jego wydania) aż do jego zakończenia, tj. do momentu wydania decyzji kończącej postępowanie (art. 207 i n. o.p.).

Po drugie, ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Przesłanka ta wiąże się z pojęciem interesu prawnego jaki ma organ w wytoczeniu powództwa. Sąd powszechny musi ocenić, czy ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych, a więc – czy problem ten występuje w toku konkretnego postępowania podatkowego. Czynność prawna nie musi przy tym bezpośrednio leżeć u podstaw przyszłej decyzji organu podatkowego. Wystarczające jest to, że z istnieniem bądź nieistnieniem stosunku prawnego lub prawa związane są skutki podatkowe<sup>17</sup>.

Po trzecie, z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynikają wątpliwości (zwłaszcza po analizie zeznań strony) co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

Posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania (...) wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie (...)” w art. 199a § 3 o.p. skłania do stwierdzenia, że w przypadku stwierdzenia tych wątpliwości organ powinien wystąpić z powództwem. Z drugiej strony jednak – należy się zastanowić nad znaczeniem „wątpliwości” oraz, czy powinny mieć one charakter obiektywny czy subiektywny.

Jak słusznie wskazał P. Pietrasz, uwzględniając treść art. 187 § 1 oraz 190 o.p. można dojść do wniosku, że są to wątpliwości, które istnieją, pomimo że organ podatkowy zebrał i w sposób wyczerpujący rozpatrzył cały materiał dowodowy, który następnie poddał ocenie. Dopiero wówczas można dokonać weryfikacji materiału dowodowego pod kątem stwierdzenia konieczności wystąpienia do sądu powszechnego. W szczególności ustawodawca wskazuje na sytuację, w której wątpliwości wynikają ze środka dowodowego jakim są zeznania strony<sup>18</sup>. Nie może to dziwić, ponieważ osobowe źródła dowodowe, szczególnie podmiotu zainteresowanego wynikiem postępowania, mogą być uznane za pełne sprzeczności.

Wątpliwości te powinny mieć więc charakter obiektywny. To oznacza, że nie można ich postrzegać przez pryzmat subiektywnego przekonania organu podatkowego,

<sup>16</sup> Szerzej przesłanki te omawia D. Łukawska-Białogłowska, *Wprowadzanie...*, s. 175–178.

<sup>17</sup> Por. M. Manowska, *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks...*, t. I, Teza 2.

<sup>18</sup> P. Pietrasz, *Art. 199a [w:] Ordynacja...*, Teza 4.

iz tych wątpliwości nie ma, jak też subiektywnego przekonania strony postępowania, że te wątpliwości istnieją<sup>19</sup>. Wątpliwości takie mogą mieć miejsce w szczególności wtedy, gdy twierdzenia stron nie znajdują potwierdzenia w innych dowodach zebranych przez organ prowadzący postępowanie lub gdy twierdzenia kontrahentów są rozbieżne<sup>20</sup>.

Podsumowując, należy podkreślić znaczenie powództwa o ustalenie w kontekście pozostałych uprawnień organów podatkowych z art. 199a o.p. Za Naczelnym Sądem Administracyjnym należy wskazać, że organ podatkowy, pomimo możliwości przerzucenia obowiązku badania istnienia stosunku prawnego lub prawa na sąd powszechny, nie został zwolniony z obowiązku analizowania stosunków prawnych i kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny ich skutków podatkowych. Obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego na podstawie tego przepisu powstaje tylko wówczas, gdy zgromadzony materiał dowodowy pozostawia wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego bądź prawa<sup>21</sup>.

Należy również podkreślić odrębność art. 199a o.p. od art. 119a o.p. Ten pierwszy przepis nie pozwala organowi podatkowemu zakwestionować czynności prawnej przeprowadzonej w celu uzyskania korzyści podatkowych, jeśli była ona ważna i zgodna z rzeczywistą wolą stron<sup>22</sup>.

### 3. CHARAKTERYSTYKA MATERIAŁU BADAWCZEGO I DOBÓR PRÓBY

Przeprowadzona w pkt 2. opracowania analiza teoretycznoprawna była punktem wyjścia dla dalszych badań empirycznych.

Materiał badawczy obejmował 53 zakończonych prawomocnym wyrokiem spraw z art. 189<sup>1</sup> k.p.c., które wpłynęły do polskich sądów rejonowych i okręgowych (jako sądów I instancji) w okresie od 1.09.2005 r. do 31.12.2019 r.

Zebranie materiału badawczego było skomplikowanym i długotrwałym procesem<sup>23</sup>, o czym poniżej. Proces ten trwał od sierpnia 2020 r. do marca 2021 r.

Proces badawczy rozpoczęto od zwrócenia się z wnioskami w trybie informacji publicznej do wszystkich sądów rejonowych (318) oraz okręgowych (45) w Polsce o udostępnienie informacji w zakresie: listy sygnatur spraw I instancji, pod jakimi zostały zarejestrowane sprawy z powództwa organów podatkowych o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, które to wpłynęły do sądu w okresie od 1.09.2005 r. do 31.12.2019 r.

Dwóch prezesów sądów odmówiło udzielenia informacji publicznej, a od jednego prezesa sądu nie otrzymano żadnej informacji. Pozostałe 360 sądów (99%) udostępniło dane. Z tej liczby, 305 prezesów sądów (85%) udzieliło informacji, że we wskazanym okresie nie zarejestrowano w ogóle takich spraw, a 55 prezesów (15%) udostępniło wnioskowane sygnatury spraw.

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 6.03.2008 r., I SA/Gd 1028/07, LEX nr 361897.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z 22.01.2008 r., II FSK 1611/06, niepubl.

<sup>21</sup> Wyrok NSA z 2.02.2017 r., II FSK 4071/14, LEX nr 2270088.

<sup>22</sup> Wyrok NSA z 26.01.2018 r., II FSK 112/16.

<sup>23</sup> Podobne trudności ze zgromadzeniem materiału badawczego (w odniesieniu do praktyki notarialnej w zakresie umów przewłaszczenia nieruchomości na zabezpieczenie) opisano w artykule: J.M. Kondek, *Umowa przewłaszczenia nieruchomości na zabezpieczenie i jej praktyka w świetle wizytacji i lustracji kancelarii notarialnych w latach 2013–2017*, „Prawo w Działaniu” 2019/40, s. 168 i n.

Następnie zwrócono się z wnioskami w trybie informacji publicznej o nadesłanie (po uprzedniej anonimizacji) wybranych dokumentów z akt sprawy do 55 sądów, które udostępniły te sygnatury. Okazało się, że część z podanych sygnatur nie dotyczy spraw z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. Przesyłano sprawy zupełnie różne, np. o zapłatę, ale także zbliżone merytorycznie, ponieważ te wytoczone na podstawie art. 189 k.p.c. Co więcej, nie we wszystkich sprawach powodem był organ podatkowy. Powyższe jest zapewne wynikiem omyłek symbolizacyjnych podczas rejestracji spraw w informatycznych systemach sądowych. Należy też podkreślić, że sprawy z powództwa z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. zostały oznaczone własnym symbolem „086” dopiero od 1.01.2011 r. dzięki grudniowej nowelizacji ówczesnego załącznika do zarządzenia Ministra Sprawiedliwości z 12.12.2003 r. w sprawie organizacji i zakresu działania sekretariatów sądowych oraz innych działów administracji sądowej<sup>24</sup> – co zapewne ułatwiło rejestrowanie<sup>25</sup>.

Wobec zbyt małej liczby uzyskanych sygnatur spraw rzeczywiście należących do tych wszczętych na skutek powództw o ustalenie przez organy podatkowe, zdecydowano wystąpić z wnioskami w trybie informacji publicznej do samych organów podatkowych, tj. naczelników urzędów skarbowych (400), naczelników urzędów celno-skarbowych (16, wraz z delegaturami – 45 i oddziałami celnymi – 138), dyrektorów izb administracji skarbowej (16), Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wnioskowano o udostępnienie informacji w zakresie sygnatur spraw sądowych wraz z oznaczeniem sądu, które zostały zarejestrowane na skutek wniesienia przez organ pozwu w trybie art. 199a § 3 o.p. w okresie od 1.09.2005 r. do 31.12.2019 r.

W odpowiedzi na złożone wnioski, 347 naczelników urzędów skarbowych udzieliło informacji publicznej (87%), 41 z nich odmówiło jej udzielenia (10%), a od 12 z nich nie otrzymano odpowiedzi (3%). Z liczby 347 organów, które udzieliły odpowiedzi 313 naczelników urzędów skarbowych (90%) wskazało, że nie występowało z powództwem z art. 199a § 3 o.p. Z kolei 34 naczelników (10%) udostępniło listę sygnatur spraw sądowych.

Wszystkich 16 naczelników urzędów celno-skarbowych udzieliło odpowiedzi na przesłany wniosek. Sześciu naczelników (38%) odmówiło udostępnienia informacji publicznej. Dziewięciu naczelników (56%) stwierdziło, że nie występowały przypadki tytułowych powództw na obszarze ich właściwości oraz podlegających im delegaturom i oddziałom celnym. Tylko naczelnik jednego urzędu celno-skarbowego (6%) przesłał sygnatury wnioskowanych spraw.

Wszyscy dyrektorzy izb administracji skarbowej odpowiedzieli na wniosek. Czterech dyrektorów (25%) odmówiło udostępnienia informacji publicznej. Jedenastu (69%) stwierdziło, że nie występowały przypadki powództwa z art. 199a § 3 o.p. we wskazanym okresie. Tylko dyrektor jednej izby skarbowej (6%) wskazał, że występowały takie sprawy.

<sup>24</sup> Dz. Urz. MS z 2003 r. Nr 5, poz. 22 ze zm. Obecnie przedmiotowe powództwa są zapisywane także pod symbolem 086, zgodnie z zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości z 19.06.2019 r. w sprawie organizacji i zakresu działania sekretariatów sądowych oraz innych działów administracji sądowej (Dz. Urz. MS z 2019 r. poz. 138 ze zm.).

