



Dr Marcin Czerwiński*

Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Polska

ORCID: 0000-0001-9778-7433

mczerwinski@kpmg.pl

O konieczności uwzględniania obcego prawa prywatnego przy stosowaniu prawa podatkowego

On the necessity of considering foreign private law in the application of
tax law

Abstract: The article provides a comprehensive overview of the systemic relationships between tax law, private international law and private law, including foreign private law. Its primary aim is to demonstrate the necessity of considering foreign private law when applying tax law. Additionally, it explores how tax administration fulfills this obligation in light of current regulations. The analysis of how Polish tax authorities address increasingly complex cases with an international element reveals shortcomings in integrating foreign private law. Such law may be referenced by the Act on Private International Law, EU regulations, or international agreements. The article briefly examines the mechanics of private international law, focusing on key institutions relevant to tax practice. It also analyzes how certain tax regulations – such as those on civil transactions tax, VAT, and income taxes (including transfer pricing) – necessitate consideration of foreign private law. The paper further explores the obligation of tax authorities to apply foreign law under conflict-of-law rules, the procedural tools available for this purpose, the specifics of the evidentiary proceedings in cases with a foreign element and the role of common courts in clarifying the content of legal acts with foreign elements. Finally, it signals the role of administrative courts in reviewing tax authorities' failure to consider foreign law.

* Menedżer w dziale podatkowym w poznańskim biurze KPMG.

Keywords: tax law, international private law, foreign law, interpretation of contracts, action for a declaratory judgment

Abstrakt: W artykule zaprezentowano całościowe spojrzenie na systemowe relacje między prawem podatkowym, prawem prywatnym międzynarodowym oraz prawem prywatnym, także zagranicznym. Głównym celem opracowania jest wykazanie konieczności uwzględniania obcego prawa prywatnego przy stosowaniu prawa podatkowego. Ponadto przyjrzano się temu, jak w świetle obowiązujących przepisów administracja podatkowa realizuje ten obowiązek. Analiza sposobu, w jaki polskie organy podatkowe radzą sobie z coraz bardziej złożonymi sprawami z elementami międzynarodowymi, ujawnia niedostatki w uwzględnianiu obcego prawa prywatnego. Prawo to może być wskazane przez ustawę – Prawo prywatne międzynarodowe, rozporządzenie unijne lub umowy międzynarodowe. W artykule syntetycznie omówiono mechanizmy prawa prywatnego międzynarodowego, ze szczególnym uwzględnieniem kluczowych instytucji istotnych dla praktyki podatkowej. Przeanalizowano również, w jaki sposób niektóre przepisy podatkowe – takie jak dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych, VAT oraz podatków dochodowych (w tym cen transferowych) – wymagają uwzględnienia obcego prawa prywatnego.

Artykuł podejmuje też problematykę obowiązku stosowania przez organy podatkowe prawa obcego zgodnie z regułami kolizyjnymi, dostępnych narzędzi proceduralnych służących temu celowi, specyfiki postępowania dowodowego w sprawach z elementem obcym oraz roli sądów powszechnych w wyjaśnianiu treści czynności prawnych z elementem obcym. Końcowo zasygnalizowano rolę sądów administracyjnych w kontroli zaniechań organów podatkowych w zakresie uwzględniania prawa obcego.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo prywatne międzynarodowe, prawo obce, wykładnia umów, powództwo o ustalenie

1. Wprowadzenie

Opracowanie stanowi próbę szerokiego ujęcia tematu relacji systemowych zachodzących pomiędzy prawem podatkowym a prawem prywatnym międzynarodowym i prawem prywatnym, także zagranicznym. Głównym celem

artykułu jest wykazanie konieczności uwzględniania obcego prawa prywatnego przy stosowaniu prawa podatkowego. Podjęto również próbę wyjaśnienia sposobu realizacji tego obowiązku przez administrację podatkową w świetle aktualnych regulacji. Analiza, jak polskie organy podatkowe radzą sobie z rozstrzyganiem coraz bardziej skomplikowanych spraw z elementem międzynarodowym, ujawnia niedostatki w zakresie uwzględniania zagranicznego prawa prywatnego. Prawo to może być wskazane przez ustawę z 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe¹, rozporządzenie unijne² lub umowę międzynarodową z zakresu prawa prywatnego międzynarodowego. Uregulowania dotyczące kwestii związanych z ustalaniem i ze stosowaniem prawa obcego znajdują się obecnie jedynie w przepisach dotyczących postępowań sądowych. Jednak konieczność oceny stanu faktycznego na podstawie obcych norm merytorycznych pojawia się również przed pozasądowymi organami państwowymi, w tym w postępowaniach podatkowych³. W opracowaniu skoncentrowano się na obrocie gospodarczym.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań jest ukazanie relacji między prawem podatkowym i prawem prywatnym, w tym wyjaśnienie roli stosunków prywatnoprawnych przy analizie stosunków prawnopodatkowych „zbudowanych” na fundamencie zdarzeń cywilnoprawnych. Coraz częściej zdarza się, że uwzględniane przy stosowaniu prawa podatkowego stosunki prywatnoprawne poddawane są prawu obcemu.

Następnie omówiono skrótowo mechanikę prawa prywatnego międzynarodowego, pokazując budowę normy oraz wybrane instytucje części ogólnej, które mogą odgrywać w praktyce podatkowej doniosłą rolę. W dalszej części wskazano przykładowe regulacje prawa podatkowego wymagające uwzględnie-

¹ Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe, t.j. Dz.U. 2023, poz. 503, dalej: p.p.m.

² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I), Dz. Urz. UE L 177 z 4.07.2008 r., s. 6–16, dalej: rozporządzenie Rzym I; rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) 864/2007 z dnia 11 lipca 2007 r. dotyczące prawa właściwego dla zobowiązań pozaumownych (Rzym II), Dz. Urz. UE L 199 z 31.07.2007 r., s. 40–49, dalej: rozporządzenie Rzym II.

³ W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland*, [w:] C. Esplugues, J.L. Iglesias, G. Palao (red.), *Application of Foreign Law*, Walter de Gruyter, Monachium 2011, s. 291; C. Esplugues, *General Report on the Application of Foreign Law by Judicial and Non-Judicial Authorities in Europe (Project JLS/CJ/2007-1/03)*, [w:] C. Esplugues, J.L. Iglesias, G. Palao (red.), *Application of Foreign Law*, Walter de Gruyter, Monachium 2011, s. 79; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia związane z pojmowaniem i stosowaniem prawa właściwego*, „*Studia Prawa Prywatnego*” 2014, nr 2, s. 5, 22; M. Heintzen, *Taxation, International*, [w:] J. Basedow, G. Rühl, F. Ferrari, C.D. Ashley, P. De Miguel Asensio (red.), *Encyclopedia of Private International Law*, t. 2, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2017, s. 1701; R. Dauven, *Ausländische Rechtsnormen im Besteuerungsverfahren*, „*Internationales Steuerrecht*” 2014, nr 6, s. 196, 198.

nia obcego prawa prywatnego. Skoncentrowano się na podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych z uwzględnianiem wątków związanych z cenami transferowymi ze względu na ich związek z międzynarodowymi transakcjami handlowymi. Jednocześnie taki wybór pozwolił ukazać różnorodny wpływ instytucji cywilnoprawnych na opodatkowanie.

Zasadnicze rozważania dotyczą obowiązku uwzględnienia właściwego prawa prywatnego wskazanego przez normę kolizyjną przez organy podatkowe w świetle uregulowań proceduralnych. Przeanalizowano dostępne organom narzędzia procesowe pozwalające na poznanie i uwzględnienie prawa obcego. Zasygnalizowano również specyfikę postępowania dowodowego w sprawach z elementem obcym. Szczególnie istotne znaczenie ma właściwe ustalenie treści czynności prawnej z elementem obcym. Naturalnym instrumentem w tym skomplikowanym obszarze, obejmującym nie tylko kwestie kolizyjne, lecz także konieczność prawidłowego ustalenia treści obcego prawa, może okazać się postępowanie przed sądem powszechnym. Skorzystanie z pomocy sądu powszechnego jest możliwe w drodze powództwa organu o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Następnie krótko omówiono możliwości weryfikacji przez sądy administracyjne zaniechań organów w zakresie uwzględniania obcego prawa prywatnego.

Stale narastający trend aktywności transgranicznej i mobilności podatników czyni podjętą problematykę aktualną i rozwojową. Współcześnie międzynarodowe kontakty gospodarcze sprawiają, że zagadnienia prawne z elementem obcym są już codziennością⁴. Problem uwzględniania właściwego prawa prywatnego przez organy podatkowe nie budził dotychczas – niestety – większego zainteresowania w literaturze krajowej; jest także rzadko podejmowany w publikacjach zagranicznych. Brak kompleksowych opracowań podejmujących zidentyfikowane problemy w ujęciu systemowym można tłumaczyć umiejscowieniem zagadnień badawczych na styku prawa podatkowego (materialnego i procesowego), prawa prywatnego międzynarodowego i prawa cywilnego (materialnego i procesowego) oraz faktem niewystarczającej jeszcze współpracy między specjalistami z tych dziedzin.

⁴ R. Dauven, *Ausländische...*, s. 196. Por. P. Banul, *Uwagi dotyczące ustalania treści prawa obcego w postępowaniu cywilnym*, „Prawo i Więzy” 2020, nr 2, s. 162. Nie bez znaczenia są także tendencje w polskiej polityce podatkowej dotyczące wspierania ekspansji zagranicznej polskich spółek. Tak H. Litwińczuk, *Znaczenie prawa zagranicznego przy ocenie kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 1, s. 56–57.

2. Sytuacja prawnopodatkowa z elementem obcym

Fundamentem dalszych rozważań są relacje systemowe prawa podatkowego względem innych gałęzi prawa prywatnego i innych porządków prawnych. Zakres stosowania normy prawnej może obejmować nie tylko tzw. fakty czyste, lecz także tzw. fakty instytucjonalne, takie jak stosunki prawne i prawa podmiotowe⁵. Rozstrzygnięcie w zakresie istnienia stosunku prawnego (prawa) wymaga z jednej strony ustalenia faktów czystych, a z drugiej – ich kwalifikacji na gruncie obowiązujących norm prawnych⁶.

Szczególnie częste są przypadki, gdy to normy prawa prywatnego, poprzez ich zastosowanie, „dostarczają” prawnie znaczących faktów w innych dziedzinach prawa. Mimo akceptacji koncepcji autonomii prawa podatkowego, pozwalającej prawodawcy podatkowemu samodzielnie regulować elementy składowe prawnopodatkowego stanu faktycznego, trudno kwestionować to, że normy prawa prywatnego (zwłaszcza cywilnego) bardzo często tworzą stany objęte hipotezami norm prawa podatkowego. Instytucje prawa cywilnego są bowiem formą „przechowywania” lub „transferowania” wartości majątkowych, którymi interesuje się ustawodawca podatkowy. Związki te przejawiają się najbardziej intensywnie na płaszczyźnie przedmiotu opodatkowania i mogą mieć charakter bezpośredni, a częściej pośredni. Ustawy podatkowe mogą uzależniać skutki podatkowe zdarzenia od jego kwalifikacji również na gruncie innych gałęzi czy działów prawa (np. prawa rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych). Jednak to normy cywilnoprawne najczęściej dostarczają materiału nadającego się do subsumpcji „pod” normę prawa podat-

⁵ W teorii prawa rozróżnia się fakty równoważne obserwowalnym zjawiskom fizycznym oraz fakty instytucjonalne określone przez zestaw innych faktów i konstruowane przez konkretny system prawny. Zob. T. Gizbert-Studnicki, *O pewnych osobliwościach stwierdzeń faktycznych sądu w procesie cywilnym*, „*Studia Cywilistyczne*” 1974, nr 24, s. 128–129. Zob. też B. Wołodkiewicz, *Obce prawo procesowe w sądowym postępowaniu cywilnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024, s. 421; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 98–99, 151–154, 409. Ten ostatni autor wspomina o schodkowym modelu budowy prawnopodatkowego stanu faktycznego, zgodnie z którym składa się on z nachodzących na siebie kolejnych warstw faktycznych i normatywnych.

⁶ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05, LEX 197893; T. Gizbert-Studnicki, *O pewnych...*, s. 145; R. Zelwiański, *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, „*Przegląd Podatkowy*” 2006, nr 9, s. 53; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 90, 94–95, 101.

kowego⁷. Odmienne stanowisko bywa prezentowane sporadycznie⁸. W takim ujęciu prawo podatkowe jest systemem akcesoryjnym i następczym, znajdu-

⁷ B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2008, t. 4, s. 44–46; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „*Toruński Przegląd Podatkowy*” 2008, s. 115–120, 130; B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 33–34; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie prawa zagranicznego przy ocenie kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.07.2022 r., II FSK 2977/19*, „*Przegląd Podatkowy*” 2023, nr 1, s. 10–11; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „*Przegląd Podatkowy*” 2006, nr 7, s. 5, 8; M. Kalinowski, *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozoroność w prawie podatkowym*, „*Przegląd Podatkowy*” 2003, nr 1, s. 45–46; A. Hanusz, *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „*Państwo i Prawo*” 1998, nr 12, s. 38–39; A. Hanusz, *Swoboda umów a prawo podatkowe*, „*Przegląd Podatkowy*” 1999, nr 11, s. 3; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008, s. 17, 27–28; A. Mudrecki, *Sięganie w sprawach podatkowych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego do przepisów z innych gałęzi prawa*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 42–55; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 15–16, 46–49, 52–57, 94–97, 142–147, 406–408; K. Radzikowski, *Zasada autonomii prawa podatkowego w świetle związków prawa podatkowego z prawem cywilnym (na przykładzie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia)*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 212–215; H. Filipczyk, *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „*Prawo i Podatki*” 2007, nr 12, s. 193; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 29–30, 33–38; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 120–121; W. Szwaczko, *Ocena skutków podatkowych czynności prawnych przez organy podatkowe*, „*Przegląd Podatkowy*” 2004, nr 10, s. 39; M. Świercz, *Glosa do wyroku TK z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05*, „*Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*” 2007, nr 1, s. 19; M. Kondej, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Wolters Kluwer, Poznań 2018, s. 20, 22; A. Zdunek, *Ocena skutków podatkowych umów poprzez pryzmat wykładni gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 307, 309; M. Koszowski, *Autonomia prawa podatkowego – argumenty za i przeciw*, „*Przegląd Prawa Publicznego*” 2013, nr 11, s. 42–56; R. Bernat, *Wykładnia logiczna artykułu 199a ustawy Ordynacja podatkowa*, „*Acta Iuris Stetinensis*” 2016, nr 14, s. 41–42; D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 162; M. Chodacka, *Skuteczność czynności prawnej a ocena ważności umowy w świetle art. 199a Ordynacji podatkowej*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2011, nr 4, s. 43–46; R. Dauven, *Ausländische...*, s. 198.

⁸ Zob. P. Karwat, *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory cywilne z podatnikami?*, „*Prawo i Podatki*” 2006, nr 10, s. 27–29; P. Karwat, *Sądowa wykładnia oświadczeń woli w postępowaniu podatkowym*, „*Przegląd Podatkowy*” 2000, nr 3, s. 30, według którego jedynie incydentalnie można spotkać się z prywatnoprawnymi prawami lub stosunkami prawnymi jako istotnymi elementami podatkowoprawnego stanu faktycznego. Jego zdaniem przedmiotem analizy powinny być jedynie oświadczenia woli stron i sposób wykonania umowy.

jącym zastosowanie po określeniu charakteru stosunków prywatnoprawnych (prawnopodatkowego stanu faktycznego), mającym na celu jedynie określenie konsekwencji fiskalnych⁹. Jednocześnie punktem wyjścia w procesie wykładni i stosowania prawa musi być założenie o jedności systemu prawa powszechnie obowiązującego (wykładnia systemowa zewnętrzna), komplementarne w stosunku do założenia o autonomii prawa podatkowego¹⁰. W praktyce istotne znaczenie ma m.in. ustalenie treści stosunków prawnych kreowanych przez podatników w drodze umów, zwłaszcza umów zobowiązaniowych i organizacyjnych (korporacyjnych) z uwzględnieniem norm prywatnoprawnych. Znaczenie umów zobowiązaniowych dla przedmiotu opodatkowania potwierdza samo zjawisko obejścia (nadużycia) prawa podatkowego za pomocą zasady swobody umów oraz próby przeciwdziałania mu przez ustawodawcę i władze skarbowe¹¹.

Nie każdy stosunek prawnopodatkowy będący w jurysdykcji polskich organów skarbowych, dla którego kwestią wstępną lub częściową jest zdarzenie cywilnoprawne, automatycznie podlega ocenie przez pryzmat polskiego prawa cywilnego. Uprzedzając dalsze wywody, norma kolizyjna prawa prywatnego międzynarodowego może wyznaczyć jako prawo właściwe do rozstrzygnięcia tej kwestii prawo innego państwa niż Polska. A zatem powyższe uwagi sformułowane zasadniczo na tle sytuacji lokalnych należy odnieść również do obcego prawa prywatnego, kreującego fakty instytucjonalne, kwalifikowane następnie w świetle polskiego prawa podatkowego.

W praktyce ze względu na rolę umów zasadnicze znaczenie przy stosowaniu prawa podatkowego ma ustalenie właściwego reżimu kontraktowego, ale w zależności od charakteru sprawy może pojawić się również potrzeba ustalenia np. reżimu rzeczowego, personalnego, spadkowego, prawa właści-

⁹ A. Pichhadze, *Exposing Unaddressed Issues in the OECD's BEPS Project: What About the Roles and Implications of Contract Interpretation Law and Private International Law in the Transfer Pricing Arm's Length Comparability Analysis?*, „World Tax Journal” 2015, nr 2, s. 143, 149; B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 135; A. Nita, *Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn w przypadku nabycia spadku z Australii. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2020 r., II FSK 697/18*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2021, nr 4, s. 147; M. Koszowski, *Autonomia...*, s. 48; D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 180; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 23–24, 90, 96, 151.

¹⁰ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 20–21, 50–51, 62.