<sup>25</sup> Omyłki w mechanizmie symbolizacji spraw (na przykładzie spraw z art. 840 i 840<sup>1</sup> k.p.c.) dostrzeżono także w innych opracowaniach z użyciem empirycznej metody badania prawa – J. Słyk, *Powództwa przeciwzeglucyjne małżonka dłużnika*, „Prawo w Działaniu” 2014/17, s. 65, 86.



Wreszcie, należy wskazać, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej i minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiedzieli na wniosek w trybie informacji publicznej udzielając odpowiedzi negatywnej, tj. o braku spraw, w których wystąpiły te organy podatkowe z powództwem z art. 199a § 3 o.p.

W odróżnieniu od informacji udzielanej przez prezesów sądów każda sygnatura udostępnienia przez organ podatkowy dotyczyła tytułowego powództwa. Podsumowując, z 435 organów podatkowych do jakich przesłano wniosek w trybie informacji publicznej 400 z nich (92%) stwierdziło, że sprawy z art. 199a § 3 o.p. nie występowały.

Na skutek uzyskanych danych ponowiono wnioski o nadesłanie wybranych, zanonimizowanych dokumentów z akt spraw do odpowiednich sądów powszechnych. Nadesłane dokumenty pozwoliły dokonać ostatecznej selekcji uzyskanego materiału badawczego. Z nadesłanych spraw wybrano te, które są prawomocnie zakończone rozstrzygnięciem merytorycznym w dacie selekcji, tj. w marcu 2021 r. W ten sposób uzyskano sygnatury 18 spraw na skutek wniosków składanych do sądów powszechnych oraz 22 spraw na skutek wniosków składanych do organów podatkowych (w sumie 40). Do tej liczby dodano także orzeczenia spełniające powyższe kryteria, które zostały opublikowane w Bazie Orzeczeń LEX, tj. 13 orzeczeń.

Następnie zwrócono się z wnioskiem w trybie informacji publicznej do Ministerstwa Sprawiedliwości (MS) z wnioskiem o przesłanie wszelkich opracowań dotyczących powództwa z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. W odpowiedzi, Departament Strategii i Funduszy Europejskich, Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej MS przesłał dane w postaci ewidencji wybranych spraw cywilnych w I i II instancji w sądach rejonowych, okręgowych i apelacyjnych w latach 2005–2017<sup>26</sup>.

Dane wynikające z ewidencji są podstawowe w znaczeniu ilościowym. Ograniczono się do wskazania liczby załatwionych spraw z powództwa z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. (oraz sposobu załatwienia) z podziałem na lata. Dane podzielono na cztery tabele; dwie obejmują postępowania w tym przedmiocie prowadzone w I instancji w sądach rejonowym oraz okręgowym, a dwie pozostałe tabelki obejmują postępowania prowadzone w II instancji w sądach okręgowym i apelacyjnym.

Z ewidencji wynika, że w sądach okręgowych w latach 2005–2006 liczba spraw do załatwienia wynosiła 0; w 2007 r. – 7; w 2008 r. – 5; w 2009 r. – 4; w 2010 r. – 2; w 2011 r. – 15; w 2012 r. – 39, w 2014 r. – 45; w 2015 r. – 49; w 2016 r. – 39; w 2017 r. – 42. Z kolei w sądach rejonowych w latach 2005–2010 liczba spraw do załatwienia wynosiła 0, w 2011 r. – 47; w 2012 r. – 79; w 2014 r. – 106; w 2015 r. – 138; w 2016 r. – 132; w 2017 r. – 127.

Powyższe dane mogłyby wskazywać, że tytułowych powództw wpływa więcej niż założono wcześniej. Jednakże wymaga podkreślenia, że w latach 2005–2006 – według ewidencji – liczba spraw do załatwienia wynosiła 0, podczas, gdy ze zgromadzonego orzecznictwa (w części także tego publikowanego na platformie LEX) wynika, iż w 2 sprawach<sup>27</sup> zawisłych przed sądami okręgowymi pozew został

<sup>26</sup> Departament Strategii i Funduszy Europejskich, Wydział Statystycznej Informacji Zarządczej Ministerstwa Sprawiedliwości (Ewidencja wybranych spraw cywilnych w latach 2005–2017, zbiory własne).

<sup>27</sup> Wyrok Sądu Okręgowego (dalej SO) w Krakowie z 30.12.2005 r., I C 296/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 30.12.2005 r.); wyrok SO w Krakowie z 30.12.2005 r., I C 527/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 30.12.2005 r.).

złożony w 2005 r., a w 6<sup>28</sup> – w 2006 r. Co więcej, w 3 z tych spraw sąd I instancji wydał wyrok w 2006 r. (sprawy I C 296/06, I C 527/06, I C 9/06). Dwie z tych trzech spraw uprawomocniły się w 2006 r., a w zakresie trzeciej sąd II instancji wydał prawomocny wyrok również w 2006 r. (czego też nie odnotowano w ewidencji spraw w postępowaniu drugoinstancyjnym)<sup>29</sup>.

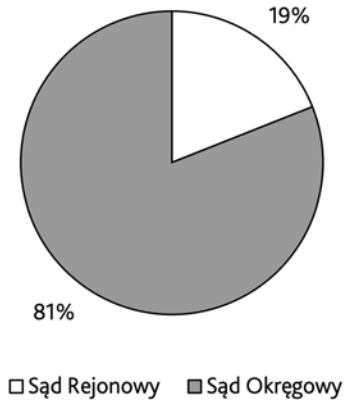
Niezależnie od powyższego, można stwierdzić, że zgromadzone przez autora sprawy wydane na skutek powództwa organów podatkowych o ustalenie nie są wszystkimi sprawami, jakie zostały wszczęte w latach 2005–2019. Część z organów państwa, do jakich kierowano wnioski w trybie informacji publicznej odmówiło jej udzielenia. Jednakże, biorąc pod uwagę różnorodność i intensywność czynności badawczych oraz dane świadczące o tym, że takie powództwa należą do rzadkości (84% prezesów sądów i 92% organów podatkowych, z tych którzy udzielili informacji publicznej, stwierdziło, iż spraw z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. nie odnotowano) – można stwierdzić, że próba badawcza w postaci 53 prawomocnie zakończonych spraw dająca 77 wyroków (53 wyroki sądów I instancji i 24 wyroki sądów II instancji) może być wystarczająca dla realizacji celu badawczego.

#### 4. BADANIA WŁAŚCIWE

Z przeprowadzonej analizy ilościowej 53 wyroków pierwszoinstancyjnych, wydanych na skutek powództwa organu podatkowego o ustalenie, w badanym okresie w zakresie właściwości rzeczowej sądu wynika, że 43 wyroki zostały wydane przez sąd okręgowy (81%), a 10 (19%) przez sąd rejonowy (wykres 1).

##### Wykres 1.

Właściwość rzeczowa sądu, który wydał wyrok w I instancji



Źródło: opracowanie własne.

<sup>28</sup> Wyrok SO w Olsztynie z 24.04.2006 r., I C 9/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 12.01.2006 r.); wyrok SO w Gdańsku z 21.06.2007 r., I C 1151/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 28.09.2006 r.); wyrok SO w Gdańsku z 6.02.2007 r., I C 1154/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 28.09.2006 r.); wyrok SO w Gdańsku z 25.04.2007 r., I C 1156/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 28.09.2006 r.); wyrok SO w Gdańsku z 12.02.2007 r., I C 1155/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 29.09.2006 r.); wyrok SO w Krakowie z 29.04.2010 r., I C 2132/06, niepubl. (data wniesienia pozwu to: 24.11.2006 r.).

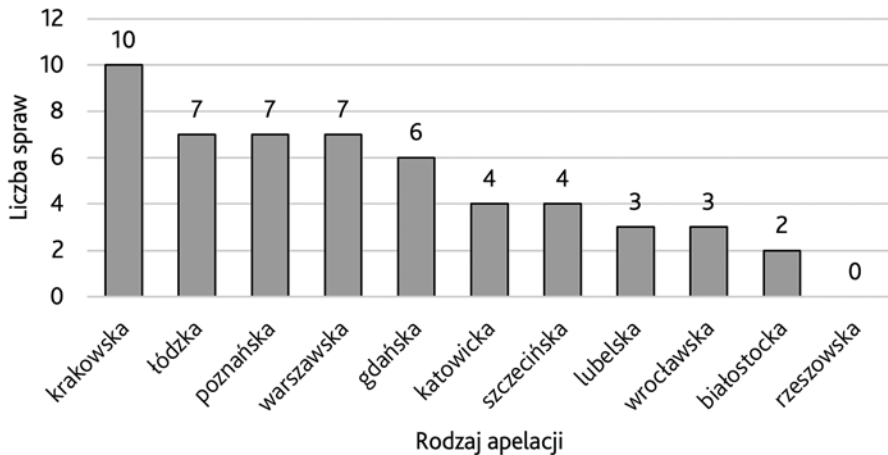
<sup>29</sup> Wyrok SA w Białymstoku z 12.10.2006 r., I ACa 395/06, LEX nr 208147.

Wydaje się, że można uznać, iż sprawy o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa mają charakter spraw o prawa majątkowe. Jak stwierdził Sąd Najwyższy, „dla odróżnienia sprawy o prawo majątkowe od sprawy o prawo niemajątkowe znaczenie ma to, czy zgłoszone żądanie zmierza do realizacji prawa lub uprawnienia mającego bezpośredni wpływ na uprawnienie majątkowe strony”<sup>30</sup>. Powództwo organów podatkowych będące elementem prowadzonego postępowania podatkowego, skutkującego wydaniem decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe ma niewątpliwie charakter majątkowy. Tym samym, do tytułowych powództw ma zastosowanie art. 17 pkt 4 k.p.c., co uzasadnia wniosek, że organy podatkowe znacznie częściej występują z powództwem przy wyższej wartości przedmiotu sporu niż 75.000 zł. Wartość przedmiotu sporu w sprawach z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. należy wprost odnosić do świadczeń wynikających z takiego ustalenia, tj. świadczeń wynikających z decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe. Przykładowo więc wartością przedmiotu sporu w sprawie o ustalenie istnienia umowy sprzedaży nie będzie cena, tylko wysokość zobowiązania podatkowego od podatku od czynności cywilnoprawnych, która byłaby określona w drodze decyzji<sup>31</sup>.