¹¹ A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 3; B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 120; B. Brzeziński, *Teoretyczne...*, s. 36; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 308; K. Radzikowski, *Zasada...*, s. 212, 429–430; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 25, 49, 128; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 54. Odmienne P. Karwat, *Czy organy...*, s. 27. Jego zdaniem poza obszarem podatku od czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa podatkowego istotne są jedynie stosunki pokrewieństwa i małżeństwa, własność, stosunek pracy, podmiotowość spółek oraz udziały w spółkach. Zob. też P. Karwat, *Sądowa...*, s. 30.

wego dla formy czy pełnomocnictwa. Prawo właściwe dla umowy reguluje zaś m.in. kwestię dopuszczalności zawarcia umowy, przesłanki jej ważności (w tym wady oświadczenia woli i granice kształtowania treści umowy), reguły dotyczące wykładni oświadczeń woli, treść stosunku zobowiązaniowego i zasady wykonania zobowiązania (w tym normy dyspozytywne uzupełniające treść umowy), zagadnienia związane ze zmianą lub rozwiązaniem umowy czy przyczyny wygaśnięcia zobowiązania¹². Służą temu regulacje kolizyjnoprawne, które omówiono poniżej.

3. Wybrane zagadnienia z zakresu prawa prywatnego międzynarodowego

Skrótowego wyjaśnienia wymagają mechanika prawa prywatnego międzynarodowego z uwzględnieniem struktury normy kolizyjnej i problemów związanych ze stosowaniem prawa właściwego, a także wybrane instytucje części ogólnej, które mogą odgrywać rolę w praktyce podatkowej.

Elementem sytuacji prawnopodatkowej z elementem obcym może być prywatnoprawny stan faktyczny ujawniający się jako kwestia wstępna lub częściowa dla sprawy podatkowej¹³. Wprowadzenie prawa obcego do sprawy następuje poprzez wiążącą organ i podatnika normę podatkową (materialną lub procesową) w powiązaniu z nakazem stosowania prawa obcego zamieszczonym w obowiązującej organy sądowe i pozasądowe normie kolizyjnej wynikającej z krajowego lub unijnego aktu prawnego, ewentualnie z umowy międzyna-

¹² M. Pazdan, *Prawo prywatne międzynarodowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012, s. 186.

¹³ Kwestia wstępna w prawie prywatnym międzynarodowym oznacza odrębną względem sprawy głównej samoistną sytuację prawną, której ocena wywiera wpływ na rozstrzygnięcie sprawy głównej. Potrzeba rozstrzygnięcia kwestii wstępnej wynika z norm właściwych dla sprawy głównej, które to normy uzależniają określone skutki prawne od istnienia jakiegoś stosunku wymagającego oceny kolizyjnoprawnej. Dominuje stanowisko, że oceny kwestii wstępnej należy dokonać, stosując prawo wskazane przez normę kolizyjną państwa organu orzekającego (*legis fori*), choć dopuszcza się wyjątki. Od kwestii wstępnej odróżnia się w literaturze kwestię częściową (wycinkową) pojawiającą się przy rozpatrywaniu sprawy głównej (np. zdolność do czynności prawnych i forma czynności prawnej przy rozstrzyganiu sprawy głównej opartej na czynności prawnej). Prawo właściwe dla kwestii częściowej organ orzekający ustala na podstawie własnych norm kolizyjnych (bez wyjątku). Zob. M. Pazdan, *Prawo...*, s. 63–64; M. Pazdan, *Prywatnoprawny stan faktyczny zamknięty jako kwestia wstępna dla sprawy podatkowej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2020 r., II FSK 697/18*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2021, nr 12, s. 5; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 440–442.

rodowej¹⁴. Prawo właściwe („statut”) to prawo regulujące określony stosunek prawny wskazane przez regułę kolizyjną¹⁵.

W odróżnieniu od klasycznych norm prawnych norma kolizyjna prawa prywatnego międzynarodowego nie reguluje wprost stosunków życiowych. Jest „normą o normach”, w istocie normą techniczną wskazującą jedynie prawo którego państwa jest w danym wypadku właściwe. Wyznacza sfery zastosowania krajowych lub obcych norm prawa prywatnego (merytorycznego). Pełni wobec nich funkcję służebną. Normy kolizyjne różnią się też od norm w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania rozdzielających (ograniczających) prawo do opodatkowania w sferze przewidywanego nakładania się jurysdykcji podatkowych. Tradycyjnie uznawano, że normy kolizyjne znajdują zastosowanie jedynie w przypadku kolizji kompetencji systemów prawnych różnych państw¹⁶. Obecnie przeważa w doktrynie słuszne stanowisko, że metareguly prawa kolizyjnego określają prawo właściwe dla każdego bez wyjątku stosunku, bez względu na element obcy („międzynarodowość”). Oczywiście w praktyce w sytuacjach czysto wewnętrznych („czysto polskich”) organy orzekające robią to zwykle automatycznie i domyślnie, często w sposób nieuświadomiony¹⁷.

Hipoteza normy kolizyjnej opisuje ogólnie określoną sytuację życiową lub grupę takich sytuacji, do których odnosi się dana norma (zakres). Obejmuje również okoliczności uzupełniające zakres, które tworzą bazę faktyczną łącznika. Dyspozycja normy kolizyjnej nakazuje stosowanie prawa konkretnego państwa i obejmuje abstrakcyjne kryterium wskazujące państwo, którego prawo znajdzie zastosowanie (łącznik). Łącznik składa się zaś z podstawy (np. obywatelstwo) i dopełniacza (np. spadkodawcy). Norma kolizyjna zawiera subokreślnik temporalny określający moment decydujący o powiązaniu – za pomocą łącznika – sytuacji życiowej z właściwym prawem (np. z chwilą dokonania czynności), choć nie zawsze jest on wypowiedziany wprost. Nakaz stosowania prawa danego państwa wyrażany jest zwykle takimi zwrotami jak „podlega prawu państwa”,

¹⁴ K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 5–6, 17; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 276–277. Por. B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 421.

¹⁵ M. Pazdan, *Prawo...*, s. 51; N. Rozehnalová, J. Valdhans, *Overriding Mandatory Rules, Rules of Safety, Protective Mandatory Rules and Other Limits on Application of Law Determined by Conflict-of-law Rules under the Rome I and Rome II Regulations*, [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Wacław Walasek, Katowice 2012, s. 50.

¹⁶ M. Pazdan, *Prawo...*, s. 47; A. Biegalski, E. Bieniek, *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 sierpnia 2008 r., II FSK 782/07*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 7–8, s. 555–556; P. Rodziewicz, *Prawo...*, s. 5–7.

¹⁷ M. Pazdan, *Prawo...*, s. 21–22; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 277; M. Pilich, *Aktualne...*, s. 140–142 i przywołana w tych publikacjach literatura.

„właściwe jest prawo państwa”, „stosuje się prawo państwa” lub „rozstrzyga prawo państwa”¹⁸. Wykładnia wyrażen określających zakres i łącznik normy kolizyjnej oraz wyodrębnienie z prawa właściwego zespołu norm będących podstawą oceny prawnej rozpatrywanego stanu faktycznego to kwalifikacja. Dominuje zapatrywanie, że kwalifikacji należy dokonywać, przyjmując autonomiczne znaczenie pojęć w normie kolizyjnej w porównaniu z rozumieniem pojęć w prawie merytorycznym (teoria kwalifikacji według kolizyjnej *legis fori*)¹⁹.

Organy każdego państwa stosują przede wszystkim swoje własne prawo prywatne międzynarodowe. Wyjątek zachodzi w przypadku odesłania, które rozstrzyga konflikty negatywne między systemami kolizyjnymi różnych państw. Normy odesłania rozstrzygają, które prawo należy zastosować, gdy prawo wskazane przez normy kolizyjne nie przewiduje – na podstawie własnych norm kolizyjnych – dla danego przypadku swojej właściwości. Odesłanie może prowadzić do zastosowania innego prawa obcego niż wskazane przez normę kolizyjną pierwszego stopnia. W Polsce, w świetle art. 5 ust. 1 p.p.m., dopuszczalne jest obecnie jedynie odesłanie zwrotne do prawa polskiego²⁰. Nie jest wykluczone uwzględnienie również obok obcego prawa prywatnego pewnych norm obcego prawa publicznego. Możliwości takie dają obecnie bezpośrednio art. 6 ust. 1 p.p.m. lub koncepcja stosowania (uwzględniania) obcych przepisów wymuszających swoje zastosowanie (art. 8 ust. 2 p.p.m.)²¹.

¹⁸ M. Pazdan, *Prawo...*, s. 47–48.

¹⁹ Trudności kwalifikacyjne wiążą się zwykle z różnymi znaczeniami jednobrzmiących wyrażen w poszczególnych systemach, występowaniem w jednych systemach instytucji nieznanymi innym systemom prawnym i odmiennej ocenie prawnej w różnych systemach tych samych zdarzeń i ich skutków. Czasami pojawia się potrzeba kwalifikacji rozgraniczającej sfery działania konkurujących ze sobą norm kolizyjnych. Szerzej tamże, s. 59–62, 85–86. Pojęcie „kwalifikacji” zapożyczyła również doktryna międzynarodowego prawa podatkowego na potrzeby opisu tzw. konfliktów (kolizji) na tle kwalifikacji. W tym obszarze kwalifikacja dotyczy jednak interpretacji nie norm kolizyjnych, ale wspomnianych już norm rozdzielających uprawnienie do opodatkowania między umawiające się państwa. Dlatego poprawność zastosowania określenia „kwalifikacja” do przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania budzi wątpliwości. Szerzej M. Lang, *Qualification Conflicts*, [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD/el. 2023; A. Morska, *Spółki osobowe w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 93–95; A. Tim, *Kolizja na tle kwalifikacji*, [w:] A. Mariański (red.), *Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 134–137; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 41.

²⁰ M. Pazdan, *Prawo...*, s. 66–68.

²¹ J. Poczobut, *Stosowanie prawa publicznego w polskim prawie prywatnym międzynarodowym – zagadnienia węzłowe*, [w:] J. Poczobut (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 257–276; W. Popiołek, *Styk prawa prywatnego i publicznego z kolizyjnoprawnego punktu widzenia*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2016, t. 18, s. 31–58; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 278; P. Rodziewicz, *Prawo prywatne oraz prawo publiczne z perspektywy prawa prywatnego międzynarodowego*, „Studia Prawa Prywatnego” 2017, nr 3, s. 5–11; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 20–21.

W niektórych przypadkach mimo ustalenia prawa właściwego nie będzie mogło być ono w pełni uwzględnione ze względu na konieczność ochrony interesów uznanych za szczególnie doniosłe, zwłaszcza interesu publicznego. Odmowa zastosowania prawa obcego nastąpić może wskutek działania klauzuli porządku publicznego (art. 7 p.p.m., art. 21 rozporządzenia Rzym I, art. 26 rozporządzenia Rzym II). Kierowana ona jest przeciwko prawu merytorycznemu pretendującemu do roli prawa właściwego, nie zaś przeciwko normom kolizyjnym (obcym). Bierze pod uwagę podstawowe zasady własnego aktualnego porządku prawnego organu orzekającego w sprawie po rozpatrzeniu skutków zastosowania prawa obcego²². Konieczne może być również uwzględnienie przepisów wewnętrznych, które dojdą do głosu jako przepisy wymuszające swoje zastosowanie (art. 8 ust. 1 p.p.m., art. 9 ust. 1 i 2 rozporządzenia Rzym I, art. 16 rozporządzenia Rzym II). Są to przepisy, które muszą być stosowane bez względu na prawo właściwe dla danego stosunku prawnego i służą wyjątkowej interwencji w konkretnych sytuacjach celem ochrony interesów uznanych za istotne. Określa się je też jako przepisy koniecznego zastosowania. Kwalifikacja przepisu jako wymuszającego swoje zastosowanie pozostawiona została krajowym organom orzekającym lub prawu krajowemu²³. Dla przykładu: polski ustawodawca wprost przewiduje, że taki charakter mają przepisy o odsetkach maksymalnych (art. 359 § 2³ k.c.). Oznacza to, że organ musi uwzględnić art. 359 § 2¹ k.c. statuujący wysokość maksymalnych dopuszczalnych odsetek kapitałowych, nawet gdy wszystkie elementy stanu faktycznego zlokalizowane są w momencie zawierania umowy w innym państwie niż Polska. Jeśli strony umówią się na odsetki przekraczające wysokość odsetek maksymalnych, to należą się odsetki maksymalne (art. 359 § 2² k.c.)²⁴.

W jednej sprawie mogą dojść do głosu różne porządki prawne, właściwe dla oceny poszczególnych aspektów tej sprawy. Z rozbieżności systemów prawnych mogą powstać sytuacje wzajemnego „nakładania się” regulacji, merytorycznej

²² M. Pazdan, *Prawo...*, s. 77–80; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 287–288; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 6; N. Rozehnalová, J. Valdhans, *Overriding...*, s. 61.

²³ M. Pazdan, *Prawo...*, s. 81–82; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 6. 18; N. Rozehnalová, J. Valdhans, *Overriding...*, s. 51–58; M.A. Zachariasiewicz, *Overriding Mandatory Provisions: EU Regulations and Polish Private International Law Act of 4 February 2011*, [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Wacław Walasek, Katowice 2012, s. 64–72. Ostatnia autorka zwraca uwagę na niezharmonizowanie w poszczególnych przepisach unijnych i krajowych koncepcji przepisów wymuszających swoje zastosowanie. Zaleca jednak ich w miarę spójne stosowanie.

²⁴ Wyrok SA w Krakowie z 17 maja 2018 r., I ACa 1375/17, LEX 2527001; O. Kucewicz, *Maksymalny poziom oprocentowania pożyczek w świetle regulacji z Kodeksu cywilnego – glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 17.05.2018 r., I ACa 1375/17*, „Glosa” 2024, nr 1, s. 44, 47.

sprzeczności lub braku normy regulującej określoną kwestię. Czasem można je usunąć w drodze zabiegów kwalifikacyjnych prowadzących do rozgraniczenia sfer działania poszczególnych statutów. Nieraz jednak po określeniu prawa właściwego potrzebna jest następcza korekta określana jako dostosowanie (*l'adaptation*). Zabiegów dostosowania dokonuje się na poziomie norm kolizyjnych, poprzez wtórną modyfikację ich zakresów lub na poziomie prawa właściwego poprzez modyfikację norm (synteza lub nowa norma)²⁵. Dotychczas nie wyjaśniono, czy takich zabiegów można dokonywać również na płaszczyźnie prawa publicznego, np. polskiego prawa podatkowego.

Od dostosowania odróżnia się metodę substytucji i ekwiwalencji pojęć ukształtowanych w różnych porządkach prawnych (*la substitution*), ujmowaną również jako „test porównywalności”. W klasycznym ujęciu dotyczy ona wykładni i stosowania ustalonego wcześniej jednego prawa właściwego (merytorycznego) dla stosunku prywatnoprawnego. Normą wyjściową wymagającą „wypełnienia” może być również norma podatkowa. Metoda ta koncentruje się na normie obcego porządku prawnego (normie „substytucyjnej” lub „ekwiwalentnej”) i polega na poszukiwaniu funkcjonalnych podobieństw między instytucjami prawa krajowego i obcego, przy przychylnym postrzeganiu celów i rozwiązań przyjętych przez obcego prawodawcę. Typowym przykładem jest ocena równoważności spółek i innych tworów korporacyjnych. W Rezolucji Instytutu Prawa Międzynarodowego z 27 października 2007 r. wskazano, że substytucja ma na celu zapewnienie skuteczności stosunków prawnych również poza porządkiem prawnym, w którego ramach powstały. Substytucji pojęć dokonuje się z punktu widzenia prawa, którego normę organ orzekający stosuje w sprawie. Najbardziej efektywnym kryterium oceny ekwiwalencji pojęć jest równowartość funkcji wypełnianych przez daną instytucję. Wystarczy zwykle zgodność zasadniczych cech, a nie całkowita identyczność. Skorzystanie z tej metody może być konieczne, gdy polska ustawa podatkowa posługuje się pojęciem nieznanym we właściwym prawie obcym. Jej celami będą odkodowanie znaczenia tego pojęcia i wypełnienie hipotezy normy podatkowej zagranicznym zdarzeniem (instytucją prawną)²⁶. Obok wspomnianej potrzeby oceny jednostek

²⁵ K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 22–23; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 453–454, 459; M. Pazdan, *Prawo...*, s. 86–87; G. Dannemann, *Adjustment Adaptation (Anpassung)*, [w:] J. Basedow, G. Rühl, F. Ferrari, C.D. Ashley, P. De Miguel Asensio (red.), *Encyclopedia of Private International Law*, t. 1, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2017, s. 8, 10, 12–13.

²⁶ Szerzej K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia związane z pojmowaniem i stosowaniem prawa właściwego*, [w:] M. Pazdan (red.), *Prawo prywatne międzynarodowe*, „System Prawa Prywatnego”, t. 20A, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 540–542; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 24–25; K. Sznajder, *Substytucja i ekwiwalencja pojęć w prawie prywatnym międzynarodowym – rezolucja przyjęta*

organizacyjnych przykładami mogą być uznanie zagranicznej kary umownej z tytułu niewykonania zobowiązania pieniężnego za odsetki albo uznanie zobowiązania wobec zagranicznego kontrahenta za nieprzedawnione wskutek aktywności przejawianych przez wierzyciela pod rządem obcego prawa na potrzeby stosowania polskich przepisów.

Przy rozstrzyganiu sprawy podatkowej może zostać zidentyfikowana sytuacja działania stron w oparciu o niewłaściwe prawo wskutek nieuzasadnionego przekonania o skuteczności wyboru prawa dla dokonanej przez nie czynności. Może wówczas pojawić się problem zgodności treści czynności cywilnoprawnej z przepisami bezwzględnie wiążącymi. W takim przypadku nieodzowne może być odczytanie woli stron w drodze wnikliwej interpretacji treści czynności prawnej, co mogą ułatwić przepisy prawa „zamierzonego” przez strony²⁷.