Najczęściej wyroki wydawały sądy z obszaru właściwości apelacji krakowskiej (10 razy), poznańskiej, łódzkiej i warszawskiej (po 7 razy). Najrzadziej sądy z obszaru właściwości apelacji białostockiej (2 razy), lubelskiej i wrocławskiej (po 3 razy). Natomiast z badanej próby nie wynika, by takie wyroki wydano na obszarze apelacji rzeszowskiej. Szczegółowe informacje w tym zakresie przedstawia wykres 2.

#### Wykres 2.

Właściwość miejscowa sądu, który wydał wyrok w I instancji



Źródło: opracowanie własne.

Organy podatkowe wytaczały powództwa w sposób nieregularny. Zdecydowanie najwięcej pozwów wpłynęło w 2008 r. (8). Drugim z kolei rokiem pod względem liczby

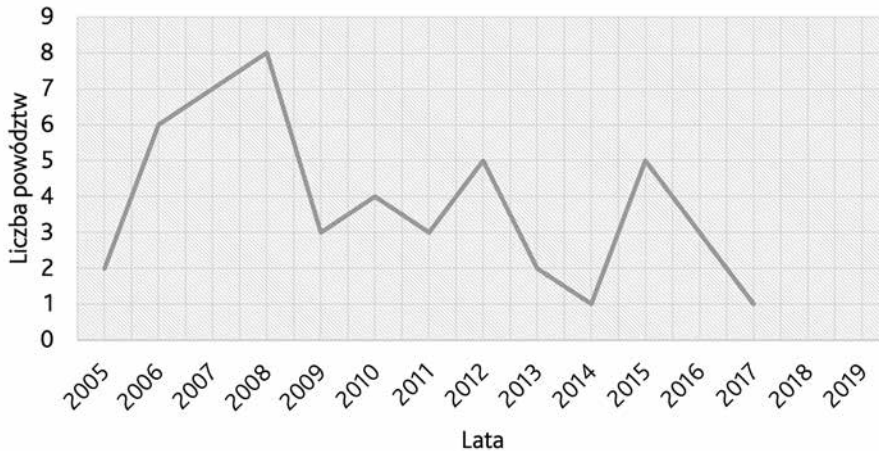
<sup>30</sup> Postanowienie SN z 4.11.1998 r., I CKN 705/98, LEX nr 1215489.

<sup>31</sup> Analogicznie stwierdził SA w Poznaniu w postanowieniu z 18.01.2018 r., III AUZ 264/17, LEX nr 2447657, odnośnie do powództw z art. 189 k.p.c.

wytaczanych powództw był 2007 r. (wpłynęło wtedy 7 pozwów). Natomiast w 2014 i 2017 r. wytoczono ich najmniej (po 1). Z kolei w latach 2018–2019 r. nie wytoczono ich w ogóle, ale ta konstatacja może wynikać z faktu, że za próbę badawczą obrano sprawy już prawomocnie zakończone. Szczegółowe dane w tym zakresie prezentuje wykres 3<sup>32</sup>.

### Wykres 3.

Dynamika wytaczania powództw w latach 2005–2019



Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przedstawionego wyżej wykresu można podzielić badany okres na mniejsze odcinki czasu. W ten sposób można uzyskać dokładniejszą analizę dynamiki wytaczanych powództw. Okresy: 2005–2008, 2009–2010, 2011–2012, 2014–2015 to okresy wzrostowe. Z kolei lata: 2008–2009, 2010–2011, 2012–2014 i 2015–2017 to okresy spadkowe. Analiza ta wykazała też nieregularność wytaczanych powództw oraz fakt, że wszystkie rodzaje okresów (spadkowe, wzrostowe) są krótkie – przeważnie trwają 1–2 lata.

Wykres 3 wskazuje ponadto, że lata 2005–2008 to okres (najdłuższy), gdzie wytoczono największą liczbę powództw, tzn. 23. Wydaje się, że taki stan rzeczy może wynikać z faktu ogłoszenia w dniu 14.06.2006 r. wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej TK), gdzie uznano art. 199a § 3 o.p. i art. 189<sup>1</sup> k.p.c. za zgodne z Ustawą zasadniczą<sup>33</sup>. Można tylko przypuszczać, że powyższe „zachęciło” organy do korzystania z nowej instytucji procesowej.

Przechodząc do analizy stron postępowania, można stwierdzić, że po stronie wszczynającej proces nie można mówić o różnorodności. W 49 badanych postępowaniach w tej roli występował naczelnik urzędu skarbowego, a w 4 – dyrektor urzędu kontroli skarbowej (obecnie: naczelnik urzędu celno-skarbowego)<sup>34</sup>. Procentowe ujęcie powyższego ilustruje wykres 4.

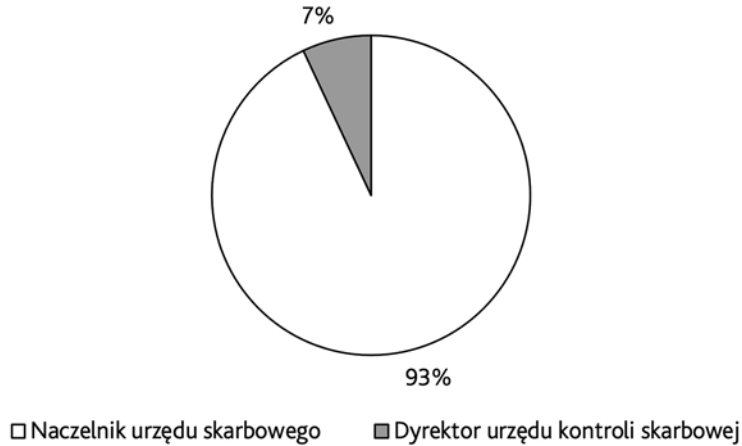
<sup>32</sup> Dane przedstawione na wykresie obejmują tylko 50 spraw, ponieważ w 3 sprawach prezesi sądów odmówili udzielenia informacji publicznej w tym zakresie.

<sup>33</sup> K 53/05, LEX nr 197893. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>34</sup> Z uwagi na anonimizację danych osobowych, nie było możliwe dokładne wskazanie (jak to uczyniono w przypadku właściwości miejscowej sądu) w jakiej miejscowości organ podatkowy wytaczający powództwo miał siedzibę.

**Wykres 4.**

Strona powodowa – rodzaj organu podatkowego



Źródło: opracowanie własne.

Podczas analizy badanej próby skonfrontowano sposób oznaczania strony powodowej przez powoda z poglądami doktryny w tym zakresie. Otóż jedna część przedstawicieli doktryny postępowania cywilnego, tj. m.in. Przemysław Telenga<sup>35</sup> i Tadeusz Ereciński<sup>36</sup> uważa, że ustawodawca przyznał w art. 189<sup>1</sup> k.p.c. zdolność sądową Skarbowi Państwa działającemu przez właściwy urząd skarbowy (*stationes fisci*). Z kolei Ewa Rudkowska-Ząbczyk<sup>37</sup> i Ireneusz Kunicki<sup>38</sup> twierdzą, że organy podatkowe mają zdolność sądową. Drugie stanowisko znalazło wyraz w orzecznictwie SN<sup>39</sup>.

Wśród badanych spraw 24 razy oznaczono w pozwach organ podatkowy jako *stationes fisci* Skarbu Państwa, a 29 razy oznaczono wyłącznie naczelnika urzędu skarbowego bądź dyrektora urzędu kontroli skarbowej (wykres 5). Oznaczenie strony powodowej w ten pierwszy sposób nie prowadziło zawsze do oddalenia powództwa. Przeciwnie, mniej więcej w połowie spraw w pierwszej instancji powództwo zostało oddalone, a w drugiej połowie sąd uwzględnił je i orzekł zgodnie z żądaniem pozwu. Tam, gdzie pozew oddalono – co do zasady – w większości uzasadnień argumentowano to nie nieprawidłowym oznaczeniem strony powodowej, lecz ważnością badanego stosunku prawnego. Natomiast w jednej ze spraw, sąd II instancji zmieniając zaskarżony wyrok, stwierdził, że powództwo powinno podlegać oddaleniu, ponieważ pozew wniósł Skarb Państwa, czyli podmiot nieposiadający legitymacji czynnej w rozumieniu art. 189<sup>1</sup> k.p.c.<sup>40</sup> Z kolei w innej sprawie sąd II instancji oddalając apelację opartą m.in. na zarzucie dotyczącym braku zdolności sądowej Skarbu Państwa stwierdził, że mimo literalnej treści art. 189<sup>1</sup> k.p.c. i art. 199a § 3 o.p. do wszczęcia postępowania na tej podstawie jest Skarb Państwa reprezentowany przez właściwy

<sup>35</sup> P. Telenga, *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks..., t. I, Teza 2.*

<sup>36</sup> T. Ereciński, *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks..., t. II, Teza 3.*

<sup>37</sup> E. Rudkowska-Ząbczyk, *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks..., Teza 7.*

<sup>38</sup> I. Kunicki, *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks..., t. I A, Teza 5.*

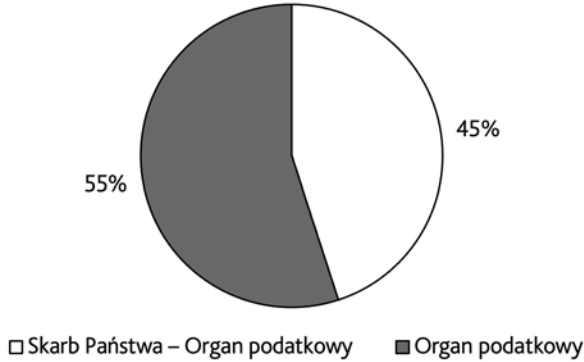
<sup>39</sup> Por. wyroki SN: z 28.01.2010 r., IV CSK 261/09 oraz z 18.01.2013 r., IV CSK 322/12.