4. Wybrane obszary prawa podatkowego wymagające uwzględniania obcego prawa prywatnego

4.1. Uwagi ogólne

Celem wykazania konieczności uwzględniania obcego prawa prywatnego przy stosowaniu prawa podatkowego należy zidentyfikować, w jakim zakresie i w jakich podatkach realnie może zachodzić potrzeba odniesień do obcego prawa prywatnego. Kwestia ta ma bardzo zróżnicowany charakter w zależności od kategorii podatku i jego specyfiki. Najpierw jednak warto sformułować kilka ogólniejszych spostrzeżeń.

podczas 73. Sesji Instytutu Prawa Międzynarodowego w dniu 27 października 2007 r., „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2009, t. 4, s. 183–184; M. Pazdan, *Prawo...*, s. 87–88; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 449–453; W. Wassermeyer, *Tax Classification of Foreign Legal Entities („Comparability Test”)*, [w:] T. Rödder, J. Bahns, J. Schönfeld (red.), *Cross-Border Investments with Germany – Tax, Legal and Accounting*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Kolonia 2014, s. 1–8. Za stosowaniem tej metody w prawie podatkowym i odrzuceniem koncepcji „potocznego” rozumienia określeń z ustawy podatkowej opowiadają się M. Pazdan, *Prywatnoprawny...*, s. 8; S. Szejna, *Nabycie spadku z zagranicy a powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.02.2020 r., II FSK 697/18*, „Glosa” 2022, nr 4, s. 101–102; H. Litwińczuk, *Znaczenie...*, s. 57–58. Przeciwnie: A. Nita, *Moment...*, s. 149–150. W niemieckim prawie ubezpieczeń społecznych wprost przewidziano przepis zezwalający na stosowanie metody ekwiwalencji pojęć w obszarze stosunków rodzinnoprawnych, choć już nie np. w prawie podatkowym. Tak M. Heintzen, *Taxation...*, s. 1701.

²⁷ K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 25–26; M. Pazdan, *Prawo...*, s. 88–89.

Na poziomie unijnym prawodawca podatkowy (korzystając z autonomii) stara się posługiwać pojęciami ekonomicznymi. Jest to częściowo spowodowane funkcjonowaniem w państwach członkowskich UE formalnie niezależnych od siebie oraz faktycznie zróżnicowanych systemów prawa cywilnego. Zastosowanie takiej techniki legislacyjnej naturalnie ogranicza znaczenie norm kolizyjnych i uwzględniania właściwego obcego prawa prywatnego. Trudno jednak prawodawstwo podatkowe całkowicie uwolnić od regulacji prawa prywatnego. Celem ścisłego odzwierciedlenia zjawisk gospodarczych normy prawopodatkowe dokonują kwalifikacji z zewnątrz „stanu zastanego”, na który składają się okoliczności faktyczne oraz regulujące go „wcześniej” i „od wewnątrz” normy prywatnoprawne²⁸. W przypadku obszarów niezharmonizowanych na poziomie UE rola norm kolizyjnych i prawa obcego może być bardziej doniosła. Niestety, przy redagowaniu polskich ustaw podatkowych zdarza się, że legislatorzy nie posiadają wiedzy z innych dziedzin prawa²⁹, a nawet jeśli taką wiedzę dysponują, to zbyt często biorą pod uwagę jedynie stany faktyczne powiązane z polskim obszarem prawnym i posługują się terminologią zaczerpniętą z polskiego prawa prywatnego. Rodzi to pytania, czy zagraniczne zjawiska prawne można traktować jako równoważne z krajową sytuacją faktyczną. W takim przypadku konieczne może być wykorzystanie wspomnianej wcześniej metody substytucji i ekwiwalencji pojęć prawnych. Pozwala ona wziąć pod uwagę również obce instytucje nieznane polskiemu prawu prywatnemu, ale równoważne pod względem funkcji z polskimi instytucjami³⁰.

Opodatkowanie zjawisk mających odbicie np. wyłącznie w prawie bilansowym występuje obecnie sporadycznie. Przedmiotem szczególnego zainteresowania prawodawcy podatkowego są natomiast transakcje gospodarcze. W zasadzie nie da się przeprowadzić transakcji w oderwaniu od kontekstu regulacji cywilnoprawnych, nawet jeśli kontrahenci nie są ich świadomi. Jej podstawą jest bowiem czynność cywilnoprawna regulowana przez prawo właściwe, wchodząca samodzielnie lub wraz z innymi elementami do przedmiotu opodatkowania. Treść oświadczeń woli kontrahentów, sposób ich wykonania lub niewykonania i regulujące te zagadnienia normy prawa prywatnego mają przynajmniej potencjalne znaczenie dla zakresu i wymiaru obciążeń podatko-

²⁸ Regulacje prawa cywilnego nie tyle stanowią „formę” zjawisk podlegających opodatkowaniu, lecz także determinują istotne cechy tych zjawisk. Szerzej K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 68–69, 72–73, 84, 99–100; J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 176.

²⁹ M. Koszowski, *Autonomia...*, s. 49.

³⁰ K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 19.

wych. Nie zmienia tego to, że jedynie w podatku od czynności cywilnoprawnych danina publiczna jest bezpośrednio nakładana na konkretne instytucje cywilnoprawne. W pozostałych podatkach przedmiotem opodatkowania staje się zwykle skutek czynności cywilnoprawnej dokonanej pod reżimem określonego prawa. Prawo podatkowe odnosi się nie tylko do transakcji w pełni skutecznych i bezspornych pomiędzy kontrahentami. Poza wąsko określonymi przypadkami cywilnoprawna wadliwość i upadek kauzy prawnej transakcji zwykle nie prowadzą do jej nieopodatkowania, a co najwyżej do przekształcenia przedmiotu opodatkowania. Dla prawa podatkowego zwykle istotne jest, czy czynności lub zdarzenia cywilnoprawne rzeczywiście miały miejsce, a nie czy zostały przeprowadzone zgodnie z wymogami właściwego prawa cywilnego. Brak jednak w pełni jednolitej zależności między ważnością umów a obowiązками i uprawnieniami podatników. Odwrócenie skutków wadliwej, w tym nieważnej czynności prawnej wiąże się z nowymi rozliczeniami i kolejną zmianą układu stosunków majątkowych między stronami. Ten model prawnopodatkowego stanu faktycznego występuje głównie w podatku od towarów i usług oraz w obu podatkach dochodowych. Ważniejsze znaczenie ma w tych podatkach kwalifikowana wadliwość w przypadku zachowań, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy³¹. Przenosząc te uwagi na płaszczyznę uwzględniania prawa obcego, w praktyce istotna będzie wnikliwa interpretacja treści czynności prawnej (nawet nieskutecznej) poddanej prawu obcemu stosownie do tego prawa w zakresie koniecznym dla właściwego jej opodatkowania. Szczególne znaczenie w kontekście opodatkowania mogą mieć przypadki kwalifikowane w obcych systemach jako czynności prawne nieistniejące, natomiast inne typy sankcji wadliwości, zbliżone do nieważności (bezwzględnej), nieważności względnej (wzruszalności), bezskuteczności zawieszanej czy bezskuteczności względnej, nie będą zwykle prowadziły do nieopodatkowania.

Doniosłym obszarem potencjalnego styku polskiego prawa podatkowego i norm obcego prawa prywatnego jest też problematyka podmiotu stosunku prawnopodatkowego i siedziby. Dotyczy ona osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. W Polsce przyjmowana jest zasada automatycznego i bezwarunkowego uznania podmiotowości prawnej zagranicznych jednostek organizacyjnych, jeżeli tylko podmiot istnieje i ma

³¹ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 16–17, 20, 22, 28–29, 47–48, 100, 155–157, 174–183, 364, 383–405. Autor postuluje *de lege ferenda* wprowadzenie instytucji konwersji czynności cywilnoprawnej na potrzeby prawa podatkowego. Zob. też M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 32, 34, 38–42; J. Orłowski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 61.

podmiotowość prawną według reżimu regulującego tę jednostkę (statutu personalnego). Łącznikiem właściwym dla statutu personalnego osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej jest siedziba (art. 17 ust. 1 i art. 21 p.p.m.), tłumaczona w doktrynie jako siedziba statutowa (rejestrów)³². Wyrazem tego uznania jest przykładowo art. 1 ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³³, według którego przepisy ustawy mają również zastosowanie do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie³⁴. Uważam, że również w ustawach podatkowych pojęcia osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej czy siedziby powinny być rozumiane zgodnie ze wspomnianym ujęciem kolizyjnoprawnym. Oznacza to, że nie jest uprawnione sięganie w pierwszej kolejności do art. 33 i 33¹ k.c.³⁵, w których zdefiniowano kolejno osoby prawne i tzw. ułomne osoby prawne, czy art. 41 k.c., w którym zdefiniowano siedzibę dla potrzeb polskiego prawa cywilnego³⁶. Warto podkreślić częste odwoływanie się ustaw podatkowych do prawa spółek poprzez posługiwanie się pojęciami

³² Szeroko na ten temat: A. Opalski, *Wybrane problemy ustalania prawa właściwego dla osób prawnych w świetle nowej ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe*, [w:] J. Poczobut (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 214–224; A.W. Wiśniewski, *Uznanie zagranicznej osoby prawnej w cieniu art. 17 nowego prawa prywatnego międzynarodowego*, [w:] J. Poczobut (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 339–349; A. Wowerka, *Wskazanie statutu personalnego spółek w kontekście unijnej swobody przedsiębiorczości. Jednolity „unijny” łącznik w zakresie krajowego międzynarodowego prawa spółek?*, [w:] J. Poczobut (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 350–371; M. Mataczyński, *Kolizyjnoprawne pojęcie siedziby osoby prawnej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2013, nr 2, s. 277–316; M. Pazdan, *Prawo...*, s. 109–118; P. Błaszczuk, *Pojęcie siedziby osoby prawnej w nowej ustawie o prawie prywatnym międzynarodowym*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 11, s. 84–97. Odnośnie do pojęcia „osoby prawnej” w prawie podatkowym: por. B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 138; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 33–34. Zob. też H. Litwińczuk, *Znaczenie...*, s. 56; M. Heintzen, *Taxation...*, s. 1701 i powołane tam orzeczenie niemieckiego sądu finansowego, według którego zagraniczna spółka może podlegać niemieckiemu opodatkowaniu korporacyjnemu jedynie wtedy, gdy jej forma jest równoważna lub porównywalna z krajową jednostką.

³³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2023, poz. 2805, dalej: u.p.d.o.p.

³⁴ H. Litwińczuk, *Znaczenie...*, s. 57–58.

³⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, t.j. Dz.U. 2023, poz. 1610 ze zm., dalej: k.c.

³⁶ Odmienne np. B. Kuźniacki, *Niezgodność przepisów o podatkowych grupach kapitałowych z zasadą zakazu dyskryminacji w świetle prawa unijnego i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (I)*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 9, s. 38; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 121–125, 138–139; J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów...*, s. 190–194. W zakresie miejsca zamieszkania stosowanie art. 25 k.c. i – jedynie posiłkowo – przepisów obcych państwa pobytu osoby fizycznej przyjmuje np. J. Górecki, *Statut spadkowy w postępowaniu dotyczącym podatku od spadku. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2019 r., II FSK 1811/18*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego”, t. 29, s. 157. Zob. też J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 71–72.

takimi jak „kapitał zakładowy”, „niepodzielone zyski”, „umorzenie udziałów”, „zbycie akcji na rzecz spółki, w celu ich umorzenia”³⁷, co wymaga uwzględnienia reżimu regulującego zagraniczną spółkę i – w razie potrzeby – zastosowania metody substytucji i ekwiwalencji pojęć. Również ustalenie sukcesji podatkowej wskutek łączenia lub dzielenia albo kontynuacji wskutek przekształcenia może wymagać wykładni obcego prawa spółek. Z kolei sukcesja w następstwie spadkobrania może wymagać sięgnięcia do obcego prawa spadkowego³⁸.

W dalszej części zostaną zaprezentowane wybrane obszary prawa materialnego, w których zachodzi konieczność uwzględniania prawa obcego. W pierwszej kolejności omówiono podatek od czynności cywilnoprawnych ze względu na jego bezpośredni związek z instytucjami cywilnoprawnymi. Następnie przedstawiono zależności między obcym prawem prywatnym a podatkiem od towarów i usług, podatkiem dochodowym od osób fizycznych i podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ze względu na ramy niniejszego opracowania pominięto podatek akcyzowy i podatek od spadków i darowizn. W pierwszym przypadku prawo obce będzie miało bardzo małe znaczenie dla opodatkowania³⁹. Natomiast podatek od spadków i darowizn, choć dostarcza klarownych przykładów zdarzeń mogących podlegać ocenie prawa obcego (np. co powinno odpowiadać „przyjęciu spadku”), dotyczy w dość ograniczonym zakresie transakcji gospodarczych, na których skupiono się w niniejszym opracowaniu⁴⁰. Warto jedynie

³⁷ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie...*, s. 10–11.

³⁸ R. Dauven, *Ausländische...*, s. 196.

³⁹ W podatku akcyzowym opodatkowaniu podlegają zwykle rzeczywiste (psychofizyczne) zachowania podatnika względem towarów, wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych (np. produkcja, wprowadzenie do składu podatkowego, wysyłanie, użycie, ubytki, zniszczenie, zużycie, oferowanie, przemieszczenie, towary własne). Jedynie wyjątkowo przedmiot opodatkowania stanowią – połączone z wydaniem przedmiotu umowy – nabycie lub sprzedaż, a więc skutki czynności cywilnoprawnej dokonanej zgodnie z właściwym prawem. Wprost przewidziano, że czynności lub stany faktyczne są przedmiotem opodatkowania akcyzą niezależnie od tego, czy zostały wykonane lub powstały z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa. W podatku tym w większości przypadków nie są istotne różne postacie wadliwości czynności cywilnoprawne. Ze względu na przyjęcie jako zasady ilościowego ujęcia podstawy opodatkowania nie będzie konieczne jej „odczytanie” z umowy. Szerzej K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 106–111, 115–117, 329–350; J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów...*, s. 211–214.

⁴⁰ Z jednej strony obciąża skutki czynności cywilnoprawnych (przysporzenia). Z drugiej obciąża czynności *mortis causa*, a także zasiedzenie, przez co musi uwzględniać daleko idącą specyfikę prawa spadkowego i rzeczowego. Obok kwestii samego przedmiotu opodatkowania szczególnie istotne na gruncie tego podatku jest ustalenie stosunków wewnątrzrodzinnych przy wykorzystaniu konstrukcji właściwego prawa rodzinnego. W podatku tym występują również łączniki lokalizacji rzeczy i wykonywania praw na terytorium Polski czy nawet kryterium siedziby. Szeroko: A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 275–323.

wspomnieć, że potrzeba wzięcia pod uwagę prawa obcego jako kwestii wstępnej lub częściowej została dostrzeżona przez orzecznictwo⁴¹ i doktrynę⁴² w sprawach z zakresu podatku od spadku z elementem obcym i w sprawach związanych z dokonaniem zdarzeniem korporacyjnym w zagranicznej spółce⁴³. Prawo obce bywa też uwzględniane w wydawanych interpretacjach indywidualnych jako element stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego)⁴⁴.

Koncentracja na prawie materialnym nie oznacza, że konieczność uwzględniania prawa obcego nie zachodzi również przy stosowaniu norm procesowych. Przykładowo: organ podatkowy musi ocenić ważność zagranicznego pełnomocnictwa do reprezentowania danego podmiotu⁴⁵. Może być potrzebna ocena następstwa procesowego czy stosunków rodzinnych chronionych w sferze procesowej⁴⁶. Konieczność analizy statusu zagranicznej jednostki organizacyjnej (jej podmiotowości) z uwzględnieniem właściwego prawa obcego może też wystąpić w sprawach rejestracyjnych.

4.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Aby umowy (lub inne zdarzenia) pozostawały w granicach polskiej jurysdykcji podatkowej w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych,

⁴¹ Wyroki NSA: z 25 września 2019 r., II FSK 3116/17, LEX 2769189; z 16 maja 2019 r., II FSK 1811/18, LEX 2684531; z 6 lutego 2020 r., II FSK 697/18, LEX 3010240; z 18 sierpnia 2020 r., II FSK 2083/19, LEX 3048877. Zdarzają się też rozstrzygnięcia błędne, np. wyrok NSA z 6 lipca 2022 r., II FSK 2977/19, LEX 3390629.

⁴² A. Pichhadze, *Exposing...*, s. 166–167; A. Pichhadze, *Delineating the Terms of a Single Composite Transaction in Transfer Pricing: The Role of Step-Transaction Analysis in the Aggregation of Interrelated (Linked) Contracts*, „International Transfer Pricing Journal” 2016, nr 3, s. 184; H. Litwińczuk, *Znaczenie...*, s. 55–59; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie...*, s. 6–13; M. Pazdan, *Ustalenie i stosowanie prawa właściwego*, [w:] M. Pazdan (red.), *Prawo prywatne międzynarodowe*, „System Prawa Prywatnego”, t. 20A, Warszawa 2014, s. 509, 536; M. Pazdan, *Prywatnoprawny...*, s. 3–10; J. Górecki, *Statut...*, s. 151–167; S. Szejna, *Nabycie...*, s. 97–104; A. Nita, *Moment...*, s. 136–151; M. Laskowska, W. Niedźwiedzki, *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6, s. 24.

⁴³ Rozpatrywane sprawy odznaczały się stanem faktycznym zamkniętym (powstałym, ukształtowanym i zakończonym pod rządami prawa obcego). W sprawach podatkowych często mogą pojawić się również stany faktyczne otwarte (np. stosunki o charakterze trwałym i rozciągnięte w czasie stany faktyczne) czy mieszane. O stanach faktycznych zamkniętych, otwartych i mieszanych zob. M. Pazdan, *Ustalenie i stosowanie...*, s. 413–414; M. Pazdan, *Prywatnoprawny...*, s. 5, 7.

⁴⁴ Na przykład interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej: z 18 grudnia 2020 r., 0111-KDIB1-1.4010.424.2020.1.AW; z 11 marca 2021 r., 0111-KDIB1-2.4010.563.2020.1.SK w zakresie oceny holenderskiego mechanizmu „nieformalnego dokapitalizowania”.

⁴⁵ W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 292; C. Esplugues, *General...*, s. 83.

⁴⁶ Por. B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 448–449.

przedmiotem czynności muszą być rzecz lub prawo majątkowe znajdujące się lub wykonywane na terytorium Polski (art. 1 ust. 4 pkt 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych⁴⁷). Alternatywnie wystarczy jednak, aby nabywca miał miejsce zamieszkania lub siedzibę w Polsce przy jednoczesnym dokonaniu czynności cywilnoprawnej w Polsce (art. 1 ust. 4 pkt 2 u.p.c.c.). W przypadku umów spółek pojawiają się łączniki siedziby i rzeczywistego ośrodka zarządzania (art. 1 ust. 5 u.p.c.c.). Już same łączniki podatkowe w postaci miejsca wykonania prawa majątkowego, miejsca zamieszkania czy siedziby należałoby rozumieć przez pryzmat właściwego prawa prywatnego⁴⁸. Pozostawiają też one pole do uwzględniania w analizowanym podatku zjawisk transgranicznych.

W podatku od czynności cywilnoprawnych czynność cywilnoprawna wypełnia znamiona przedmiotu opodatkowania bezpośrednio w sposób wyłączny i samodzielny, zasadniczo bez poddawania modyfikacjom na potrzeby prawa podatkowego. Dla celów podatkowych ocena, czy czynność prawna została rzeczywiście dokonana, a następnie ustalenie momentu jej zawarcia są dokonywane przez pryzmat prawa prywatnego. Na równi z zawarciem tych umów traktuje się ich zmiany skutkujące podwyższeniem opodatkowania, wyroki sądów i ugody sądowe, o ile wywołują tożsame skutki. Opodatkowaniu podlega czynność cywilnoprawna jako taka, a nie jej rezultat (czyli efektywne przesunięcie majątkowe). W przypadku rozdzielenia umowy zobowiązującej i rozporządzającej obowiązek podatkowy powstaje z chwilą zawarcia umowy przenoszącej własność⁴⁹. Przepisy ustawy podatkowej, choć posługują się pojęciami wywodzącymi się z polskiego prawa cywilnego, nie odwołują się jednak wprost do konkretnych polskich przepisów cywilnoprawnych. Teoretycznie umożliwia to opodatkowanie także czynności cywilnoprawnych dokonywanych pod rządami prawa obcego. Jednakże analogiczna nazwa umowy w obcym systemie prawnym nie musi odzwierciedlać konstrukcji o charakterze identycznym z konstrukcją w prawie polskim. Gdyby jednak przyjąć, że „zagraniczne” umowy mogą być opodatkowane, istotne znaczenie mogą mieć w tym zakresie

⁴⁷ Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. 2024, poz. 295, dalej: u.p.c.c.

⁴⁸ Za stosowaniem posiłkowym polskich przepisów cywilnoprawnych opowiada się A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn...*, s. 272–274.

⁴⁹ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 112, 190–195, 351; A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn...*, s. 215–217, 243–245, 262–267. Według tego ostatniego autora prawomocne orzeczenie zastępujące oświadczenie woli (art. 64 k.c. w zw. z art. 1047 § 1 k.p.c.) można uznać na potrzeby podatku od czynności cywilnoprawnych za czynność procesową, a nie prawną. Nie zmienia to jednak faktu jej opodatkowania.

regulacje dotyczące konkretnego typu czynności (umowy) we właściwym prawie obcym, a także przepisy o charakterze ogólnym (np. regulujące zagadnienia oświadczeń woli).

Artykuł 1 ust. 1 u.p.c.c. wymienia na zasadzie katalogu zamkniętego (*numerus clausus*) czynności cywilnoprawne podlegające opodatkowaniu. W praktyce najczęściej opodatkowane są sprzedaż (np. nieruchomości, przedsiębiorstwa, udziałów, akcji), pożyczka (np. w ramach grupy kapitałowej, ale nie od wspólników) i umowa spółki (cywilnej, osobowej, kapitałowej). Czynności cywilnoprawne rozumiane są zasadniczo, tak jak w świetle przepisów prawa prywatnego (z wyjątkiem „zmiany umowy spółki” mającej podatkową definicję). Uznaje się więc, że opodatkowaniu nie podlegają umowy nazwane niewskazane w art. 1 ust. 1 u.p.c.c., a także umowy nienazwane, w tym nawet łączące w sobie cechy typowe dwóch lub więcej umów nazwanych objętych tym podatkiem, a także w zasadzie czynności korporacyjne związane z funkcjonowaniem spółek (oprócz zmian umów spółek)⁵⁰. Wydaje się jednak, że ustawodawca dopuszcza również „zagraniczne” umowy, skoro posługuje się wspomnianymi łącznikami podatkowymi. Przykładowo kryterium rzeczywistego ośrodka zarządzania w Polsce będzie stosowane do zagranicznych spółek kapitałowych. Przy próbie opodatkowania umów zawartych pod rządami obcego prawa prywatnego pojawia się wiele problemów praktycznych, np. inna nazwa dla umowy przypominającej polskie konstrukcje opodatkowane, analogiczna nazwa umowy znacznie różniącej się od polskiej konstrukcji, problematyka umów nazwanych i nienazwanych na tle obcych systemów czy nietypowe konstrukcje stosowane w danym kraju. Bez wdawania się w szczegółowe dywagacje wydaje się, że nieodzowne będzie skorzystanie z metody substytucji i ekwiwalencji pojęć.

Istotne znaczenie w analizowanym podatku ma też wadliwość czynności cywilnoprawnych. Przedmiotem zainteresowania doktryny były dotychczas jedynie typy wadliwości występujące w prawie polskim. Z ustaleń tych wynika, że obowiązek podatkowy nie powstaje w odniesieniu do czynności nieistniejących, bezwzględnie nieważnych i do momentu potwierdzenia czynności cywilnoprawnej dotkniętej bezskutecznością zawieszoną (pierwotna podatkowa wadliwość). Podatek podlega zwrotowi, jeżeli zostały uchylone skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna). W przypadku bezskuteczności względnej obowiązek podatkowy powstaje na zasadach ogólnych, a podatek nie podlega zwrotowi, z wyjątkiem niezgody współspadkobierców na rozpo-

⁵⁰ A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn...*, s. 215–216, 220–223, 233, 246. Kontrowersje dotyczyły np. rozgraniczenia pożyczki i tzw. *cash-poolingu* czy depozytu nieprawidłowego i przechowania. Tak K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 187–190.

rzządzenie udziałem w spadku (wówczas obowiązek podatkowy nie powstaje)⁵¹. Kategorie wadliwości czynności cywilnoprawnych w obcych systemach nie muszą w pełni odpowiadać polskim rozwiązaniom. Także w tym przypadku konieczne będzie poszukiwanie ekwiwalencji między sankcjami obcymi a polskimi.

Powyższe uwagi nie wyczerpują możliwych problemów praktycznych z uwzględnianiem prawa obcego. Oprócz konieczności wykładni pojęć prywatnoprawnych, takich jak np. sprzedaż, pożyczka, darowizna, dożywocie, spółka cywilna, hipoteka, zniesienie współwłasności, miejsce zamieszkania, warunek zawieszający czy rzecz ruchoma, może wystąpić również konieczność uwzględnienia w konstrukcji odpowiednich podatkowych stanów faktycznych obcych instytucji prawa rodzinnego (art. 9 pkt 10 lit. c u.p.c.c.)⁵². Ze względu jednak na koncentrację na obrocie gospodarczym kwestia ta zostaje jedynie zasygnalizowana.

4.3. Podatek od towarów i usług

Na gruncie podatku od towarów i usług szczególnie aktualne są wcześniejsze uwagi o szerokim korzystaniu z autonomii przez prawodawcę unijnego przy definiowaniu zjawisk podlegających opodatkowaniu. Korzysta on raczej z pojęć ekonomicznych niż cywilnoprawnych.

Mimo przyjęcia również ekonomicznej koncepcji jednostki organizacyjnej w podatku od towarów i usług w aspekcie podmiotowym definicja podatnika i tak odwołuje się do osoby prawnej, jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej i osoby fizycznej. Może więc wystąpić potrzeba zbadania podmiotu na gruncie prawa właściwego dla tego podmiotu. Przykładowo: za podatników uważa się również takie jednostki organizacyjne, jak spółki osobowe i spółkę cywilną prawa polskiego, natomiast zwykle nie uważa się za podatnika konsorcjum, tylko konsorcjanta⁵³. Każdorazowej analizy wymagałaby zatem ocena podmiotowości dla celów podatkowych konstrukcji powstałej wskutek zawierania umowy wspólnego przedsięwzięcia podlegającej prawu obcemu.

⁵¹ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 191–200, 358; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 42–43; A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn...*, s. 217–218, 246–254.

⁵² M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 35, 48; A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn...*, s. 256.

⁵³ J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów...*, s. 180–182; M. Czerwiński, *Grupa wykonawców w prawie zamówień publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 213–214.

Na potrzeby podatku od towarów i usług prawodawca unijny skonstruował autonomiczną kategorię „rozporządzania towarem jak właściciel”, zaimplementowaną do polskich przepisów (art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵⁴). Zbliżona jest ona do cywilistycznego przeniesienia posiadania rzeczy uzupełnionego ewentualnie o przeniesienie dzierżenia (np. posłaniec, przechowawca, przedstawiciel) i czasem przeciwstawiana formalnemu przeniesieniu tytułu własności rzeczy. W podatku od towarów i usług czynność cywilnoprawna jest nadal niezbędna do realizacji przedmiotu opodatkowania, lecz samodzielnie nie powoduje jeszcze powstania obowiązku podatkowego. Konieczne są dodatkowe elementy związane z rzeczywistym wykonaniem danej transakcji (np. wydanie towaru, wykonanie usługi, zapłata należności, wystawienie faktury). Dodatkowe czynności i treść samej czynności (np. wynagrodzenie, wzajemność świadczeń, terminy wymagalności) są elementami składowymi prawnopodatkowego stanu faktycznego. Opodatkowaniu jest jednak poddany rezultat w postaci przesunięcia majątkowego powodowany czynnością cywilnoprawną, dokonaną pod reżimem prawa właściwego. Potwierdza to także wymóg odpłatności, która musi wynikać z odpowiedniego stosunku cywilnoprawnego (choć niekoniecznie w pełni skutecznego). Takimi prawnopodatkowymi stanami faktycznymi są co do zasady odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.), wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 4 u.p.t.u.), wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (art. 5 ust. 1 pkt 5 u.p.t.u.) oraz eksport towarów (art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.t.u.). W sytuacjach tych kluczowe jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, a dodatkowo także odpłatność transakcji, co wynika zasadniczo z odpowiedniego stosunku cywilnoprawnego (odmiennie niż np. zużycie, przekazanie i świadczenia nieodpłatne objęte pojęciem „dostawy towarów” czy import towarów). Podlegają one opodatkowaniu niezależnie od tego, czy zostały wykonane z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa (art. 5 ust. 2 u.p.t.u.), w tym wymogów administracyjnych skutkujących sankcją nieważności bezwzględnej⁵⁵. Aby więc rozpoznać przedmiot opodatkowania, w tym zbadać element wzajemności świadczeń, odpłatności, przeniesienia władztwa nad towarem, a w dalszej kolejności chociażby moment powstania obowiązku podatkowego, konieczne może

⁵⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2023, poz. 1570 ze zm., dalej: u.p.t.u.

⁵⁵ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 112–114, 122, 153, 273–274, 280–296, 359; J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów...*, s. 176–179, 194–198.

być uwzględnienie właściwego prawa obcego dla czynności cywilnoprawnej i odtworzenie treści tej czynności.

Regulacje unijne nie zawierają norm wyraźnie określających ramy opodatkowania. Wytycza ją zatem orzecznictwo TSUE, oparte m.in. na zasadzie ochrony konkurencji i neutralności podatku. Natomiast w polskich przepisach granice opodatkowania podatkiem od towarów i usług wyznacza formuła „czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy” (art. 6 pkt 2 u.p.t.u.), choć opodatkowane może być samo wystawienie faktury potwierdzającej taką czynność (art. 108 ust. 1 u.p.t.u.). Kategoria czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy to bardzo wąska i specyficznie określona kwalifikowana postać wadliwości czynności cywilnoprawnych przewidziana dla potrzeb prawa podatkowego i interpretowana w świetle dorobku orzeczniczego TSUE. Pośrednio może wiązać się z naruszeniem norm należących do innych gałęzi prawa, a zwłaszcza prawa karnego (stąd często mówi się o czynnościach „nielegalnych”). Jako że wyjaśniana jest najczęściej przez odwołanie do regulacji cywilnoprawnych⁵⁶, pozostawia ona pole do uwzględnienia obcego prawa właściwego dla czynności cywilnoprawnej (statutu kontraktowego), korygowanego ewentualnie klauzulą porządku publicznego.

Problem wadliwości i niepełnej skuteczności czynności cywilnoprawnych powinien być traktowany tak samo po stronie podatku należnego, jak podatku naliczonego. Skutku opodatkowania nie będzie pociągała za sobą „czynność nieistniejąca” (np. wskutek dyssensu). Zasadniczo inne znane polskiemu prawu cywilnemu typy sankcji wadliwości czynności cywilnoprawnych (w tym nieważność) nie skutkują ani wyłączeniem z zakresu opodatkowania, ani przyjęciem odmiennych od ogólnych zasad opodatkowania. Wadliwość cywilnoprawna nie powinna sama z siebie prowadzić do zakazu odliczenia, a kwotę podatku należy odczytywać nie z treści czynności cywilnoprawnej, a z otrzymanej faktury. Natomiast rozliczenie zwrotu świadczeń wzajemnych w sytuacji, gdy pierwotna umowa została wykonana, stanowi już nowy prawno-podatkowy stan faktyczny dokumentowany fakturą korygującą i uwzględniany w bieżącym okresie⁵⁷. Z perspektywy praktycznej na gruncie prawa obcego należy więc zwrócić szczególną uwagę na przypadki kwalifikowane jako czynności prawne nieistniejące.

⁵⁶ Szerzej K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 163–169, 268, 274–278, 351; J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów...*, s. 203–210.

⁵⁷ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 265–268, 274, 286–289, 299, 325–327, 351–352, 359–376; J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów...*, s. 204–205.

Negatywnie należy ocenić zastosowanie techniki bezpośrednich odesłań do konkretnych polskich przepisów z zakresu prawa cywilnego, jak w przypadku art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. o zakazie odliczenia, odwołującego się bezpośrednio do art. 58 i 83 k.c. dotyczących sprzeczności czynności z ustawą, obojętności ustawy, sprzeczności z zasadami współżycia społecznego i pozorności. Oprócz braku konsekwencji ustawodawcy w zakresie zależności instytucji podatkowych w analizowanym podatku od wadliwości cywilnoprawnej⁵⁸ rozwiązanie to jest problematyczne w przypadku czynności, do której oceny właściwe jest prawo obce. Zastosowana technika legislacyjna wynika zapewne z błędnego założenia ustawodawcy, że zawsze tylko polskie przepisy cywilnoprawne będą miały zastosowanie do umowy między stronami.

W ustawie znajduje się też wiele zwrotów, których znaczenie należałoby ustalać na podstawie unormowań prywatnoprawnych, np. umowa komisju, ustanowienie odrębnej własności lokalu, spółka cywilna lub handlowa niemająca osobowości prawnej, licencja, sublicencja, patent⁵⁹. Jeśli stosunki cywilnoprawne poddane są prawu obcemu, to w celu zastosowania przepisu podatkowego konieczne może okazać się poszukiwanie ekwiwalencji między konstrukcjami zagranicznymi i polskimi.

4.4. Podatki dochodowe

W poniższej części zaprezentowano przykładowe regulacje dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych, w których konieczne może okazać się uwzględnienie prawa obcego. Ze względu na rzadsze występowanie w obrocie sytuacji prawnopodatkowych z elementem obcym w zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, obciążającym zwykle mniejszych lokalnych przedsiębiorców, pominięto rozważania w zakresie relacji między regulacjami tego podatku a właściwym obcym prawem prywatnym⁶⁰.

⁵⁸ Zarzuca się art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. c u.p.t.u. niezgodność z prawem UE. W praktyce jednak organy podatkowe i tak zwykle traktują ten przepis jako klauzulę nadużycia prawa i nie badają rzetelnie przesłanek z art. 58 i 83 k.c. Tak H. Filipczyk, *Nadużycie prawa w podatku od wartości dodanej – uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 25.05.2023 r., C-114/22*, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 7, s. 20–22; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 317–323; J. Zięty, K. Wardencka, *Podatek od towarów...*, s. 211.

⁵⁹ M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 48.

⁶⁰ Szeroko na temat odwołań do instytucji cywilnoprawnych w podatku zryczałtowanym od przychodów ewidencjonowanych: J. Zięty, *Podatek zryczałtowany od przychodów ewidencjonowanych*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 148–175.

W podatku dochodowym od osób prawnych istotne znaczenie praktyczne ma identyfikacja zagranicznych podmiotów opodatkowanych. Nie można wykluczyć objęcia nieograniczonym obowiązkiem podatkowym zagranicznych osób prawnych, zagranicznych spółek kapitałowych w organizacji czy zagranicznych spółek niemających osobowości prawnej, o ile podmioty te mają zarząd na terytorium Polski. Zagraniczne podmioty niemające siedziby lub zarządu w Polsce mogą być też objęte ograniczonym obowiązkiem podatkowym⁶¹. Aktualne pozostają więc uwagi o uznawaniu podmiotowości zagranicznych jednostek organizacyjnych.