<sup>40</sup> Wyrok SO Warszawa-Praga w Warszawie z 29.05.2012 r., IV Ca 76/10, niepubl.

organ podatkowy, albowiem urząd skarbowy jest jednostką wojewódzkiej administracji niezespółonej utworzoną w ramach administracji publicznej rządowej, tj. nie ma samodzielnej pozycji w postępowaniu sądowym jako jednostka organizacyjna<sup>41</sup>.

#### Wykres 5.

Oznaczenie strony powodowej w pozwie

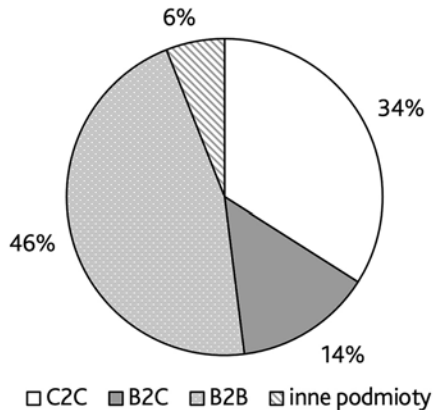


Źródło: opracowanie własne.

Inaczej kształtuje się charakterystyka podmiotów występujących po stronie pozwanej. Można wyróżnić następujące konfiguracje: podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej pozostające ze sobą w stosunku prawnym, tzw. *consumer to consumer* – C2C (19 przypadków), podmiot prowadzący działalność gospodarczą pozostający w stosunku prawnym z podmiotem nieprowadzącym działalności gospodarczej, tzw. *business to consumer* – B2C (7 przypadków), podmioty prowadzące działalność gospodarczą pozostające ze sobą w stosunku prawnym, tzw. *business to business* – B2B (24 przypadków) oraz inne nienależące do żadnej z tych kategorii (3 przypadki). Procentowe ujęcie powyższego przedstawia wykres 6.

#### Wykres 6.

Strona pozwana – podmioty będące ze sobą w stosunku prawnym



Źródło: opracowanie własne.

<sup>41</sup> Wyrok SA w Gdańsku z 6.07.2007 r., I ACa 428/07, niepubl.

Co więcej, w 33 sprawach przynajmniej jednym z pozwanych był przedsiębiorca. Najczęściej występował on w formie jednoosobowej działalności gospodarczej (20 razy), ale także i w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (11 razy), czy też spółki jawnej (2 razy). Taki podział odzwierciedla formę prawną działalności gospodarczej najchętniej wybieraną przez polskich przedsiębiorców. Procentowe ujęcie powyższego prezentuje wykres 7.

**Wykres 7.**

Forma prawna podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą występującego po stronie pozwanej



Źródło: opracowanie własne.

Te nienależące do żadnej z trzech kategorii przykłady strony pozwanej to: jednostka samorządu terytorialnego i samorządowy zakład budżetowy<sup>42</sup>, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i prezes jej zarządu<sup>43</sup> oraz państwowe przedsiębiorstwo<sup>44</sup>.

Tylko w jednej z badanych spraw naruszono obowiązek oznaczenia po stronie pozwanej minimum dwóch podmiotów, tj. stron stosunku prawnego lub prawa. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Sądu Najwyższego w przypadku powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia umowy konieczne jest pozwanie łącznie wszystkich osób będących stronami umowy<sup>45</sup>. W sprawie I C 1802/12 oznaczono jako stronę pozwaną tylko jedną stronę umowy komisju, co skutkowało oddaleniem powództwa z uwagi na brak legitymacji bierniej.

Jeśli chodzi o rodzaj stosunku prawnego lub prawa, jaki podlegał badaniu przez sąd pod kątem jego istnienia lub nieistnienia, to w badanej próbie najczęściej były to umowy sprzedaży (21 razy); umowy nienazwane (10 razy), tj. o świadczenie usług, o współpracy albo umowy kombinowane; umowy darowizny (7 razy); umowy pożyczki (5 razy).

Wśród umów sprzedaży dominowały umowy sprzedaży nieruchomości (8 razy), ruchomości (8 razy), przedsiębiorstwa (3 razy) i usług (2 razy).

<sup>42</sup> Wyrok SO w Poznaniu z 12.01.2015 r., XIC 325/14, niepubl.

<sup>43</sup> Wyrok SO w Warszawie z 26.03.2009 r., IV C 293/07, niepubl.

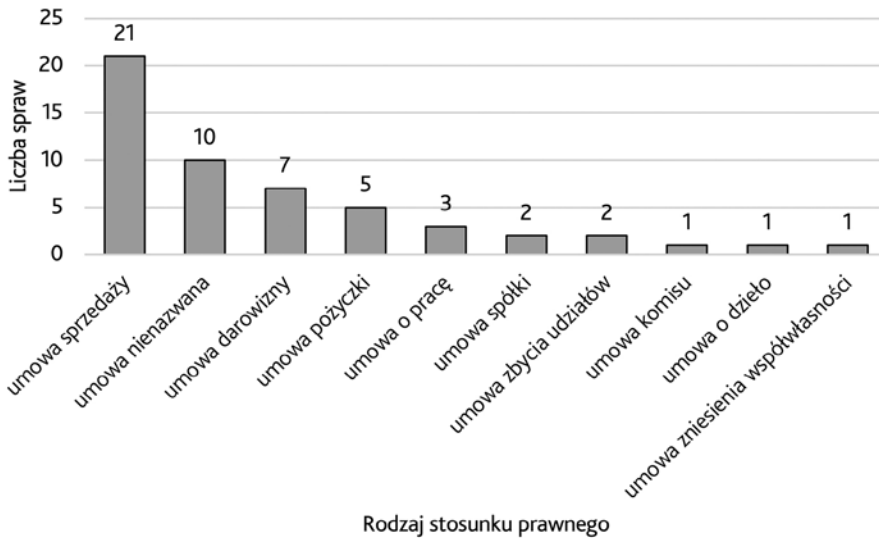
<sup>44</sup> Wyrok SO we Wrocławiu z 1.07.2014 r., I C 1802/12, Legalis nr 2172209.

<sup>45</sup> Uchwała SN z 17.09.1969 r., III CZP 65/69, Legalis nr 14089.

Szczegółowe informacje w tym zakresie ilustruje wykres 8.

**Wykres 8.**

Rodzaj stosunku prawnego będącego podstawą faktyczną żądania

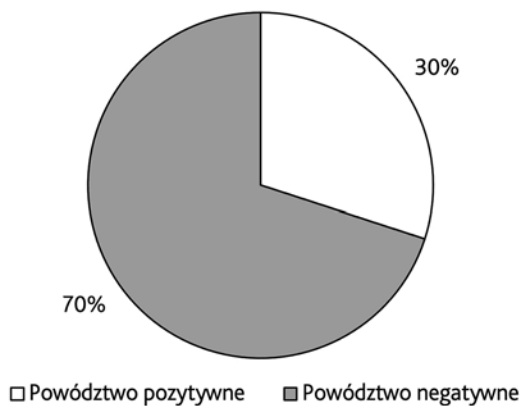


Źródło: opracowanie własne.

W większości spraw organ podatkowy występował z powództwem negatywnym, tj. domagał się ustalenia nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (37 przypadków), a ustalenia istnienia (tzw. powództwo pozytywne) tylko w 16 przypadkach. Procentowe ujęcie powyższego przedstawia wykres 9.

**Wykres 9.**

Typ powództwa



Źródło: opracowanie własne.

Natomiast co do dokładnie określonego żądania pozwu w badanej próbie zachodzi większa różnorodność. W 31 sprawach organ podatkowy wnosił o ustalenie



nieistnienia (lub istnienia) umowy. Najczęściej powód formułował żądanie w sposób ogólny, tj. „o ustalenie nieistnienia umowy sprzedaży zawartej w dniu X między stronami Y i Z” i dopiero w uzasadnieniu pozwu przedstawiał proponowaną przyczynę istnienia albo nieistnienia. Czasem uszczegółowienie następowało już w żądaniu pozwu np. wnoszono o ustalenie, że umowa sprzedaży istnieje i wywołuje skutki prawne<sup>46</sup> albo o ustalenie nieistnienia umowy sprzedaży poprzez stwierdzenie nieważności<sup>47</sup>.

W 9 sprawach powód wniósł od razu o ustalenie stwierdzenia nieważności umowy. Niekiedy precyzowano żądanie poprzez wniosek o ustalenie stwierdzenia nieważności umowy z uwagi na jej pozorność<sup>48</sup> albo o ustalenie, że czynności dokumentowane fakturami są nieważne, mające na celu obejście przepisów prawa podatkowego<sup>49</sup>.

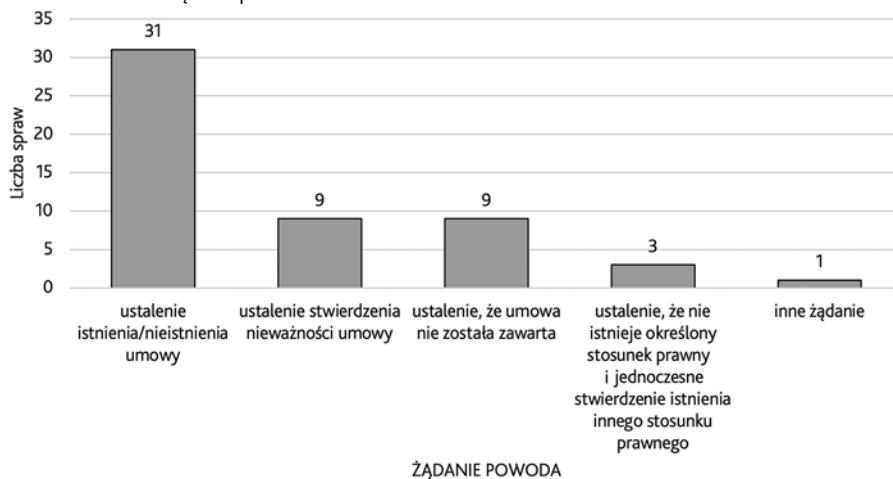
W 9 sprawach organ podatkowy wniósł o ustalenie, że umowa nie została zawarta.

Natomiast w 3 sprawach organ podatkowy wniósł o ustalenie, że nie istnieje określony stosunek prawny i jednocześnie o stwierdzenie, iż zamiast niego istnieje inny stosunek. Sprowadzało się to do wniosku o ustalenie, że nie istnieje umowa pożyczki i powiernictwa oraz ustalenie, czy zamiast tych stosunków prawnych strony łączy umowa darowizny lub inna umowa o podobnym charakterze<sup>50</sup>, wniosku o ustalenie, iż umowa zniesienia współwłasności nieruchomości stanowi czynność darowizny<sup>51</sup>, a także wniosku o ustalenie, że umowa przeniesienia własności nieruchomości to umowa sprzedaży nieruchomości<sup>52</sup>.

Z kolei w jednej sprawie organ podatkowy nie wniósł o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego, tylko o ustalenie, że małoletni zstępni zmarłego współnika stali się współnikami spółki<sup>53</sup> (wykres 10).

#### Wykres 10.

Dokładnie określone żądanie powoda



Źródło: opracowanie własne.

<sup>46</sup> Wyrok SO w Poznaniu z 28.07.2011 r., XIII C 424/11, niepubl.

<sup>47</sup> Wyrok SO w Łodzi z 9.07.2010 r., II C 1263/09, niepubl.

<sup>48</sup> Por. wyrok SO w Katowicach z 29.09.2014 r., I C 939/11, niepubl.

<sup>49</sup> Wyrok Sądu Rejonowego (dalej SR) w Wołominie z 25.09.2009 r., I C 429/07, niepubl.

<sup>50</sup> Wyrok SO w Poznaniu z 27.02.2017 r., XIV C 440/15, LEX nr 225799.

<sup>51</sup> Wyrok SO w Szczecinie z 26.02.2010 r., I C 657/09, niepubl.

<sup>52</sup> Wyrok SR w Grodzisku Mazowieckim z 15.06.2018 r., I C 899/15, niepubl.

<sup>53</sup> Wyrok SO w Nowym Sączu z 16.11.2016 r., I C 68/16, niepubl.

Wydaje się, że nie ma przeszkód prawnych, by organ podatkowy precyzował swoje żądanie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa o wskazanie konkretnej przyczyny powyższego jako podstawy prawnej, tj. niezawarcie umowy czy jej nieważność. Sąd rozpoznający powództwo nie jest związany podstawą prawną roszczenia i może uwzględnić żądanie na innej podstawie prawnej, jeśli tylko nie wykracza poza ramy faktyczne określone w pozwie<sup>54</sup>. W sprawach o ustalenie to wskazywany stosunek prawny lub prawo łączące strony to ogół okoliczności faktycznych uzasadniających żądanie, a podstawa prawna (np. art. 58 lub 83 k.c.) nie wiąże sądu i może być pominięta przy wydawaniu orzeczenia<sup>55</sup>. Podobnie stwierdził Sąd Apelacyjny w Białymstoku uznając, że związanie granicami żądania nie oznacza, iż sąd związany jest w sposób bezwzględny samym sformułowaniem zgłoszonego żądania. Jeśli jest ono wyrażone niewłaściwie, niewyraźnie lub nieprecyzyjnie, wówczas sąd może, a nawet ma obowiązek odpowiednio je zmodyfikować, jednakże zgodnie z wolą powoda i w ramach podstawy faktycznej powództwa, chodzi bowiem wyłącznie o nadanie ujawnionej w treści pozwu woli powoda poprawnej jurydycznie formy<sup>56</sup>.

Osobną kwestią jest żądanie powoda, w którym wnosi on o ustalenie, że zamiast nieistniejącego stosunku prawnego istnieje inny stosunek prawny. Słusznie wskazał SO w Poznaniu w jednym z badanych orzeczeń, że powództwo wniesione w trybie art. 189<sup>1</sup> k.p.c. może mieć charakter pozytywny lub charakter negatywny. Natomiast za niedopuszczalne należy uznać zawarte w pozwie żądanie, by na wypadek ustalenia przez sąd nieistnienia wskazanego przez stronę powodową stosunku prawnego lub prawa sąd oznaczył, jaki stosunek prawny lub jakie prawo zachodzi<sup>57</sup>.

Istotną kwestią jest także wskazanie w przedmiocie jakiego podatku prowadzone jest postępowanie podatkowe, w którym organ zdecydował się skorzystać z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. Najczęściej następowało to w trakcie prowadzonego postępowania w przedmiocie: podatku dochodowego (19 spraw), podatku od towarów i usług (15 spraw), podatku od spadków i darowizn (8 spraw), podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług (7 spraw), a także podatku od czynności cywilnoprawnych (4 sprawy).

Szczegółowe dane w tym zakresie prezentuje wykres 11.

Te ustalenia znajdują odzwierciedlenie w realiach funkcjonowania systemu podatkowego w Polsce. Po pierwsze, wpływy z podatku od towarów i usług oraz podatków dochodowych, zwłaszcza podatku dochodowego od osób fizycznych, stanowią, obok podatku akcyzowego, najwyższe dochody podatkowe do budżetu państwa. Po drugie, najwięcej postępowań podatkowych i kontroli podatkowych jest wszczynana w przedmiocie podatków dochodowych oraz od towarów i usług. Po trzecie, brak podatków lokalnych w badanej próbie wynika z typu organu podatkowego będącego powodem. Organem właściwym w sprawach tych podatków jest zgodnie z art. 1c ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>58</sup> wójt (burmistrz, prezydent miasta).

<sup>54</sup> Wyrok SN z 1.04.2011 r., III CSK 220/10, LEX nr 1129119.

<sup>55</sup> SN m.in. w wyroku z 25.04.2008 r., II CSK 613/07, LEX nr 420867.

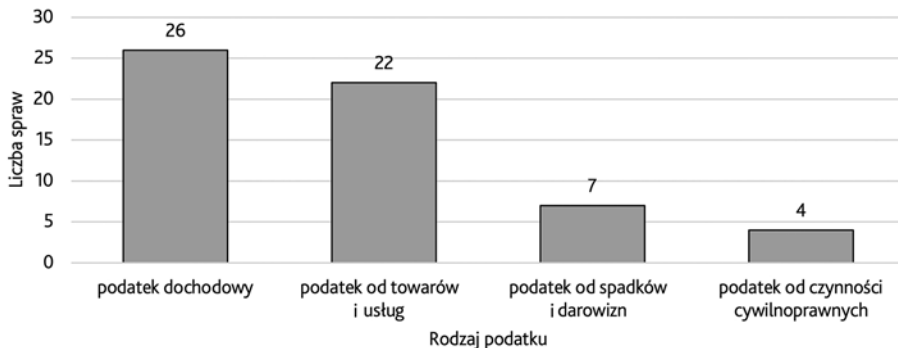
<sup>56</sup> Wyrok SA w Białymstoku z 25.04.2014 r., I ACa 59/14, LEX nr 1461013. Por. też wyrok SA w Gdańsku z 25.06.2015 r., III APa 12/15, LEX nr 1781890.

<sup>57</sup> Wyrok SO w Poznaniu z 27.02.2017 r., XIV C 440/15.

<sup>58</sup> Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.).

**Wykres 11.**

Rodzaj podatku w zakresie którego prowadzone było postępowanie podatkowe



Źródło: opracowanie własne.

Jeśli zaś chodzi o prowadzone postępowanie dowodowe przez sąd I instancji, to we wszystkich badanych sprawach (53) sąd dokonywał ustaleń faktycznych na podstawie dowodów z dokumentów w postaci akt zgromadzonych przez organ podatkowy w ramach postępowania podatkowego, tj. m.in. deklaracji podatkowych, umów zawartych przez strony, decyzji wydawanych przez organy podatkowe, ksiąg podatkowych. Z kolei dowód z przesłuchania strony (art. 199 o.p.) lub zeznania świadków (art. 190 o.p.) znajdujący się w aktach postępowania podatkowego służył jako dowód z dokumentu potwierdzający wiarygodność dowodów osobowych przeprowadzanych już przed sądem powszechnym.

Za pojawiające się dowody z dokumentów, ale nieznajdujące się w aktach podatkowych w badanej próbie można wskazać postanowienie sądu o ogłoszeniu upadłości<sup>59</sup>, dokumenty dotyczące wykonania umowy<sup>60</sup>.

W przeważającej większości spraw (43) sąd powszechny przeprowadzał dowód z przesłuchania stron z ograniczeniem do strony pozwanej, a także z zeznań świadków (31). W żadnej z badanych spraw nie przeprowadzono dowodu z opinii biegłych, oględzin oraz innych środków dowodowych. W jednej ze spraw oddalono wnioski dowodowe o przeprowadzenie opinii biegłego grafologa oraz doradcy podatkowego<sup>61</sup> (wykres 12).

Kluczowym elementem analizy badanych spraw jest rodzaj rozstrzygnięć sądu. W 29 sprawach uwzględniono powództwo w I instancji, w 23 sprawach oddalono powództwo, a w jednej sprawie umorzono postępowanie (wykres 13).

W 12 wyrokach, w których uwzględniono powództwo, sąd w sentencji nie posłużył się zwrotem „ustala, że istnieje/nie istnieje stosunek prawny”, tylko określił wprost, jak należy traktować sporny stosunek prawny.

Przykładowo, w wyroku Sądu Okręgowego w Katowicach stwierdzono nieważność umowy sprzedaży<sup>62</sup>, w wyroku Sądu Okręgowego w Krakowie stwierdzono,

<sup>59</sup> Wyrok SO w Nowym Sączu z 16.11.2016 r., I C 68/16.

<sup>60</sup> Wyrok SO w Szczecinie z 5.08.2009 r., I C 153/07, niepubl.