W podatkach dochodowych czynność cywilnoprawna jest niezbędna do realizacji przedmiotu opodatkowania, co jednak nie powoduje jeszcze powstania obowiązku podatkowego. Aktualne są więc tutaj – przynajmniej częściowo – wnioski zaprezentowane w odniesieniu do podatku od towarów i usług. Pojęciem pierwotnym w podatkach dochodowych jest przychód, którego osiągnięcie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Dla osiągnięcia przychodu na zasadzie memoriałowej konieczny jest określony tytuł prawny będący podstawą „należności” takiego przychodu, chociaż nie wyczerpuje on przesłanek powstania obowiązku podatkowego. Innymi słowy: aby otrzymane przez podatnika pieniądze uznać za przychód, muszą być zidentyfikowane tytuł prawny i przyczyna ich otrzymania (np. omyłkowe wpłaty na rachunek bankowy podatnika, bezpodstawne wzbogacenia czy świadczenia powszechnie dostępne nie podlegają opodatkowaniu na zasadzie memoriałowej). Przychód memoriałowy („kwoty należne”), choć nie wiąże się bezpośrednio z żadną instytucją prawa cywilnego, interpretowany jest w kontekście powstania wierzytelności, czasem również wymagalności świadczenia. Powinien być definitywny i określony co do konkretnej kwoty pieniężnej. Treść czynności prawnej w zakresie odpłatności, wysokości wynagrodzenia oraz terminu jego zapłaty może mieć więc wpływ na elementy konstrukcyjne podatku. Dla przykładu: data powstania przychodu należnego może bezpośrednio wynikać z czynności cywilnoprawnej w zakresie usług oraz dostaw prądu, ciepła i gazu rozliczanych w okresach rozliczeniowych. Przychód może też wynikać z umorzenia lub przedawnienia zobowiązań⁶². Aby rozpoznać przychód i właściwie ustalić, kiedy staje się należny, konieczne może być zatem uwzględnienie właściwego prawa obcego dla czynności cywilnoprawnej i odtworzenie treści tej czynności.

⁶¹ M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 129, 138–139.

⁶² K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 112–113, 148, 200, 233–242, 257; J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 88, 92; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 134–135.

W podatku dochodowym od osób fizycznych jako zasadę ogólną przychodów przyjęto metodę kasową. Przychodem podlegającym opodatkowaniu jest dopiero kwota faktycznie otrzymana przez podatnika, nawet jeżeli wcześniej stała się należna (nawet bez tytułu prawnego). W takim przypadku znaczenie prawa obcego właściwego dla czynności jest ograniczone. Natomiast metodę memoriałową stosuje się m.in. do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 14 u.p.d.o.f.). W podatku dochodowym od osób prawnych przedmiot opodatkowania ma bardziej jednorodny charakter. W ujęciu modelowym przychód podlega opodatkowaniu na zasadzie albo kasowej, albo memoriałowej, w zależności od tego, według której reguły obowiązek podatkowy powstaje w pierwszej kolejności⁶³. Tym samym w przypadku obrotu gospodarczego odtworzenie umowy poddanej prawu obcemu ma doniosłe znaczenie.

Uznanie wydatków za poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, a także zaliczenie wydatków do wyłączonych z kosztów podatkowych uzależnione może być od treści stosunków cywilnoprawnych podatnika (np. ocena umownych klauzul odszkodowawczych lub sankcyjnych w świetle wyłączonych z kosztów kar umownych i odszkodowań, kwalifikacja wierzytelności jako przedawnionej). Cechą kosztów uzyskania przychodów w ustawach o podatkach dochodowych jest zasadniczo zobowiązaniowy (niekasowy), a zarazem definitywny charakter (który może być utracony w razie faktycznego zwrotu świadczeń wzajemnych). Wyjątkowe kasowe ujęcie wydatków może natomiast zależeć od cywilnoprawnej kwalifikacji wydatku, np. jako odsetek, które mają w prawie prywatnym niejednorodny charakter. W przypadku środków trwałych zasadniczym warunkiem dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest dysponowanie przez podatnika tytułem własności. Jeżeli podatnik nie nabędzie prawa własności rzeczy, to może dojść do ujawnienia innego rodzaju środka trwałego podlegającego amortyzacji: inwestycji w obcym środku trwałym lub budynku albo budowli wybudowanych na cudzym gruncie. W przypadku zaś większości wartości niematerialnych i prawnych jedynie dysponowanie przez podatnika określonym prawem do rzeczy i dóbr intelektualnych uprawnia do amortyzacji. Korzystanie z rzeczy lub dóbr intelektualnych bez przejścia prawa własności może jednak czasami uprawniać do uwzględnienia wydatku w kosztach podatkowych na zasadach ogólnych⁶⁴. Również rozpoznanie kosztu podatkowego może wymagać uwzględnienia właściwego prawa obcego dla czynności cywilnoprawnej oraz

⁶³ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 119, 200, 232, 255–256.

⁶⁴ Tamże, s. 258–265, 363; J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 89–90, 104; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 138, 144.

ustalenia treści i charakteru tej czynności, a także jej skutków cywilnoprawnych (np. przejścia własności).

Czynność cywilnoprawna może decydować o przydzieleniu do poszczególnych źródeł przychodów i specyficznego reżimu opodatkowania. Przepisy podatkowe odwołują się nieraz wprost do umowy pomiędzy kontrahentami. Przykładem jest art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f. dotyczący przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych. Abstrahując już od cywilnoprawnego pojęcia „zbycia”, umówiona cena transakcyjna, pomniejszona o koszty dokonania transakcji, wyznacza wysokość takiego przychodu. Bezumowne przeniesienie posiadania nie rodzi obowiązku podatkowego⁶⁵. Innym przykładem są odwołania do umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innej umowy o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.), umowy zlecenia oraz o dzieło (art. 13 pkt 8 u.p.d.o.f.). Nie brakuje też nawiązań do instytucji z zakresu prawa własności intelektualnej, tj. praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, praw do topografii układów scalonych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych⁶⁶. Posłużenie się w przepisie katalogiem otwartym (np. inne umowy o podobnym charakterze) pozwala na objęcie przepisem konstrukcji zagranicznych i ułatwia zabiegi interpretacyjne. W pozostałych przypadkach konieczne jest poszukiwanie ekwiwalencji między konstrukcjami zagranicznymi i polskimi.

Granice opodatkowania podatkami dochodowymi wyznacza się poprzez kategorię czynności, które nie mogą stać się przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 2 ust. 1 pkt 4, art. 23 ust. 1 pkt 61 u.p.d.o.f., art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 16 ust. 1 pkt 66 u.p.d.o.p.). Analizowane pojęcie należy tłumaczyć cechami i charakterem przedmiotu określonego działania, a nie jego wykonawcy, oraz specyficznych warunków, w których zostaje dokonane. Określenie zakresu przedmiotowego prawnie skutecznej umowy wymaga odwołania do prawa cywilnego. Ewentualny związek z prawem karnym może mieć miejsce za pośrednictwem regulacji cywilistycznych. W razie właściwości polskiego prawa cywilnego regulacja dotyczyłaby zachowań, które prowadziłyby do zawierania umów sprzecznych z ustawą, zasadami współżycia społecznego, mających na celu obejście ustawy (art. 58 § 1 i 2 k.c.), o świadczenia niemożliwe (art. 387 § 1 k.c., art. 806 § 1 k.c.) oraz gier i zakładów organizowanych bez zgody

⁶⁵ Szerzej K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 249, 361; J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 101; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 135–136.

⁶⁶ M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 35; J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 88, 94–96, 99.

odpowiedniego organu (art. 413 § 2 k.c.)⁶⁷. W przypadku prawa obcego należy poszukiwać podobnych granic (np. sprzeczność z przepisami, obyczajami, porządkiem publicznym, niemożliwość świadczenia) z uwzględnieniem lokalnego kontekstu (np. dopuszczalność obrotu określonymi substancjami chemicznymi).

Wadliwość cywilnoprawna powinna być tak samo traktowana po stronie przychodowej i kosztowej. Obecnie dominuje pogląd, że z wyjątkiem czynności nieistniejących wadliwe czynności cywilnoprawne nadal mogą być podstawą dokonania ostatecznych przesunięć majątkowych, choć organy są skłonne kwestionować w kosztach podatkowych wydatki ponoszone na podstawie nieważnych (nieskutecznych) umów. Jak już wyjaśniono, kwestia skuteczności albo wadliwości czynności może jednak mieć znaczenie dla zakresu i treści obowiązku podatkowego. Ewentualne czynności restytucyjne (np. zwrot świadczeń wzajemnych) powinny być uznawane za nowe zdarzenia prawnopodatkowe ujmowane na bieżąco⁶⁸. Ich właściwa ocena może wymagać uprzedniej kwalifikacji w świetle właściwego prawa obcego.

W ustawach znajduje się też wiele innych zwrotów, których znaczenie należałoby ustalać na podstawie unormowań prywatnoprawnych, np. posiadanie, majątek wspólny małżonków, separacja, prawa autorskie i prawa pokrewne, alimenty, spółka kapitałowa, kapitał zakładowy, udział w spółce, akcja, dywidenda, likwidacja spółki niebędącej osobą prawną, wystąpienie z takiej spółki, nieruchomości, użytkowanie wieczyste czy spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu⁶⁹. Prawnopodatkowe ujęcie instytucji spółki niebędącej osobą prawną, współwłasności oraz wspólnego przedsięwzięcia, posiadania czy użytkowania rzeczy lub praw majątkowych (art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., art. 5 u.p.d.o.p.) również odzwierciedla zdarzenia unormowane w przepisach prawa prywatnego⁷⁰. Instytucje prawa prywatnego są też elementami konstrukcji zwolnień w podatkach dochodowych lub odliczeń, np. odszkodowanie, umorzenie zobowiązania, zwrot dopłaty, darowizna, władza rodzicielska⁷¹. Na tym tle pojawić się może potrzeba poszukiwania ekwiwalencji między polskimi i zagranicznymi instytucjami.

⁶⁷ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 209–230; J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 68–69, 90–91; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 139–140.

⁶⁸ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 200–208, 234, 353–356; J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 69–70; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 140–141.

⁶⁹ M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 48; J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 93, 99–100.

⁷⁰ J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 81–83; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 130–133. Przykładowo rozważenia wymagałaby kwalifikacja spółki cywilnej lub konsorcjum zawiązanych pod rządami prawa obcego na gruncie polskich podatków dochodowych. Zob. M. Czerwiński, *Grupa...*, s. 159, 214.

⁷¹ J. Orłowski, *Podatek dochodowy...*, s. 107–119; M. Tyrakowski, *Podatek dochodowy...*, s. 146.

Również w przypadku umów o unikaniu podwójnego opodatkowania możliwe jest nieraz odwołanie się do klasyfikacji instytucji lub czynności prawnej dokonanej na gruncie prawa prywatnego drugiego państwa. Po pierwsze, pozwala na to sposób zdefiniowania niektórych pojęć w tych umowach (np. prawo państwa położenia majątku nieruchomości)⁷². Proces ten zachodzi jednak bez pośrednictwa norm prawa prywatnego międzynarodowego. Po drugie, w przypadku pojęć niezdefiniowanych w takiej umowie znaczenie nadane określeniu przez prawo prywatne danego państwa może być uwzględniane subsydiarnie, o ile nie ma ustalonego znaczenia wynikającego z ustawodawstwa podatkowego. Po trzecie, dla właściwego zastosowania norm międzynarodowego prawa podatkowego konieczna może być kwalifikacja czynności lub zdarzenia cywilnoprawnego w świetle właściwego prawa prywatnego wskazanego przez normę kolizyjną. Przykładem może być ocena ukonstytuowania się zakładu podatkowego typu budowlanego lub agencyjnego w przypadku zagranicznego wykonawcy współdziałającego w ramach konsorcjum lub spółki cywilnej realizujących projekt w Polsce⁷³.

Ze względu na pojawiające się wypowiedzi doktryny oraz powszechność i doniosłość praktyczną właściwej identyfikacji relacji cywilnoprawnych (poddawanych najczęściej prawu obcemu) między podmiotami powiązanymi przedmiotem dalszej – bardziej szczegółowej – analizy są relacje między przepisami z zakresu cen transferowych oraz przepisami obcego prawa prywatnego. Zidentyfikowano też przykłady z orzecznictwa, w których zagadnienia kolizyjne mogły mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej.

Na znaczenie właściwej wykładni postanowień umownych według reguł interpretacyjnych wyznaczonych przez właściwe prawo prywatne zwrócono uwagę na gruncie reżimu cen transferowych w przeszłości w odniesieniu do ustalania powiązań majątkowych (gospodarczych)⁷⁴, a obecnie w ramach ustalania faktycznej treści i charakteru transakcji kontrolowanej (*delineation of actual transaction*). Jest to kwestia wstępna, poprzedzająca m.in. analizę porównawczą służącą weryfikacji rynkowości transakcji kontrolowanych⁷⁵. W przypadku

⁷² H. Litwińczuk, *Znaczenie...*, s. 57; R. Dauven, *Ausländische...*, s. 197.

⁷³ M. Czerwiński, *Realizacja robót budowlanych w ramach konsorcjum przez zagranicznego wykonawcę a zakład podatkowy*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4, s. 17–26.

⁷⁴ Na gruncie prawa niemieckiego: R. Dauven, *Ausländische...*, s. 196. Po uchyleniu art. 11 ust. 5 u.p.d.o.p. w 2019 r. kryterium powiązań majątkowych straciło w Polsce na znaczeniu.

⁷⁵ A. Pichhadze, *Exposing...*, s. 114–115, 120. Według autora zarówno OECD, jak i sądy krajowe dotychczas nietrafnie pomijały rolę prawa zobowiązań i prawa prywatnego międzynarodowego dla prawidłowości analiz porównawczych. Zob. też A. Pichhadze, *Delineating...*, s. 184; B. Gryziak, *Teoria podatkowego stanu faktycznego a regulacja z zakresu cen transferowych na przykładzie*

transakcji transgranicznych należy zatem w pierwszej kolejności ustalić, jakie jest prawo właściwe dla regulujących ją umów.

W świetle polskich przepisów szczegółowych⁷⁶ w przypadku ustalenia lub narzucenia między podmiotami powiązanymi warunków nierynkowych, określając wysokość dochodu (straty) podatnika, organ podatkowy bierze pod uwagę faktyczny przebieg i okoliczności zawarcia oraz realizacji transakcji kontrolowanej, a także zachowanie stron tej transakcji (art. 11c ust. 3 u.p.d.o.p.). Istotne znaczenie dla omawianej problematyki mają zwłaszcza przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁷⁷. Określenie warunków umów wewnątrzgrupowych jest punktem wyjścia przy każdej analizie cen transferowych (§ 3 ust. 1 pkt 3 r.c.t.o.p., § 2 pkt 2 lit. g rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁷⁸). Oprócz tego w ramach badania porównywalności uwzględnia się cechy charakterystyczne dóbr, usług lub innych świadczeń, przebieg transakcji, w tym funkcje, które pełnią podmioty w porównywanych transakcjach, angażowane przez nie aktywa oraz ponoszone ryzyka, mając na względzie zdolność stron transakcji do pełnienia danej funkcji oraz ponoszenia danego ryzyka, warunki ekonomiczne występujące w czasie i miejscu, w których dokonano transakcji, oraz strategię gospodarczą (§ 3 ust. 1 r.c.t.o.p.). W praktyce przy transakcji podlegającej obcemu prawu prywatnemu uregulowania dotyczące badania porównywalności zostaną uzupełnione o reguły interpretacyjne wynikające z prawa prywatnego właściwego dla czynności.

*prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. accurate delineation of transaction, ADT), „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7, s. 32–35. Na zacieranie się w polskim orzecznictwie sądowym granic między delineacją a recharakteryzacją zwraca uwagę M. Laskowska, *Shaping the Transfer Pricing Practice in Delineation of Transaction – Review of Judicial Decisions in Poland*, „International Transfer Pricing Journal” 2023, nr 6, s. 390–397.*

⁷⁶ Nie wdając się w rozważania poboczne, dla potrzeb dalszej analizy przyjęto, że przepisy te mają charakter materialnoprawny. Jako materialnoprawne kwalifikują te przepisy podatkowy w skargach rozpatrywanych przez sądy administracyjne. Zob. wyrok NSA z 30 lipca 2013 r., II FSK 2364/11, LEX 1557935; wyrok WSA w Krakowie z 24 czerwca 2015 r., I SA/Kr 749/15, LEX 1787033; wyrok WSA w Szczecinie z 22 października 2015 r., I SA/Sz 839/15, LEX 1935969; wyrok WSA w Gliwicach z 2 lipca 2021 r., I SA/Gl 431/21, LEX 3218157; wyrok WSA we Wrocławiu z 20 czerwca 2023 r., I SA/Wr 557/21, LEX 3573055.

⁷⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2023, poz. 1129, dalej: r.c.t.o.p.

⁷⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2023, poz. 1783.

W ramach wytycznych publikowanych przez OECD⁷⁹ ustalenie warunków kontraktowych jest częścią identyfikacji „relacji handlowych i finansowych”, mającej na celu ustalenie rzeczywistego charakteru transakcji kontrolowanej, etapu poprzedzającego poszukiwanie porównywalnych transakcji niekontrolowanych. Obejmuje ono ustalenie szaty prawnej wykorzystanej przez strony, odczytanie znaczenia postanowień umownych i porównanie sposobu formalizacji transakcji z jej ekonomiczną treścią (*economic substance*). Natomiast wytyczne OECD w zakresie cen transferowych w transakcjach finansowych⁸⁰ potwierdzają – i to wprost – że w transakcjach pożyczkowych analiza warunków ekonomicznych powinna też uwzględniać regulacje prawne, które mogą wpływać na pozycję stron. Od 2017 r. Wytyczne OECD wprost wskazują na pisemne umowy jako punkt wyjścia do ustalania treści transakcji, w tym obowiązków, ryzyka i przewidywanych rezultatów. Następnie badaniu podlega faktyczne zachowanie stron transakcji. Ze względu na brak przeciwnych interesów u podmiotów powiązanych, które zabezpieczałyby przestrzeganie umowy, w razie niezgodności z umową lub braku pisemnej umowy zachowanie stron ma przesądzające znaczenie dla określenia treści transakcji⁸¹. Nie zawsze będzie jednak możliwe odwołanie się do zachowania stron, zwłaszcza jeśli realizacja umowy nie będzie wymagała od stron żadnych dalszych zabiegów celem realizacji uprawnień i obowiązków (np. cesja wierzytelności, zbycie udziałów)⁸².