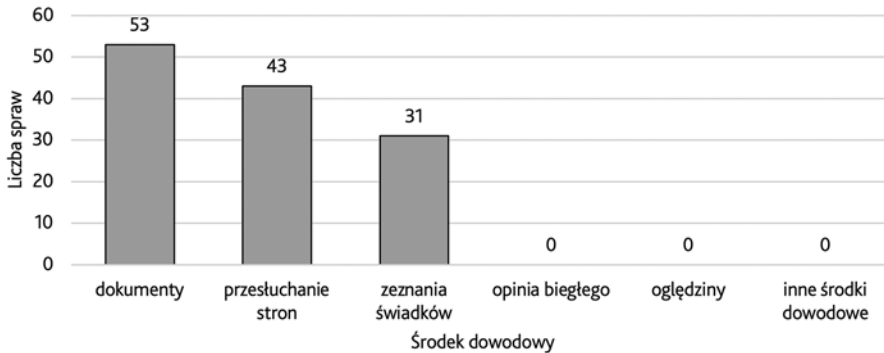
<sup>61</sup> Wyrok SR w Wołominie z 25.09.2009 r., I C 429/07.

<sup>62</sup> Wyrok SO w Katowicach z 29.09.2014 r., I C 939/11.

że umowa była fikcyjna i pozorna<sup>63</sup>, w wyrokach Sądu Okręgowego w Warszawie uznano, iż umowa zbycia udziałów jest nieważna<sup>64</sup>, a w wyrokach Sądu Okręgowego w Sieradzu i Sądu Rejonowego w Wieluniu stwierdzono, że doszło do zawarcia umowy darowizny<sup>65</sup>. W pozostałych 17 sprawach rozstrzygniętych na korzyść powoda, w sentencji wyroku ograniczono się do parafrazy treści art. 189<sup>1</sup> k.p.c. i doprecyzowania rodzaju umowy, dnia jej zawarcia oraz stron.

#### Wykres 12.

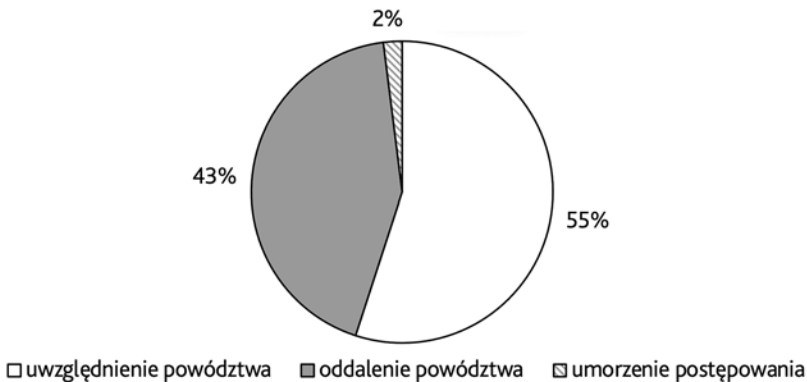
Środki dowodowe, na których sąd I instancji ustalił stan faktyczny



Źródło: opracowanie własne.

#### Wykres 13.

Rodzaje rozstrzygnięć sądu I instancji



Źródło: opracowanie własne.

Podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu najczęściej był art. 83 k.c., tj. pozorność jako wada oświadczenia woli (23 razy). Przy czym w 14 wyrokach sąd stwierdził, że umowa nie istniała, ponieważ została zawarta dla pozorów. W pozostałych 9 uznano, że stosunek prawny nie był dotknięty tą wadą.

<sup>63</sup> Wyrok SO w Krakowie z 29.04.2010 r., I C 2132/06.

<sup>64</sup> Wyrok SO w Warszawie z 8.04.2009 r., IV C 500/08, niepubl.; wyrok SO w Warszawie z 30.04.2015 r., IV C 501/08, niepubl.

<sup>65</sup> Wyrok SO w Sieradzu z 24.10.2016 r., I C 114/16, LEX nr 2150385; wyrok SR w Wieluniu z 30.12.2015 r., VIII C 139/15, LEX nr 2095545.

Często podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu były przepisy definiujące konkretne rodzaje umów, tj. sprzedaży, darowizny, umowy o pracę, o dzieło (11 spraw). W tym zakresie 5 razy oddalono powództwo, twierdząc że spełnione zostały wszystkie przesłanki umowy, została ona zawarta i ważna. Uwzględniając powództwo, najczęściej ustalano nieistnienie umowy powołując się na brak wszystkich *essentialia negotii*.

Sądy również orzekały na podstawie art. 58 § 1 k.c. (4 razy). Najczęściej stwierdzały nieważność umowy z uwagi na sprzeczność z prawem – art. 210 ustawy z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych<sup>66</sup>.

W 4 sprawach sądy oddaliły powództwo z uwagi na niespełnienie przesłanki z art. 199a § 3 o.p. w postaci tego, że z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego nie wynikały wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Przejawiało się to poprzez konstatacje sądu, że np. to rodzaj stosunku prawnego łączącego strony ustalił sam organ zgodnie z art. 199a § 2 o.p.<sup>67</sup> między dowodami zgromadzonymi w toku postępowania dowodowego (w tym między zeznaniami stron) nie zachodziły sprzeczności<sup>68</sup>, czy też niekwestionowanie przez pozwaną ustaleń poczynionych przez organ podatkowy<sup>69</sup>.

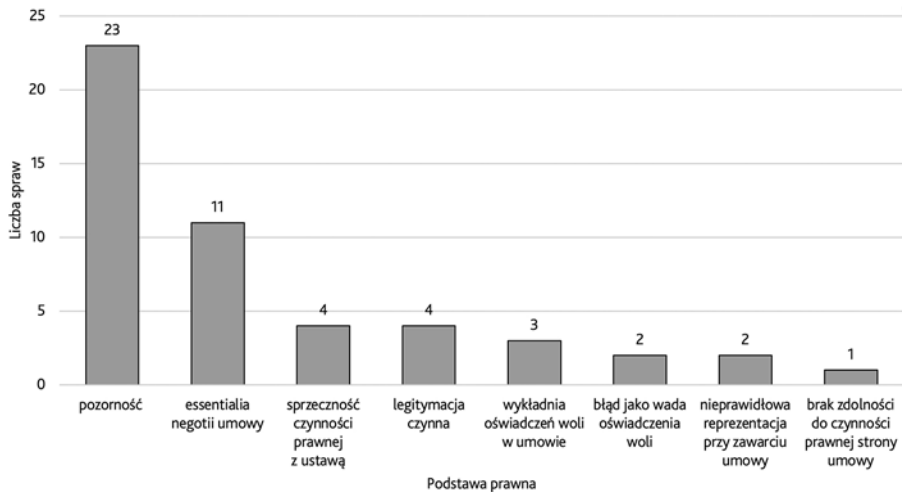
Do pozostałych podstaw prawnych należały: błąd jako wada oświadczenia woli (2 sprawy), wykładnia oświadczeń woli (3 sprawy), nieprawidłowa reprezentacja przy zawarciu umowy (2 sprawy) oraz brak zdolności do czynności prawnych (jedna sprawa).

Trzy wyroki nie podlegały badaniu w zakresie podstawy prawnej rozstrzygnięcia, albowiem dla dwóch z nich nie zostało sporządzone uzasadnienie<sup>70</sup>, a w jednym wyroku – sąd umorzył postępowanie z uwagi na cofnięcie pozwu przez powoda<sup>71</sup>.

Szczegółowe dane w tym zakresie ilustruje wykres 14.

#### Wykres 14.

Podstawa prawna rozstrzygnięcia sądu I instancji



Źródło: opracowanie własne.

<sup>66</sup> Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm. – dalej k.s.h.

<sup>67</sup> Wyrok SO w Olsztynie z 24.04.2006 r., I C 9/06, niepubl.

<sup>68</sup> Wyrok SO w Gdańsku z 21.06.2007 r., I C 1151/06.

<sup>69</sup> Wyrok SR Katowice-Wschód w Katowicach z 15.03.2013 r., I C 643/08, niepubl.

<sup>70</sup> Wyrok SO w Koszalinie z 31.08.2016 r., I C 705/14, niepubl.; wyrok SR w Wołominie z 21.09.2007 r., I C 427/07, niepubl.

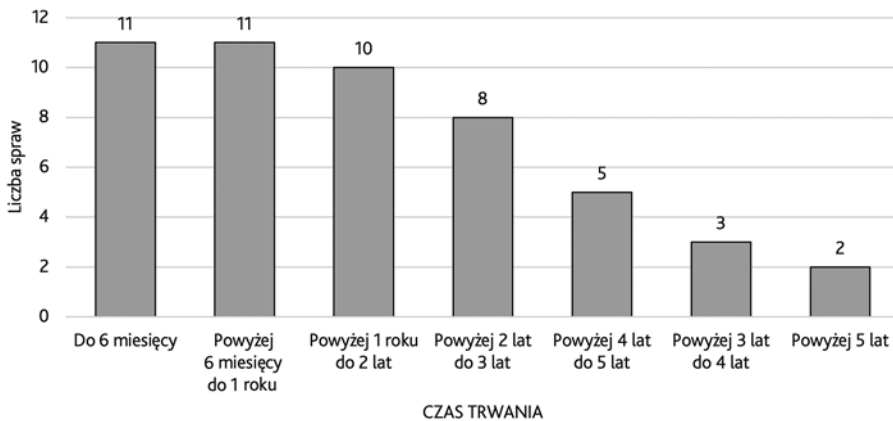
<sup>71</sup> Wyrok SR w Zielonej Górze z 25.05.2009 r., I C 3/08, niepubl.

Z badanej próby wynika, że czas trwania postępowania pierwszoinstancyjnego – liczonego od dnia wniesienia pozwu do dnia wydania orzeczenia w pierwszej instancji – wyniósł średnio 659 dni, a mediana – 504 dni. Najkrótsze trwało 1 miesiąc 16 dni (53 dni), a najdłuższe 7 lat i 290 dni (2570 dni)<sup>72</sup>.

Największa liczba spraw została rozpoznana do 6 miesięcy (11) oraz od 6 miesięcy do 1 roku (11). Z kolei najdłużej rozpoznawano 2 sprawy – ponad 5 i 7 lat (wykres 15).

#### Wykres 15.

Czas trwania postępowania pierwszoinstancyjnego



Źródło: opracowanie własne.

Postępowanie apelacyjne toczyło się w 24 sprawach. W 23 sprawach doszło do wydania wyroku przez sąd II instancji, a w jednej sprawie apelacja została odrzucona<sup>73</sup>.

Wniesienie środka odwoławczego w większości przypadków nie doprowadziło do zmiany wyroku sądu I instancji. Apelację oddalono w 18 sprawach, uwzględniono w 5. W 4 z 5 spraw zmiana wyroku nastąpiła na korzyść strony pozwanej, tj. sąd II instancji oddalił powództwo organu podatkowego. Odbyło się to z następujących przyczyn: utracenie legitymacji czynnej powoda, ponieważ postępowanie podatkowe zostało zakończone decyzją o umorzeniu postępowania<sup>74</sup>; odmienna ocena materiału dowodowego i uznanie, że przedmiotowa umowa nie była pozorna<sup>75</sup>; brak legitymacji czynnej po stronie powoda z uwagi na nieprawidłowe oznaczenie strony powodowej (organ podatkowy jako *stationes fisci* Skarbu Państwa)<sup>76</sup>; dostarczenie nowych dowodów przez stronę pozwaną świadczących o prawidłowej reprezentacji w dniu zawierania spornej umowy<sup>77</sup>. W jednej sprawie sąd jednak

<sup>72</sup> Wartość ta została obliczona na podstawie 50 spraw, ponieważ w 3 sprawach prezesi sądów odmówili udostępnienia informacji publicznej w tym zakresie.

<sup>73</sup> Wyrok SR w Zielonej Górze z 25.05.2009 r., I C 3/18.

<sup>74</sup> Wyrok SA w Białymstoku z 20.10.2016 r., I ACa 701/16, LEX nr 2152443.

<sup>75</sup> Wyrok SA w Łodzi z 29.01.2010 r., I ACa 971/09, niepubl.

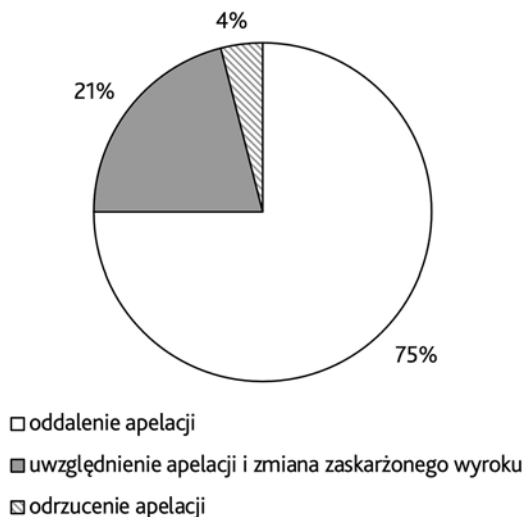
<sup>76</sup> Wyrok SO Warszawa-Praga w Warszawie z 29.05.2012 r., IV Ca 76/10.

<sup>77</sup> Wyrok SA w Warszawie z 28.02.2019 r., VI ACa 573/16, LEX nr 2728634.

przyznał rację organowi podatkowemu, stwierdzając, że pozwani ukryli przez podmiotem czynność darowizny, a sąd nieprawidłowo ocenił zgromadzony materiał dowodowy<sup>78</sup> (wykres 16).

#### Wykres 16.

Rodzaje rozstrzygnięć sądu II instancji



Źródło: opracowanie własne.

Sąd odwoławczy prowadził postępowanie dowodowe tylko w 2 sprawach, za każdym razem dopuszczając dowód z dokumentu zgłoszony przez stronę pozwaną.

Zestawiając rezultaty badawcze uzyskane na skutek analizy orzecznictwa drugoinstancyjnego można stwierdzić, że stosunek wygranych do przegranych spraw uległ zmianie. Po pierwszej instancji procesy częściej wygrywały organy podatkowe (uwzględniono powództwo w 29 sprawach, a w 23 – oddalono). Po drugiej instancji uwzględniono apelację na korzyść podatników w 4 przypadkach, a w jednym na niekorzyść. Tym samym, jeżeli w badanych 52 sprawach, w których można mówić o „stronie wygranej” i „stronie przegranej”, to 26 razy powództwo wygrali podatnicy, a 26 razy organy podatkowe, to stosunek tych pierwszych do drugich ma się jak 26:26, tj. 1:1.

Z badanej próby wynika, że czas trwania postępowania drugoinstancyjnego, liczonego od dnia ogłoszenia wyroku I instancji do dnia wydania orzeczenia w drugiej instancji – wyniósł średnio 421 dni, a mediana trwania postępowania wyniosła 273 dni. Najkrótsze postępowanie trwało 4 miesiące i 20 dni (149 dni), a najdłuższe – 5 lat 5 miesięcy i 19 dni (2002 dni).

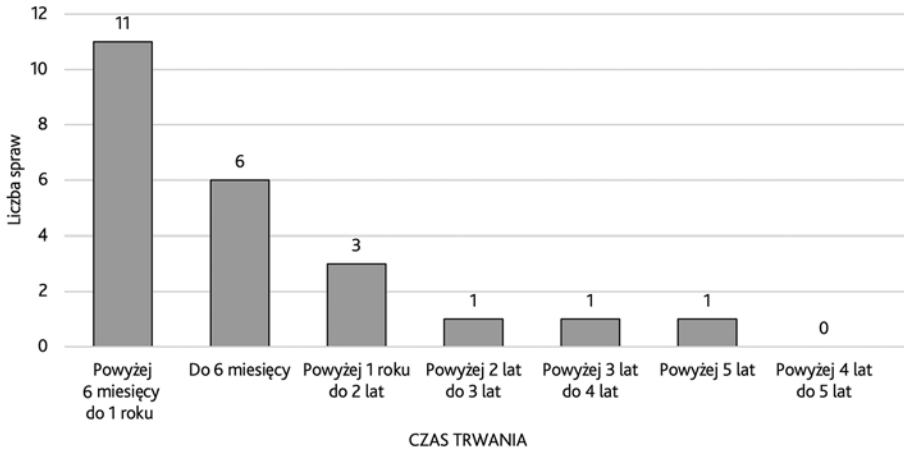
Największą liczbę spraw (11) rozpoznano w ciągu okresu powyżej 6 miesięcy do 1 roku. Z kolei w 6 sprawach, postępowanie sądowe przed sądem II instancji

<sup>78</sup> Wyrok SA w Szczecinie z 30.06.2010 r., I ACa 319/10, niepubl.

udało się zakończyć w okresie krótszym, tj. do 6 miesięcy. Najdłużej rozpoznawano jedną sprawę – ponad 5 lat (wykres 17).

**Wykres 17.**

Czas trwania postępowania drugoinstancyjnego



Źródło: opracowanie własne.

## 5. PODSUMOWANIE

Celem artykułu było omówienie wyników analizy orzecznictwa w zakresie powództw organów podatkowych ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa (art. 189<sup>1</sup> k.p.c.). W ocenie autora znalazło to potwierdzenie w opracowaniu. Ponadto przeprowadzone badania pozwoliły na zweryfikowanie postawionej na wstępie procesu badawczego hipotezy, o czym poniżej.

Hipoteza główna potwierdziła się w części. Po przeprowadzeniu badań empirycznych, mimo niewielkiego materiału badawczego, można było wskazać statystyczny obraz postępowania sądowego wszczętego na skutek powództwa organów podatkowych o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego albo prawa. Przedstawia się on w sposób następujący.

Po pierwsze, sądami najczęściej rozpoznającymi sprawy z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. są sądy okręgowe, a nie rejonowe (w 81% przypadków), zaś sądami najczęściej rozpoznającymi te sprawy są sądy należące do apelacji krakowskiej (10 spraw), a nie warszawskiej (7 spraw). Po drugie, jak zakładano na wstępie, najczęściej powództwa są wnoszone przez naczelników urzędów skarbowych (w 93% przypadków). Ponadto najczęściej pozew jest wnoszony w ramach prowadzonego postępowania podatkowego w przedmiocie podatków dochodowych (w 49% przypadków). Po trzecie, jak zakładano, najczęściej jednym z podmiotów składających się na stronę pozwaną jest przedsiębiorca (w 63% przypadków). Po czwarte, jak zakładano, najczęściej wytaczano powództwa o ustalenie nieistnienia stosunku prawnego w postaci umowy sprzedaży (w 40% przypadków). Po piąte, jak zakładano, sądy I instancji najczęściej uwzględniły powództwo, ustalając nieistnienie stosunku prawnego z uwagi na nieważność umowy z powodu pozorności, jako



wady oświadczenia woli (w 59% przypadków). Po szóste, średni czas postępowania I instancji, liczony od dnia wniesienia pozwu do dnia wydania orzeczenia w pierwszej instancji, trwa od 1 roku do 2 lat (średnia – 659 dni, a mediana – 504 dni), a nie do 1 roku. Po siódme, jak zakładano, dla rozstrzygnięcia sprawy najczęściej istotne znaczenie miały środki dowodowe w postaci akt postępowania podatkowego (w 100% przypadków) oraz osobowe źródła dowodowe, a dokładniej rzecz biorąc przesłuchanie stron z ograniczeniem do pozwanego (w 81% przypadków) i zeznania świadków (w 59% przypadków). Dowodu z opinii biegłego i oględzin dotychczas nie przeprowadzano w tych sprawach. Po ósme, jak zakładano, sądy II instancji najczęściej oddalały apelację (w 75% przypadków). Po dziewiąte, średni czas postępowania II instancji, liczony od dnia ogłoszenia wyroku w pierwszej instancji do dnia wydania orzeczenia w drugiej instancji, trwa nieco ponad 1 rok czasu (średnia – 421 dni, a mediana – 273 dni), a nie do 6 miesięcy.