W doktrynie podejście OECD postrzega się jako zbieżne z ogólnymi regułami wykładni prawa zobowiązań ze względu m.in. na pierwszeństwo zamiaru stron, ich zachowania i celu umowy (por. art. 65 § 2 k.c.). Niemniej, mimo istotnego znaczenia warunków kontraktowych transakcji kontrolowanej, Wytyczne OECD oraz projekt BEPS nie odnoszą się bardziej szczegółowo do samej metodyki wykładni umów i poszukiwania intencji stron. Wydaje się, że odesłanie do prawa kolizyjnego i właściwego prawa prywatnego byłoby wystarczające, jako że normy prawne mają pierwszeństwo przed formalnie niewiążącymi

⁷⁹ OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paryż 2022, pkt 1.36 dalej: Wytyczne OECD.

⁸⁰ OECD *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8–10*, OECD Publishing, Paryż 2020, pkt 10.61.

⁸¹ Pkt 1.42–1.50 Wytycznych OECD. W ramach koncepcji transakcji faktycznie wyznaczonej (*actually delineated transaction*) zmniejszyła się rola analizy kontraktów zawartych pomiędzy podmiotami powiązanymi kosztem analizy faktycznego zachowania się stron transakcji. Szerzej M. Laskowska, *Pewność podatkowa w warunkach gospodarki cyfryzującej się w kontekście zmian podejścia do miejsca tworzenia wartości*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 7, s. 30–31. Zob. też B. Gryziak, *Teoria...*, s. 35.

⁸² T. Nowak, *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12, s. 13–14.

dokumentami OECD⁸³. Od 2017 r. w Wytycznych OECD⁸⁴ znajduje się wzmianka o konieczności uwzględniania „mających zastosowanie zasad interpretacji umów”, co można postrzegać jako potwierdzenie konieczności ustalenia prawa właściwego dla ustalenia treści i wykładni umowy. W razie błędu wynikającego z zastosowania niewłaściwego prawa prywatnego do odczytania charakteru i warunków transakcji może dojść do nieuprawnionej recharakteryzacji transakcji. Także poszukiwanie niekontrolowanych transakcji porównywalnych będzie obarczone błędem, a analiza cen transferowych nie przyniesie wyników zgodnych z tworzeniem wartości (*value creation*). Jednocześnie dostrzeżono, że możliwość zastosowania różnych reżimów do określenia prawa właściwego poprzez m.in. klauzulę wyboru prawa może być wykorzystywana do tzw. arbitrażu prawnego w ramach schematów podatkowych w zakresie cen transferowych⁸⁵.

Przykładami problemów na tle spraw z zakresu cen transferowych, przy których doniosłe znaczenie ma prawo obce, mogą być odróżnienie wewnątrzgrupowych poręczeń lub gwarancji od oświadczeń patronackich⁸⁶, określenie konsekwencji umów o skutkach wstecznych podlegających prawu obcemu czy ocena skutków rozliczeń dokonywanych w drodze cesji wierzytelności lub kompensat. W przypadku jednak transakcji zawartych między podmiotami powiązanymi innymi niż podatnik (strona postępowania), poprzedzających i powiązanych z transakcją kontrolowaną, w której uczestniczy podatnik, organ podatkowy w zasadzie nie powinien stosować do tych transakcji art. 11c ust. 2 lub 4 u.p.d.o.p. Może jednak ocenić ich skutki dla transakcji kontrolowanej (w tym ich ważność) w ramach postępowania dowodowego oraz w ramach badania porównywalności, w którym analizuje się okoliczności badanej transakcji kontrolowanej. Przykładem takiej transakcji może być zakup wierzytelności

⁸³ Mimo że obszar ten regulowany jest przez krajowe prawo prywatne (*hard law*), milczenie OECD (*soft law*) w tym zakresie bywa krytykowane i postulowana jest koordynacja na poziomie miękkiego i twardego międzynarodowego prawa podatkowego. Zob. A. Pichhadze, *Exposing...*, s. 119–120, 125–127, 142–144, 167. Autor zwraca też uwagę, że Wytyczne OECD wykorzystują reguły analizy prawnej (podatkowej) i pozaprawnej, np. ogólnie przyjęte zasady rachunkowości, i są przygotowywane nie tylko przez legislatorów, lecz także przedstawicieli administracji podatkowej. Podejście ekonomistów z ich modelami, formułami i algorytmami różni się zaś od metodyki pracy sądów. Zob. też A. Pichhadze, *Delineating...*, s. 179–182.

⁸⁴ Pkt 1.43.

⁸⁵ A. Pichhadze, *Exposing...*, s. 166–167; A. Pichhadze, *Delineating...*, s. 184.

⁸⁶ Na temat różnic zob. M. Chomiuk, *Charakter prawny i skutki oświadczenia patronackiego*, C.H. Beck, Warszawa 2022, s. 9–10, 18, 187–189, 191–192. Autor wyjaśnia również, że w przeszłości przedsiębiorcy działający według prawa niemieckiego stosowali oświadczenie patronackie celem uniknięcia skutków podatkowych wynikających z udzielenia poręczenia między podmiotami powiązanymi. Polski ustawodawca odnotował istnienie w obrocie oświadczenia patronackiego w obowiązującym do końca 2017 r. art. 16 ust. 2b pkt 21 u.p.d.o.p.

pieniężnej przez zagraniczny podmiot powiązany od innego zagranicznego podmiotu powiązanego, która następnie rozliczana jest w umowie kompensaty z polskim podatnikiem. W międzynarodowych grupach kapitałowych takie transakcje uprzednie często będą podlegały obcemu prawu zobowiązań⁸⁷.

Ustalenie charakteru transakcji kontrolowanej komplikuje się w razie związków między formalnie odrębnymi transakcjami⁸⁸. Wydaje się, że również na gruncie polskiej definicji „transakcji kontrolowanej” (art. 11a ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p.) można znaleźć podstawę do agregacji działań składowych realizowanych na podstawie odrębnych umów w jedną kompleksową transakcję⁸⁹. Wytyczne OECD przewidują zarówno występowanie ściśle powiązanych transakcji, których nie należy oceniać odrębnie⁹⁰, jak i transakcji w ramach jednej umowy pakietowej (globalnej), wymagających jednak odrębnych wycen⁹¹. Wątpliwości mogą wówczas wiązać się z identyfikacją świadczenia, z tytułu którego podmiot otrzymał wynagrodzenie, lub charakteru samego wynagrodzenia. Przykładowo: problem może dotyczyć poszukiwania rzeczywistej natury (*true nature*) transakcji w przypadku analizy umowy licencyjnej i umowy dostawy jako związku umów (mimo braku w tym zakresie wyraźnego postanowienia) uzasadniającego płatności za cały pakiet świadczeń czy traktowania tych umów jako odrębnych transakcji⁹². Wydaje się, że można w tym względzie częściowo

⁸⁷ Wątki te były przedmiotem sporu w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem WSA w Poznaniu z 25 kwietnia 2024 r., I SA/Po 19/24, LEX 3734412.

⁸⁸ A. Pichhadze, *Delineating...*, s. 179, 185, 189–190. Autor wskazuje, że jako jedną transakcję można potraktować wiele formalnie odrębnych działań, o ile są one zintegrowane, współzależne i ukie-
runkowane na konkretny wynik.

⁸⁹ Zob. Interpretację ogólną Ministra Finansów nr DCT1.8203.4.2020 z 29 grudnia 2021 r. w sprawie definicji transakcji kontrolowanej, w której transakcję restrukturyzującą składającą się z wielu niejednorodnych działań funkcjonalnie lub operacyjnie powiązanych uznano za zorganizowaną całość.

⁹⁰ W pkt 3.9 i 3.10 Wytycznych OECD wskazano przykłady długoterminowej umowy na dostawę towarów lub usług, prawa do korzystania z wartości niematerialnych, wyceny ściśle powiązanych produktów w ramach linii produktowej, licencjonowania *know-how* produkcyjnego i dostawy kluczowych komponentów, przekierowywania transakcji przez pośrednika, strategii oparte na metodzie portfelowej.

⁹¹ W pkt 3.11 Wytycznych OECD wskazano przykłady umów z jedną łączną ceną za wiele świadczeń, takich jak udostępnienie patentów, *know-how* i znaków towarowych, świadczenie usług technicznych i administracyjnych oraz dzierżawa obiektów produkcyjnych.

⁹² A. Pichhadze, *Exposing...*, s. 120, 125–130. Autor na tle wyroku SN Kanady z 18 października 2012 r., 33874, *Canada p. GlaxoSmithKline Inc.*, 2012 SCC 52 przytacza przykład kolizji w zakresie reguł wykładni umów i poszukiwania intencji stron między prawem krajowym (kanadyjskim) zawierającym ograniczenia dowodowe (*parol evidence rule*) a Konwencją Narodów Zjednoczonych o umowach międzynarodowej sprzedaży towarów z 11 kwietnia 1980 r. niezawierającą podobnych ograniczeń. Zob. też A. Pichhadze, *Delineating...*, s. 185–189, 192–193.

korzystać z dorobku cywilistyki w zakresie akceptowanej tam koncepcji związku umów⁹³, choć sprawa wykracza już poza samą problematykę kolizyjnoprawną. Ze względu na to, że związek umów wymaga sprzężenia odrębnych umów więzami prawnymi (a nie tylko gospodarczymi), koncepcja ta nie wyczerpuje wszystkich sytuacji uprawniających do agregacji transakcji na gruncie cen transferowych. Problemy z prawidłową agregacją umów w jednolitą transakcję są widoczne w praktyce interpretacyjnej. Przykładem może być ujęcie pożyczki i nieodpłatnego zwolnienia z długu jako jednolitej transakcji na zasadzie umowy pierwotnej i umowy modyfikującej⁹⁴. Szczególnie skomplikowana sytuacja ma miejsce, gdy poszczególne umowy potencjalnie statuuje kompleksową transakcję są objęte prawem obcym, zwłaszcza gdy do każdej z umów częściowych ma zastosowanie inne prawo właściwe.

W reżimie cen transferowych uwzględnienia wymagać mogą przepisy wymuszające swoje zastosowanie, zasadniczo polskie. Przykładowo: oprocentowanie powyżej odsetek maksymalnych nie może być uznane za rynkowe, bo podmioty niezależne zasadniczo nie umawiają się na odsetki sprzeczne z ustawą, a nawet jeśliby się umówiły, to *ex lege* i tak należałyby się odsetki maksymalne⁹⁵. Polskie sądy dostrzegają konieczność uwzględniania realiów rynkowych krajów będących siedzibą stron umów, w tym otoczenia prawnego, w którym występują powiązane podmioty gospodarcze⁹⁶.

⁹³ Zob. B. Teyssie, *Les groupes de contrats*, Bibliothèque de droit privé, Paryż 1975, a w polskiej literaturze: Z. Radwański, *Teoria umów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1977, s. 231–233; Z. Radwański, J. Panowicz-Lipska, *Zobowiązania – część szczegółowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 10–12; A. Olejniczak, *Transakcje kompensacyjne w handlu międzynarodowym. Studium cywilnoprawne*, Oficyna Wydawnicza „Ławica”, Poznań 1994, s. 123–124; A. Olejniczak, *Określenie skutków umów tworzących zespół umów*, [w:] M. Pazdan, M. Jagielska, E. Rott-Pietrzyk, M. Szpunar (red.), *Rozprawy z prawa prywatnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wojciechowi Popiołkowi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 763; P. Machnikowski, *Treść umowy*, [w:] E. Łętowska (red.), *Prawo zobowiązań – część ogólna*, „System Prawa Prywatnego”, t. 5, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 583, 586; wyrok SN z 15 czerwca 1964 r., I PR 142/64, LEX 15023.

⁹⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z 25 kwietnia 2024 r., I SA/Po 19/24; Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z 23 grudnia 2011 r., IPPB3/423-809/11-2/AG. Jednocześnie zwolnienie z długu, jako czynność rozporządzająca, powinno mieć swoją kauzę w umowie darowizny, co rodzi wiele pytań o sposób agregacji tych umów. Co do rozważań o modyfikujących skutkach zwolnienia z długu zob. A. Pyrzyńska, *Rozwiązanie umowy przez strony*, C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 193–196.

⁹⁵ O odsetkach maksymalnych wspominają I. Wójcik, M. Danielewicz, *Wytyczne w zakresie cen transferowych dla transakcji finansowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 87; O. Kucewicz, *Maksymalny...*, s. 45–47. Zarzut dotyczący odsetek maksymalnych w pożyczce regulowanej przez prawo obce podniosła strona w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem WSA w Poznaniu z 25 kwietnia 2024 r., I SA/Po 19/24. Ze względu jednak na zastosowanie przez organ niedozwolonej przed 2019 r. recharakteryzacji sąd nie musiał odnosić się do powyższego zarzutu.

⁹⁶ Na przykład wyrok WSA w Bydgoszczy z 27 kwietnia 2015 r., I SA/Bd 31/15, LEX 1849989.

5. Uwzględnianie prawa obcego w postępowaniu podatkowym

5.1. Obowiązek uwzględniania normy kolizyjnej i prawa obcego z urzędu

W prawie polskim brak jest przepisów regulujących stosowanie prawa obcego przez organy pozasądowe. Orzecznictwo w tym zakresie jest również szczątkowe. Brakuje ponadto pogłębionych wypowiedzi doktrynalnych, choć dostrzega się nieraz potrzebę wprowadzenia uniwersalnych zasad stosowania i traktowania prawa obcego dla organów sądowych i pozasądowych⁹⁷. Podobna sytuacja ma miejsce w innych krajach UE, z wyjątkiem Estonii i Hiszpanii, w których wprost uregulowano obowiązek stosowania prawa obcego przez organy administracyjne⁹⁸. Należy opowiedzieć się za stanowiskiem, że do obowiązków organu podatkowego należy prawidłowe uwzględnienie zarówno normy kolizyjnej, jak i przepisów stwierdzonego prawa właściwego.

W Polsce logicznym wnioskiem wynikającym z zasady praworządności (art. 7 Konstytucji RP⁹⁹) jest to, że organy publiczne znają prawo, skoro mają działać na jego podstawie i w jego granicach. Tym samym organy podatkowe, nawet nie tyle bezpośrednio „stosując”, ile uwzględniając prawo prywatne, nie mogą zwolnić się z obowiązku znajomości polskiego prawa prywatnego i polskiego prawa kolizyjnego¹⁰⁰.

W zasadzie powyższą regułę należałoby też odnieść do właściwego obcego prawa prywatnego wymagającego uwzględnienia w sprawie. Powszechnie akceptowana jest obecnie zasada równorzędności porządku wewnętrznego i obcych porządków prawnych celem międzynarodowej harmonii rozstrzygnięć

⁹⁷ W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 291–293, 296–297. Rozważania ograniczają się zwykle do problematyki prawa obcego w działalności notariuszy i urzędów stanu cywilnego. Por. C. Esplugues, *General...*, s. 83.

⁹⁸ W związku z brakiem regulacji dostrzega się nieco większą swobodę organów administracyjnych w zakresie ustalania i uwzględniania prawa obcego. W niektórych państwach stosuje się też *per analogiam* rozwiązania przewidziane ustawowo dla sądów. Dane o praktyce są jednak bardzo szczątkowe. Tak C. Esplugues, *General...*, s. 79–81, 87–89. Na obowiązek stosowania prawa obcego przez szwedzkie organy podatkowe (*Skatteverket*) zwracają uwagę L. Ervo, H. Kosonen, S. Nystén-Haarala, O.-A. Suhonen, *Scandinavian Countries*, [w:] C. Esplugues, J.L. Iglesias, G. Palao (red.), *Application of Foreign Law*, Walter de Gruyter, Monachium 2011, s. 339.

⁹⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 ze sprost. i zm.

¹⁰⁰ P. Karwat, *Czy organy...*, s. 29. Autor zauważa, że teza o niefachowości organów podatkowych w zakresie prawa cywilnego powinna być przesłanką do zmian wewnątrz aparatu skarbowego (np. zatrudnienia odpowiedniej liczby znawców prawa cywilnego).

kwestii prywatnoprawnych. Należy mieć na względzie, że w razie, gdy nie można ustalić okoliczności, od których zależy właściwość prawa, stosuje się prawo najściślej związane z danym stosunkiem prawnym (art. 10 ust. 1 p.p.m.). Jeżeli nie można stwierdzić w rozsądnym terminie treści właściwego prawa obcego, to stosuje się prawo polskie (art. 10 ust. 2 p.p.m.). Nie jest to w żadnym razie domniemanie właściwości prawa polskiego. Nie uzasadnia zastosowania prawa polskiego istnienie „luki” w obcym systemie prawnym. Z tych rozwiązań należy korzystać wyjątkowo i w ostateczności¹⁰¹.

Ustalenie przesłanek stosowania prawa obcego i określenie jego treści łączy się z reguły z utrudnieniami procesowymi i wydłuża czas rozpoznania sprawy, prowadzi również do podniesienia kosztów postępowania. Warto odwołać się do postępowania cywilnego opartego na zasadzie kontradyktoryjności i na innym rozkładzie ciężaru dowodowego. Mimo podobnych niedogodności polski sąd z urzędu stosuje normy kolizyjne prawa prywatnego międzynarodowego oraz właściwe prawo obce (zarówno w typie normatywnym, jak i w typie faktycznym). Nie ma konieczności powołania się przez strony na właściwość prawa obcego, w tym na stosowną podstawę prawną swoich roszczeń lub żądań. Obowiązek ten był do połowy 2009 r. postrzegany jako nieskodyfikowana zasada. Już wcześniej proponowano wprowadzenie stosownego przepisu do przygotowywanej nowej ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe. Zdecydowano się jednak na uregulowanie w przepisach proceduralnych, by ostatecznie przenieść tę regułę do ustawy ustrojowej (art. 51a § 1 zd. 1 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych¹⁰²)¹⁰³. Tym bardziej więc w postępowaniu podatkowym, gdzie rola organu jest bardziej aktywna niż sądu, w związku z ukierunkowaniem na ustalenie prawdy obiektywnej prawo obce powinno być uwzględniane z urzędu.