Ponadto z ustaleń badawczych wynika, że liczba wnoszonych do sądów powszechnych tytułowych powództw jest znikoma. Autorowi opracowania, po przeprowadzeniu wielu czynności badawczych, z uwzględnieniem 14-letniego okresu, udało się zebrać tylko prawomocnie zakończone 53 sprawy sądowe. Z zestawienia wpływu spraw cywilnych do sądów rejonowych i okręgowych za lata 2012–2017, opracowanego przez Instytut Wymiaru Sprawiedliwości wynika, że corocznie spraw w postępowaniu procesowym zwykłym (repertorium C) wpływało do sądów rejonowych ok. 400.000, a do sądów okręgowych – ok. 140.000<sup>79</sup>. Dlatego też liczba rejestrowanych spraw z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. jest praktycznie niedostrzegalna (ok. 0,009% wszystkich rocznych spraw w repertorium C zawisłych przed tymi sądami), co ma wpływ na statystyczny obraz postępowania sądowego wszczętego na skutek powództwa z art. 189<sup>1</sup> k.p.c.

Powyższy stan rzeczy wynika z faktu, że organy podatkowe – co do zasady – nie występują z tym powództwem. Zostało to szerzej opisane w pkt 3. artykułu podczas omawiania procesu gromadzenia materiału badawczego. Jednakże nie można na podstawie badanej próby stwierdzić jednoznacznie, co jest tego przyczyną. Można tylko przypuszczać, że jest to wynikiem dokonywania przez organy podatkowe samodzielnej kwalifikacji czynności prawnej w trybie art. 199a § 1 o.p., zamiast występowania z powództwem z art. 199a § 3 o.p. w zw. z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. W tym zakresie więcej informacji mogą dostarczyć akta organów podatkowych, a przede wszystkim te prowadzone w sprawach, w których nie występowało z tytułowym powództwem.

Przeprowadzona analiza z pewnością nie wyczerpuje wszystkich zagadnień związanych z problematyką orzeczeń wydanych na skutek powództwa o ustalenie wniesionego przez organy podatkowe. Warto byłoby zbadać tę problematykę także pod kątem sądowo-administracyjnym. Planowane są jednak dalsze prace w tym zakresie, ponieważ w przyszłości, po przeprowadzeniu wielu badań, można poddać pod szerszą dyskusję zasadność utrzymywania w polskim porządku prawnym instytucji z art. 189<sup>1</sup> k.p.c. w zw. z art. 199a § 3 o.p.

<sup>79</sup> A. Siemaszko, P. Ostaszewski, J. Włodarczyk-Madejska, *Tendencje wpływu spraw do polskich sądów powszechnych. Analizy wymiaru sprawiedliwości*, Warszawa 2019, s. 13, 23.

### Summary

#### **Patryk Kowalski, *Actions Brought by Tax Authorities to Establish Existence or Non-Existence of a Legal Relationship or Right in the Light of Empirical Legal Research***

*The article presents the results of empirical legal research on the case law of ordinary courts concerning actions brought by tax authorities to establish the existence or non-existence of a legal relationship or right. The research material comprised 53 cases concluded with a final judgment, which were brought before Polish district and regional courts (as courts of first instance) in the period from 1 September 2005 to 31 December 2019. The research as such led the author to several most important conclusions. Firstly, the number of actions brought under this procedure is negligible. Secondly, the highest number of actions was brought in the period 2005–2008. Thirdly, these actions are most often brought by the Heads of Tax Offices as part of tax proceedings related to income taxes. Fourthly, when the tax authority brings an action, in most cases it demands establishing non-existence of a contract, arguing that the legal relationship is based on a defective declaration of intent.*

**Keywords:** *action to establish the existence or non-existence of a legal relationship or right, tax authorities, empirical method of legal research, circumvention of tax law, interpretation of declarations of intent in tax law*

### Streszczenie

#### **Patryk Kowalski, *Powództwo organów podatkowych o ustalenie w świetle badań empirycznych***

*W niniejszym artykule przedstawiono wyniki badań empirycznych dotyczących orzecznictwa sądów powszechnych w sprawie powództw wnoszonych przez organy podatkowe o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Za materiał badawczy posłużyły 53 zakończone prawomocnym wyrokiem sprawy, które wpłynęły do polskich sądów rejonowych i okręgowych (jako sądów I instancji) w okresie od 1.09.2005 r. do 31.12.2019 r. Badania właściwie doprowadziły autora do kilku najważniejszych wniosków. Po pierwsze, liczba powództw wytaczanych w tym trybie jest znikoma. Po drugie, największa liczba powództw została wytoczona w latach 2005–2008. Po trzecie, najczęściej powództwo jest wytaczane przez naczelników urzędów skarbowych w ramach postępowania podatkowego prowadzonego w przedmiocie podatków dochodowych. Po czwarte, jeżeli już organ podatkowy wytoczy powództwo, to najczęściej żąda ustalenia nieistnienia umowy z uwagi na jej nieważność z powodu pozorności jako wady oświadczenia woli.*

**Słowa kluczowe:** *powództwo o ustalenie, organy podatkowe, empiryczna metoda badania prawa, obejście prawa podatkowego, wykładnia oświadczeń woli w prawie podatkowym*

### Literatura:

1. Bernat R., *Wykładnia logiczna artykułu 199a ustawy Ordynacja podatkowa*, Acta Iuris Stetinensis 2016, nr 2.
2. Czech B., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego*, t. I. Komentarz. Art. 1–205, Legalis (el.) 2019.
3. Dauter B., *Art. 199a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. S. Babiarz, LEX/el. 2019.

4. Dzwonkowski H., Gorąca-Paczuska J., *Art. 199a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis (el.) 2020.
5. Etel L., *Art. 199a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
6. Ereciński T., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. II. *Postępowanie rozpoznawcze*, red. T. Ereciński, LEX/el. 2016.
7. Filipczyk H., *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, *Prawo i Podatki* 2007, nr 12.
8. Franusz A., Goettel A., *Powództwo organów skarbowych o ustalenie*, *Państwo i Prawo* 2012, z. 9.
9. Gajewski D., *Rozdział 6. Pozaklauzulowe konstrukcje przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych [w:] Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, red. D. Gajewski, LEX/el. 2018.
10. Karwat P., *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory z podatnikami?*, *Prawo i Podatki* 2006, nr 24.
11. Karwat P., *Pojęcie pozorności i jej skutki w prawie podatkowym*, *Jurysdykcja Podatkowa* 2007, nr 4.
12. Kobyłko K., *Klauzula obejścia prawa podatkowego w przepisach Ordynacji podatkowej i Kodeksu postępowania cywilnego [w:] Ogólnopolski Zjazd Cywilistów Studentów, 45 lat kodeksów cywilnych. Materiały pokonferencyjne*, red. J. J. Skoczylas, P. Kała, P. Potakowski, Lublin 2009.
13. Kondek J.M., *Umowa przewłaszczenia nieruchomości na zabezpieczenie i jej praktyka w świetle wizytacji i lustracji kancelarii notarialnych w latach 2013–2017*, *Prawo w Działaniu* 2019, nr 40.
14. Kunicki I., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego*, t. I A. *Komentarz. Art. 1–424<sup>12</sup>*, red. A. Góra-Błaszczkowska, Legalis (el.) 2020.
15. Lewandowski M., *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego [w:] Postępowanie cywilne w dobie przemian*, red. I. Gil, Warszawa 2017.
16. Łukawska D., *Instytucja stanowiąca wykonanie art. 199a § 3 ordynacji podatkowej*, *Prawo i Podatki* 2008, nr 6.
17. Łukawska-Białogłowska D., *Wprowadzanie klauzuli przeciwdziałającej obejściu prawa podatkowego dla polskiego systemu prawnego*, Łódź 2020.
18. Maj I., *Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego [w:] Podatnik versus organ podatkowy*, red. A. Huchla, P. Borszowski, E. Rutkowska-Tomaszewska, Wrocław 2011.
19. Manowska M., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. I. *Art. 1–477(16)*, LEX/el. 2021.
20. Mariański A., Miśkiewicz M., *Art. 199a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis (el.) 2020.
21. Nykiel W., Wilk M., *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, *Przegląd Podatkowy* 2017, nr 2.
22. Olesiak J., Pajor Ł., *Art. 119a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis (el.) 2020.
23. Olesiak J., Pajor Ł., *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania a ustalenie treści czynności prawnej oraz istnienia stosunku prawnego lub prawa na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej. Glosa do wyroku NSA z dnia 19 października 2016 r., II FSK 1969/16*, *Glosa* 2018, nr 2.
24. Pacyna M., *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa wytaczane przez organy podatkowej (niepublikowane)*.
25. Piaskowska O.M., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie procesowe. Komentarz*, red. O.M. Piaskowska, LEX/el. 2021.
26. Pietrasz P., *Art. 199a [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
27. Radzikowski K., *Normatywne podstawy koncepcji obejścia prawa podatkowego*, *Przegląd Podatkowy* 2005, nr 9.

28. Rudkowska-Ząbczyk E., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. E. Marszałkowska-Krześ, Legalis (el.) 2021.
29. Siemaszko A., Ostaszewski P., Włodarczyk-Madejska J., *Tendencje wpływu spraw do polskich sądów powszechnych. Analizy wymiaru sprawiedliwości*, Warszawa 2019.
30. Słyk J., *Powództwa przeciwgezekucyjne małżonka dłużnika*, Prawo w Działaniu 2014, nr 17.
31. Szanciło T., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz. Art. 1–505<sup>39</sup>*, t. I, Legalis (el.) 2019.
32. Świercz M., *Sądowe ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z powództwa organu podatkowego (art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2006, nr 2.
33. Telenga P., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz aktualizowany*, t. I, red. A. Jakubecki, LEX/el. 2019.
34. Zieliński A., Flaga-Gieruszyńska K., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, Legalis (el.) 2019.
35. Żyznowski T., *Art. 189<sup>1</sup> [w:] Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, t. I. Artykuły 1–366, red. T. Wiśniewski, LEX/el. 2021.