Prawo obce, które ma być uwzględnione przez polski organ postępowania, musi być traktowane jako prawo, a nie fakt podlegający dowodzeniu. Organ powinien ustalić jego treść z urzędu z uwzględnieniem odpowiednich dyrektyw wykładni i ukształtowanej linii obcego orzecznictwa, a następnie uwzględnić je

¹⁰¹ K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 5–6, 11–12; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 430–431; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 276, 286–287, 294. Niewykorzystanie dostępnych instrumentów ustalenia treści prawa obcego i zastosowanie prawa polskiego w postępowaniu sądowym stanowi naruszenie prawa procesowego.

¹⁰² Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych, t.j. Dz.U. 2020, poz. 2072 ze zm., dalej: p.u.s.p.

¹⁰³ M. Pilich, *Aktualne...*, s. 148–149; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 7–10; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 279–280, 295; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 424–425.

zgodnie z praktyką stosowania z obcego systemu prawnego¹⁰⁴. Działania organu podatkowego zmierzające do określenia prawa obcego w zasadzie nie należą jednak do czynności z zakresu ustalenia podstawy prawnej rozstrzygnięcia (inaczej niż np. kierownika urzędu stanu cywilnego). Kontrowersyjne jest, czy w postępowaniu podatkowym dochodzi w ogóle do „stosowania” prawa obcego. W każdym razie nie dochodzi do tzw. normatywnego zastosowania prawa obcego współkształtującego podstawę prawną decyzji. Chodzi bowiem jedynie o uwzględnianie norm obcego systemu prawnego jako elementów zbioru okoliczności podlegających ocenie w sprawie. Innymi słowy: dochodzi do sytuacji określanej w doktrynie prawa procesowego jako „stosowanie obcego prawa w typie faktycznym”. Nadal obce prawo nie powinno być jednak traktowane jako fakt podlegający dowodzeniu. Nie przestaje być prawem przez to, że zajmuje miejsce faktu w strukturze decyzji. Stwierdzenie treści tego prawa i jego wykładnia powinny być analogicznie, jak gdyby prawo to miało być podstawą rozstrzygnięcia¹⁰⁵. Sytuacja przypomina w pewnym stopniu uwzględnianie zasad bezpieczeństwa i postępowania jako elementu stanu faktycznego według art. 17 rozporządzenia Rzym II (o ile nie są to jednocześnie przepisy wymuszające swoje zastosowanie)¹⁰⁶ lub uwzględnianie na podobnej zasadzie obcego prawa procesowego¹⁰⁷.

Z wyjątkiem postępowań interpretacyjnych, w których wnioskodawca ma obowiązek przedstawienia we wniosku konsekwencji wynikających z prawa

¹⁰⁴ M. Pilich, *Aktualne...*, s. 148–149; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 421–422; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 11–12, 17–18; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 276, 279, 282, 287; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 426–427; P. Banul, *Uwagi...*, s. 163–165 i powoływana tam literatura. Uwzględnianie obcej instytucji materialnoprawnej przez organ powoduje wiele praktycznych trudności, np. w razie występowania różniących się opinii w obcej nauce i praktyce. Natomiast R. Dauven, *Ausländische...*, s. 198–199 sam opowiadając się za pozycją hybrydową prawa obcego, referuje pogląd, według którego treść prawa obcego i jego promulgacja są faktami, ale jego wykładnia i prawidłowe stosowanie faktami już nie są.

¹⁰⁵ Na niestosowanie prawa obcego przez organy podatkowe wskazuje M. Heintzen, *Taxation...*, s. 1701. Przeciwnie co do podobnej sytuacji uwzględniania obcego prawa procesowego stanowiącego element podstawy faktycznej B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 415–422. Por. W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 277–278, 292; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 17, 19–21. Można to porównać do uwzględniania przez sąd stosujący normy prywatnoprawne zasad bezpieczeństwa i postępowania lub prawa publicznego, np. przepisów ruchu drogowego, przepisów narzucających ograniczenia w wywozie towarów czy regulacji ochrony konkurencji obowiązujących na danym obcym terytorium jako elementu ocenianego stanu sprawy. W większości państw UE mówi się zwykle o „uwzględnianiu prawa obcego” przez organy pozasądowe, podczas gdy w Hiszpanii ujmuje się to jako „stosowanie prawa obcego”. Tak C. Esplugues, *General...*, s. 83.

¹⁰⁶ Szerzej N. Rozehnalová, J. Valdhans, *Overriding...*, s. 58–61.

¹⁰⁷ Szerzej B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 413–427.

obcego¹⁰⁸, stosowanie prawa właściwego nie jest zależne od inicjatywy strony. Natomiast zignorowanie przez organ orzekający prawa obcego, którego poznanie było możliwe, stanowi – przynajmniej pośrednio – naruszenie normy kolizyjnej pierwszego stopnia, nakazującej stosowanie właściwego prawa merytorycznego¹⁰⁹. Warto rozważyć *de lege ferenda* wprowadzenie przepisu na wzór art. 51a p.u.s.p. obligującego organ z urzędu nie tyle do stosowania (organ, ściśle rzecz biorąc, stosuje prawo podatkowe), ile uwzględniania prawa obcego przy ustalaniu stanu faktycznego.

5.2. Stwierdzenie treści prawa obcego

Polskie organy sądownicze i pozasądowe stosujące prawo, co oczywiste, nie znają prawa obcego (ograniczenie zasady *iura novit curia*). Sędziowie i urzędnicy zazwyczaj nie uczą się prawa obcego w ramach przygotowania do zawodu. Prawo obce jest traktowane przez sądy i organy w inny sposób, niż to ma miejsce w przypadku przepisów krajowych, które powinny być im znane z urzędu. Po pierwsze, wyjątkowo można odmówić jego uwzględnienia w razie sprzeczności z polskim porządkiem publicznym lub niemożności ustalenia jego treści. Po drugie, inne są dostępność obcych norm i sposób dotarcia do ich treści, niż ma to miejsce w przypadku prawa wewnętrznego. Po trzecie, pojawiają się też trudności językowe i inne trudne do pokonania przeszkody. Skoro jednak prawo nie stanowi faktu, to w odniesieniu do stwierdzania treści prawa obcego nie znajdują zastosowania przepisy o postępowaniu dowodowym. Nie jest to bowiem postępowanie dowodowe w sensie ścisłym. Sięgając po poszczególne środki ustalenia treści prawa obcego, organ nie wydaje postanowień dowodowych (por. art. 187 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹¹⁰)¹¹¹.

Analizę narzędzi, którymi dysponują organy podatkowe w procesie uwzględniania prawa obcego, należy prowadzić na tle rozwiązań procesowych

¹⁰⁸ Wyrok NSA z 20 marca 2013 r., II FSK 1510/11, LEX 1301080.

¹⁰⁹ M. Pilich, *Aktualne problemy stosowania prawa prywatnego międzynarodowego w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2008, t. 3, s. 147.

¹¹⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2021, poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

¹¹¹ W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 277–279; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 427, 433; R. Dauven, *Ausländische...*, s. 196–197; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 11–13. Mając na uwadze zasady ogólne postępowania, wydaje się, że treść obcych przepisów uwzględnianych w sprawie powinna zostać stronie ujawniona, tak jak to postuluje ostatnia autorka na tle postępowania cywilnego.

wypracowanych w sądownictwie powszechnym na potrzeby spraw cywilnoprawnych. Tradycyjnie polski system prawny powierza sądowi aktywną rolę w zakresie ustalania właściwości prawa obcego i jego treści. Może on korzystać z pomocy stron, jednak nieprzedstawienie treści prawa obcego przez strony nie może mieć dla nich negatywnych konsekwencji¹¹². Przepisy proceduralne¹¹³, znajdujące się w ustawie ustrojowej odnoszącej się do sądów powszechnych, dostarczają instrumentów pozwalających sądowi ustalić treść prawa obcego i wyjaśnić obcą praktykę sądową. Regulacje te zastąpiły dawny art. 1143 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego¹¹⁴. Obok nich funkcjonują mechanizmy uregulowane w konwencji europejskiej o informacji o prawie obcym z dnia 7 czerwca 1968 r.¹¹⁵ i w umowach bilateralnych. Według art. 51a § 1 i 2 p.u.s.p. sąd z urzędu ustala i stosuje właściwe prawo obce. Może przy tym zwrócić się do ministra sprawiedliwości o udzielenie tekstu tego prawa, wyjaśnienie obcej praktyki sądowej lub udzielenie informacji co do istnienia wzajemności w stosunkach z państwem obcym. Celem ustalenia treści prawa obcego lub obcej praktyki sądowej albo istnienia wzajemności sąd może zastosować także inne środki, w tym zasięgnąć opinii biegłych (art. 51a § 3 p.u.s.p.). Pierwszy środek jest w praktyce sądowej stosowany dość często, drugi rzadziej – ze względu na koszt i długi czas sporządzania opinii. Dodatkowo w okręgu sądowym działa koordynator do spraw współpracy międzynarodowej i praw człowieka w sprawach cywilnych (art. 16b § 1 p.u.s.p.). Udziela on sędziom na ich wniosek informacji o zasadach i trybie uzyskania informacji o prawie i praktyce państwa obcego (art. 16b § 2 pkt 1 lit. a p.u.s.p.).

Zarówno w odniesieniu do obecnej regulacji, jak i na tle identycznie brzmiącego art. 1143 k.p.c. wskazywano, że sąd posiada zupełną swobodę w zakresie korzystania z dostępnych środków oraz ich oceny. Zamiast lub obok wyjaśnień ministra sprawiedliwości oraz opinii biegłego (instytutu naukowo-badawczego) może skorzystać np. z dowodu z zeznań świadka i przesłuchania strony.

¹¹² W praktyce jednak ze względu na kontrydiktoryjność postępowania cywilnego aktywność stron w tym zakresie jest co najmniej oczekiwana, choć w mniejszym stopniu w postępowaniu nieprocesowym. Szerzej W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 281–283, 285–286; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 8–10; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 426–427, 429. Por. R. Dauven, *Ausländische...*, s. 199–201. W warunkach niemieckich autor zwraca uwagę na racjonalność i proporcjonalność rozkładu obowiązków ustalania prawa obcego zarówno z perspektywy urzędników, jak i podatnika z uwzględnieniem przewidywanego czasu i wydatków zainteresowanego.

¹¹³ Tak P. Banul, *Uwagi...*, s. 163.

¹¹⁴ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1575 ze zm., dalej: k.p.c.

¹¹⁵ Konwencja europejska o informacji o prawie obcym, sporządzona w Londynie 7 czerwca 1968 r., Dz.U. 1994 r. Nr 64, poz. 272–275 ze zm.

Może również przeprowadzić samodzielną analizę dostępnych publikatorów i zbiorów tekstów prawnych oraz orzecznictwa, piśmiennictwa, a także rozmaitych dokumentów pochodzących również z zagranicy. Źródła wiedzy o obcym prawie uzyskane przez sędziego „prywatnie” lub z innych spraw powinny znaleźć się w aktach sprawy w postaci kopii tekstów prawnych i opracowań. Zdarza się również kierowanie wniosków o informację o prawie obcym do przedstawicielstw konsularnych państw obcych działających w Polsce. Udzielane odpowiedzi zasadniczo nie powinny zawierać własnej oceny, wniosków ani prób subsumpcji. Wykluczone jest w zasadzie oparcie ustaleń co do brzmienia obcych regulacji jedynie na przesłuchaniu strony czy świadka¹¹⁶.

Mimo braku odpowiednika art. 51a p.u.s.p. w regulacjach procedury administracyjnej lub podatkowej organy pozasądowe również są zobligowane do stwierdzenia treści prawa obcego¹¹⁷. W procedurze podatkowej pewnym ułatwieniem może być obowiązek innych instytucji publicznych współpracy z organem podatkowym oraz udostępniania przez nie organom podatkowym niezbędnych informacji (art. 82b o.p.). Organ podatkowy, decydując o środkach stwierdzenia prawa obcego, powinien brać pod uwagę koszty i czas czynności, możliwość skorzystania z własnych zasobów informacji, w tym ze źródeł informacji dostępnych w urzędzie. Sięganie do prywatnej wiedzy urzędników prowadzących postępowanie nie narusza reguł procedury, nie jest to bowiem sfera faktów. Należy też w pierwszej kolejności rozważyć kwerendę literatury i internetu (np. europejskiego portalu e-Sprawiedliwość), następnie formalne lub nieformalne zapytania skierowane do organów krajowych lub zagranicznych (np. polskich i zagranicznych przedstawicielstw konsularnych i ambasad, ministra sprawiedliwości). Do określania treści prawa obcego nie znajdują zastosowania przepisy o notoryjności i faktach znanych organowi podatkowemu z urzędu (art. 187 § 3 o.p.)¹¹⁸. Organ podatkowy nie może natomiast skorzystać z mechanizmów

¹¹⁶ T. Demendecki, *Postępowanie* [w:] A. Jakubecki (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Tom II. Komentarz do art. 730–1217*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 712; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 428–429; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 12, 14–15; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 283–285, 294–295. Na marginesie: poziom orzecznictwa sądów polskich (zwłaszcza niższych instancji) dotyczącego prawa prywatnego międzynarodowego i zaznajomienia sędziów z podstawowymi instytucjami prawa kolizyjnego był dotychczas oceniany jako niezadowalający. Tak obok ostatnich autorów również M. Pilich, *Aktualne...*, s. 158.

¹¹⁷ W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 293–294; C. Esplugues, *General...*, s. 86. Podobna sytuacja występuje w Niemczech. Ze względu na lukę konstrukcyjną proponuje się tam analogiczne stosowanie odpowiednika art. 51a p.u.s.p. w powiązaniu z ogólnie uregulowanym obowiązkiem współdziałania w tamtejszej procedurze podatkowej. Zob. R. Dauven, *Ausländische...*, s. 197, 199.

¹¹⁸ K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 14–15; R. Dauven, *Ausländische...*, s. 198, 202.

konwencji europejskiej o informacji o prawie obcym z dnia 7 czerwca 1968 r., przewidzianych jedynie dla „organów sądowych”.

Dyskutuje się w doktrynie, czy w przypadku pojawiających się w postępowaniu podatkowym skomplikowanych zagadnień z zakresu prawa obcego dopuszczalne jest powołanie biegłego celem sporządzenia opinii o obowiązującym prawie prywatnym, zasadach jego wykładni lub stosowania¹¹⁹. W orzecznictwie zakaz powołania biegłego, który miałby złożyć opinię co do obowiązującego prawa, ogranicza się wyraźnie do prawa krajowego, pozostawiając otwartą kwestię prawa obcego¹²⁰, czy wręcz wprost dopuszcza się powołanie biegłego w celu ustalenia treści prawa obcego¹²¹. W praktyce jednak organy rzadko korzystają z pomocy biegłego¹²². Powodem mogą być wysokie koszty takich opinii, czasem nieproporcjonalne do rozmiaru ewentualnej zaległości podatkowej¹²³. Biorąc pod uwagę tę niezadowalającą praktykę, rozważyć można uzupełnienie art. 197 o.p. o dowódzie z opinii biegłego przepisem wprost uprawniającym organ do zasięgnięcia opinii biegłego celem ustalenia treści prawa obcego lub obcej praktyki stosowania prawa obcego (na wzór art. 51a § 3 p.u.s.p.). Do rozważenia pozostaje również umożliwienie organom zasięgania opinii instytutu naukowego lub naukowo-badawczego, odmiany opinii biegłego znanej procedurze cywilnej (art. 290 k.p.c.), a nieprzewidzianej wprost w polskiej procedurze podatkowej¹²⁴. Niekiedy strony posługują się w toku kontroli lub postępowania podatkowego ekspertyzami prawnymi dotyczącymi objaśnienia prawa obcego. Wyjątkowo ekspertyza może być dowodem

¹¹⁹ Wskazuje się, że stosowanie prawa należy do organów podatkowych, które mają obowiązek znać przepisy (*iura novit curia*) i samodzielnie rozstrzygać wątpliwości związane z kwalifikacją prawną określonych zdarzeń gospodarczych (art. 199a § 1 o.p.). Opinia biegłego nie może zaś przyjmować charakteru opinii co do prawa. Subsumpcja ustalonego stanu faktycznego do danej normy prawnej należy do organu podatkowego. Tak D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 111; D. Strzelec, *Postępowanie dowodowe w kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej*, [w:] D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 315; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 15. Za dopuszczalnością powołania biegłego celem ustalenia prawa obcego opowiadają się B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie...*, s. 12–13. W Niemczech powołanie biegłego do zbadania innych kwestii niż faktyczne wymaga natomiast szczególnej podstawy prawnej lub zastosowania analogii z procedury cywilnej. Tak R. Dauven, *Ausländische...*, s. 199, 202.

¹²⁰ Wyrok NSA z 19 stycznia 2005 r., FSK 1527/04, LEX 798578.

¹²¹ Wyrok NSA z 20 marca 2013 r., II FSK 1510/11.

¹²² Sądy administracyjne nie dopatrują się w tym względzie zaniechań. Zob. np. wyrok WSA w Poznaniu z 22 listopada 2018 r., I SA/Po 737/18, LEX 2591750.

¹²³ Tak R. Dauven, *Ausländische...*, s. 202.

¹²⁴ W Niemczech korzysta się zasadniczo z czterech wiodących instytutów prawa porównawczego. Zob. tamże.

w sprawie, jeśli elementem stanu faktycznego podlegającego udowodnieniu jest prawo obce¹²⁵.

Niezrozumiałe wydaje się ograniczenie organów postępowania uprawnionych do korzystania z tzw. sądowych sposobów ustalenia treści prawa obcego jedynie do sądów powszechnych (por. art. 51a p.u.s.p.)¹²⁶. Mimo że organom podatkowym nie przysługują kompetencje organów sądowych, należałoby od nich oczekiwać przedsięwzięcia wszelkich czynności dla ustalenia prawa obcego. Nie powinny one poprzestawać na samej literalnej wykładni prawa, ale uzyskać dostęp do tekstu (dzienników ustaw państw obcych, innych zbiorów tekstów prawnych, elektronicznych baz danych) oraz przyjętej interpretacji prawa zagranicznego (publikacje naukowe, strony internetowe). Mimo podjętych działań mogą wystąpić utrudnienia faktyczne (np. niedostępność danych) lub prawne (np. niemożliwość uzyskania informacji od przedstawicielstwa konsularnego) w dotarciu do treści prawa obcego w ogóle lub chociażby w rozsądnym terminie. Po wyczerpaniu przez organ możliwości ustalenia prawa obcego znaleźć zastosowanie może prawo polskie jako statut zastępczy (art. 10 ust. 2 p.p.m.)¹²⁷.

5.3. Postępowanie dowodowe w sprawach z elementem obcym

Zasadniczo organ podatkowy dysponuje własnym trybem ustalania faktów, a więc ewentualne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej nie jest uzależnione od rozstrzygnięcia innego organu. Nie może jednocześnie poprzestać na ustaleniach hipotetycznych, lecz jest obowiązany rozstrzygnąć sprawę w sposób definitywny na podstawie stanowczego ustalenia stanu faktycznego. Organ jest związany zasadą prawdy obiektywnej i obowiązkiem aktywnego działania w poszukiwaniu ustaleń zgodnych z rzeczywistością, inaczej niż sąd

¹²⁵ Wyroki NSA z 16 stycznia 2013 r., II FSK 1079/11, LEX 1341493; z 20 marca 2013 r., II FSK 1510/11; B. Brzeziński, W. Nykiel, *Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 10. Por. W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 285; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 15. Według tych autorów opinie prywatne należy uznać za element oświadczeń procesowych stron co do stosowania i treści prawa obcego w sprawie.

¹²⁶ Tak P. Banul, *Uwagi...*, s. 169–170. Analogiczny problem dostrzega na tle ustalania treści prawa obcego przez zamawiającego w reżimie zamówień publicznych R. Bobkier, *Wykluczenie wykonawcy skazanego za przestępstwo finansowania terroryzmu. Część druga*, „Zamówienia Publiczne. Doradca” 2023, nr 8, s. 58–67. Część formułowanych przez autora wniosków można z powodzeniem odnieść do postępowań podatkowych.

¹²⁷ K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 16–17; R. Dauven, *Ausländische...*, s. 203; B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 430–431. O ile w postępowaniu sądowym zastosowanie tego przepisu powinno być ostrożne w obrocie z państwami członkowskimi UE i państwami-stronami konwencji europejskiej o informacji o prawie obcym, o tyle w postępowaniu podatkowym nie powinno to mieć aż tak dużego znaczenia.

w postępowaniu cywilnym. Każda ocena organu podatkowego dotycząca treści stosunku prawnego lub oświadczenia woli (np. umowy) ma znaczenie wyłącznie dla wyniku postępowania podatkowego. Kontrahenci podatnika i sam podatnik w sferze cywilnoprawnej nie są związani ustaleniami organu. Ze względu na nierównorzędną pozycję podatnika i organu podatkowego istnieje ryzyko ustalania treści czynności cywilnoprawnych w postępowaniu w sposób arbitralny¹²⁸. Błędne ustalenie stanu faktycznego przez organ może jednak podlegać kontroli sądu administracyjnego. Co istotne, przepisy nie różnicują trybu ustalania przez organy faktów instytucjonalnych kreowanych przez polskie i obce prawo prywatne. W tym miejscu zasygnalizowania wymagają jedynie wybrane obszary specyficzne dla postępowania dowodowego w sprawach z elementem obcym. Natomiast problematyka ustalania treści czynności prawnej i możliwość skorzystania z pomocy sądu powszechnego zostały omówione w dalszej części artykułu.

W postępowaniu sądowym z art. 51a § 1 zd. 1 p.u.s.p. wywodzi się obowiązek sądu co najmniej „zauważania” elementów obcych w ustalonym stanie faktycznym¹²⁹. W procedurach podatkowych powinność organu podatkowego nie powinna ograniczać się do spostrzegania elementów obcych, ale musi obejmować aktywne ustalenie okoliczności będących przesłankami uwzględnienia prawa obcego. W duchu „współodpowiedzialności za sprawę” celowe jest jednak udostępnienie przez podatnika organom podatkowym posiadanych dokumentów i własnej wiedzy co do okoliczności faktycznych mających znaczenie dla zastosowania normy podatkowej, normy kolizyjnej i uwzględnienia prawa obcego (bliższość dowodu). Przykładowo: w sprawie podatkowej dotyczącej polskiego podatnika działającego w grupie podmiotów powiązanych mających siedzibę w obszarach objętych zagranicznym porządkiem prawnym, dysponującego wsparciem międzynarodowego zespołu prawnego, pożądana może być aktywniejsza rola podatnika w wykazywaniu okoliczności związanych z tymi porządkami¹³⁰.

¹²⁸ P. Karwat, *Sądowa...*, s. 31–32; W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 39; R. Mastalski, *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8, s. 7; A. Hanusz, *Zasada...*, s. 43–46; A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 3–4; P. Kowalski, *Powództwo organów podatkowych o ustalenie w świetle badań empirycznych*, „Prawo w Działaniu” 2021, nr 48, s. 191; D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 183; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 52.

¹²⁹ Natomiast w zakresie samego ustalania faktów istotnych dla właściwości prawa aktywności należałoby wymagać od samych stron, w większym stopniu w postępowaniu procesowym, w mniejszym zaś w postępowaniu nieprocesowym (ograniczona kontradyktoryjność). Zob. K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 7–10; W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 281, 286.

¹³⁰ Por. R. Dauven, *Ausländische...*, s. 200–201 w zakresie rozważań o racjonalności i proporcjonalności rozkładu obowiązków między urzędników i podatnika na gruncie prawa niemieckiego.

W sprawach z elementem obcym często dokumenty istotne dla rozstrzygnięcia nie są sporządzone w języku polskim. Złożenie albo przekazanie „materiału” w języku nieurzędowym (obcym) nie może prowadzić do odmowy włączenia go do akt sprawy administracyjnej. Natomiast samo badanie treści dokumentu obcojęzycznego będzie wymagać tłumaczenia dokumentu, np. zleconego tłumaczowi przysięgłemu¹³¹.

Ze względów praktycznych wypada wspomnieć również o statusie obcych dokumentów urzędowych statuujących lub potwierdzających sytuację cywilnoprawną uczestników obrotu prawnego. O ile problem mocy dowodowej dokumentu prywatnego jest niezależny od kraju jego wystawcy, o tyle odnośnie do mocy dowodowej dokumentów urzędowych nie wypracowano w nauce i judykaturze jednolitego stanowiska. Według art. 194 § 1 i 2 o.p. dokumenty urzędowe sporządzone w przepisanej formie przez powołane do tego organy państwowe i inne upoważnione jednostki w ich zakresie działania stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Zasadniczo chodzi o udział tych podmiotów w obrocie prawnym w zakresie funkcji publicznej i o dokumenty urzędowe o charakterze sprawozdawczym (narratywnym), w tym dokumenty z przeznaczenia w postaci zaświadczeń. Uzyskują one moc „dowodu zupełnego” i korzystają z dwóch domniemań prawnych: zgodności z prawdą oświadczenia organu, od którego dokument pochodzi (aspekt materialny), oraz prawdziwości, czyli pochodzenia dokumentu od organu, który go wystawił (aspekt formalny). Przepis ten nie odnosi się wprost do dokumentów wystawionych przez władze obce. Dlatego część autorów przyjmuje, że moc dowodowa zagranicznych dokumentów urzędowych nie jest uregulowana odrębnie i podlegają one swobodnej ocenie przez organ podatkowy orzekający w sprawie (art. 180 § 1 o.p.)¹³². Według

¹³¹ G. Łaszczyca, *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 56–57; A. Ziółkowska, *Dokumenty jako dowody w postępowaniu administracyjnym*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka” 2008, nr 4, s. 155; A. Ziółkowska, *Foreign Document in Administrative Proceedings*, [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Wacław Walasek, Katowice 2012, s. 244, 249.

¹³² G. Łaszczyca, *Akta...*, s. 54–55, 73–76; Ł. Dąbrowski, *Moc dowodowa zagranicznych dokumentów urzędowych. Wybrane zagadnienia procesowe*, „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2016, t. 14, s. 123–124; J. Górecki, *Statut...*, s. 165. Tak też chyba D. Strzelec, *Dowody...*, s. 99–100; D. Strzelec, *Postępowanie dowodowe...*, s. 312–313, który wymaga dla uznania dokumentu zagranicznego za dokument urzędowy przepisu szczególnego. Por. A. Ziółkowska, *Czynności biurowe w administracji*, [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz (red.), *Organizacja pracy biurowej w administracji. Zagadnienia prawne*, Forma Studio, Katowice 2014, s. 65–67; A. Ziółkowska, *Dokumenty...*, s. 146–152, 155; A. Ziółkowska, *Foreign...*, s. 240–245, 247–248. Stanowisko tej autorki nie jest jasne, bo opowiada się jednocześnie za swobodną oceną zagranicznych dokumentów urzędowych i zrównaniem ich mocy dowodowej z polskimi dokumentami urzędowymi.

przeciwne go poglądu zagraniczne dokumenty urzędowe, o ile prawo państwa wystawienia nadaje mu taki charakter, mają w postępowaniu podatkowym moc dowodową na równi z polskimi dokumentami urzędowymi ze względu na treść wzorcowego art. 1138 k.p.c. Zakres stosowania wskazanego przepisu wyznaczany jest w nauce prawa procesowego szeroko i odnoszony nie tylko do postępowania cywilnego, lecz także do innych postępowań, w tym podatkowego. Stanowisko to bywa jednak krytykowane za brak wyraźnej podstawy prawnej i brak podstaw do stosowania analogii (brak luki)¹³³. Nie ma przy tym potrzeby legalizacji zagranicznego dokumentu przez polskiego konsula w danym państwie ani opatrywania go klauzulą *apostille* przez zagraniczną władzę¹³⁴. Problematiczny jest też status dokumentów wydanych przez organy publiczne udzielające informacji o prawie obcym¹³⁵.

Dopuszczenie w postępowaniu podatkowym dokumentu w postaci zagranicznego orzeczenia w sprawie cywilnej nie wymaga uprzedniej procedury jego uznania¹³⁶. Jeśli zaś chodzi o respektowanie skutków tego orzeczenia, to w Polsce funkcjonuje system automatycznego uznania zagranicznych orzeczeń z mocy prawa, pod warunkiem że nie zachodzą określone przeszkody (art. 1145 k.p.c.). Organ, któremu przedłożono zagraniczne orzeczenie w sprawie cywilnej obowiązany jest ocenić, czy występują negatywne przesłanki jego uznania. W razie sporu podatnik mający w tym interes prawny może wystąpić do sądu z wnioskiem o wszczęcie postępowania o ustalenie, że orzeczenie sądu państwa obcego podlega albo nie podlega uznaniu (art. 1148 § 1 k.p.c.)¹³⁷.

¹³³ Za tym stanowiskiem np. J. Sadowska, *Moc dowodowa zagranicznych dokumentów urzędowych a ich uwierzytelnienie*, „Rejent” 2023, nr 2, s. 46–47; P. Czubik, *Dokumenty zagraniczne jako dowód w polskim procesie cywilnym*, „Człowiek i Dokumenty” 2017, nr 47, s. 53, która wspomina o „ogólnej zasadzie” równej mocy zagranicznych i polskich dokumentów urzędowych. Krytycznie np. G. Łaszczyca, *Akta...*, s. 55–56; Ł. Dąbrowski, *Moc...*, s. 122–123. *De lege ferenda* zasadne byłoby ujednolicenie statusu zagranicznych dokumentów urzędowych w różnych polskich procedurach prawnych.

¹³⁴ Odmienne w przypadku dokumentów urzędowych – jak się zdaje: A. Ziółkowska, *Czynności biurowe...*, s. 67–68; A. Ziółkowska, *Dokumenty...*, s. 155–156; A. Ziółkowska, *Foreign...*, s. 245–247, 249. O pojęciu legalizacji i *apostille* zob. też Ł. Dąbrowski, *Moc...*, s. 121–122, 124–125; J. Sadowska, *Moc...*, s. 51–61; P. Czubik, *Dokumenty...*, s. 54–59.

¹³⁵ O kontrowersjach co do statusu pisma ministra sprawiedliwości o prawie obcym szerzej K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 14–15.

¹³⁶ J. Górecki, *Statut...*, s. 165. Por. B. Wołodkiewicz, *Obce...*, s. 343.

¹³⁷ Dyskusyjne jest formalne związanie organów i sądów administracyjnych ustaleniami faktycznymi sądów powszechnych. W orzecznictwie administracyjnym ogranicza się prejudykat do kwalifikacji prawnej, nie faktów. Tak K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 230. Zob. też M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 55–56.

W sprawach z elementem obcym dość często pojawia się potrzeba współpracy administracyjnej i wymiany informacji między polskimi a obcymi organami podatkowymi. Taka współpraca może umożliwić ustalanie okoliczności będących przesłankami uwzględnienia prawa obcego, a pośrednio pomóc stwierdzić treść prawa obcego. Polski organ powinien jednak uprzednio wyczerpać wszelkie inne dostępne mu źródła informacji. Zasady i tryb dokonywania wymiany informacji podatkowych z innymi państwami reguluje ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami¹³⁸, wielostronne i dwustronne umowy międzynarodowe oraz prawodawstwo unijne¹³⁹.

5.4. Ustalenie treści czynności prawnej z elementem obcym

Organy podatkowe na podstawie ogólnych przepisów proceduralnych (art. 122, 187 § 1 i art. 191 o.p.) mają uprawnienie i obowiązek z urzędu zbadać istnienie, rzeczywistą treść i charakter czynności prawnych, a także ich skuteczność, uwzględniając przy tym odpowiednie przepisy właściwego prawa cywilnego. Ustalenia te mogą zostać użyte zarówno „na korzyść”, jak i „na niekorzyść” podatnika. Często organy zobligowane są do dokonywania wykładni oświadczeń woli, których celem było wywołanie skutków na gruncie stosunków cywilnoprawnych. Ich treść służy odtworzeniu stanu faktycznego rzutującego na treść praw i obowiązków prawnopodatkowych¹⁴⁰. Proces interpretowania treści czynności prawnych przez organy podatkowe jest podobny do wykładni przeprowadzanej przez sąd powszechny w postępowaniu opartym na procedurze cywilnej i zasadniczo jest oparty na tych samych przepisach (np. zagranicznego prawa cywilnego), uzupełnionych jednak o podatkowe przepisy proceduralne. Rzadsze są jednak przypadki sporu między stronami stosunku prawnego co do rozumienia oświadczenia woli¹⁴¹.

Zarówno w polskim prawie prywatnym, jak i w większości porządków zagranicznych oraz aktów międzynarodowych zaakceptowano tzw. kombinowaną metodę wykładni oświadczeń woli łączącą kryteria subiektywne i obiektywne¹⁴².

¹³⁸ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, t.j. Dz.U. 2024, poz. 1588 ze zm.

¹³⁹ Por. R. Dauven, *Ausländische...*, s. 202.

¹⁴⁰ K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 97, 126, 137, 139–140, 170, 192.

¹⁴¹ Sąd powszechny, dokonując wykładni oświadczenia woli kierowanego do określonego adresata, uznaje taki sens oświadczenia woli, w jakim zgodnie obie strony go rozumiały. Gdy istnieje między stronami spór co do rozumienia oświadczenia woli, za miarodajny uznaje się sens ustalony z punktu widzenia odbiorcy oświadczenia. Zob. W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 40.

¹⁴² Analizę komparatystyczną przedstawiła E. Rott-Pietrzyk, *Interpretation of Juridical Acts in Polish Private Law (Are We Still Missing the Whole Point of the Only Right Interpretation Method in*

Stosownie do 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. Przepis ten uprawniający organ podatkowy do wykładni oświadczeń woli jest postrzegany jako odpowiednik – choć niedosłowny – art. 65 § 2 k.c. Oba przepisy odpowiadają starej regule, że *falsa demonstratio non nocet*¹⁴³. Mniej klarowna jest w art. 199a § 1 o.p. hierarchia dyrektyw wykładni¹⁴⁴. Interesujący jest brak ekwiwalentu art. 65 § 1 k.c., według którego oświadczenie woli należy tak tłumaczyć, jak tego wymagają ze względu na okoliczności, w których złożone zostało, zasady współżycia społecznego oraz ustalone zwyczaje¹⁴⁵. Może być to jednak uzasadnione w przypadku oświadczeń woli niepodlegających prawu polskiemu, które powinny być interpretowane w świetle reguł wykładni wyznaczonych przez prawo właściwe dla umowy (czynności prawnej), uzupełniających art. 199a § 1 o.p. Ze względu na powszechność kombinowanej metody wykładni nie ma to aż tak wielkiego praktycznego znaczenia. Jeśli zaś właściwe jest prawo polskie, to dopełnieniem mogą być wspomniane kodeksowe dyrektywy wykładni¹⁴⁶.

W każdym razie, aby dojść do „właściwego” rozumienia oświadczeń woli, trzeba je zawsze poddać określonej systemowi wykładni¹⁴⁷. Należy też pamiętać, że czynność prawna może wywoływać nie tylko skutki w niej wyrażone, lecz także te, które wynikają z przepisów bezwzględnie wiążących i – w braku

Private Law?), [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Wacław Walasek, Katowice 2012, s. 19–20, 23–28, 31–32. Zob. też K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 171–173.

¹⁴³ H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 19; M. Kalinowski, *Wykładnia...*, s. 45; M. Kondej, *Klauzula...*, s. 25–26; D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 177–178; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 49–50. Zob. też K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 171–174, 184–185; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 53.

¹⁴⁴ M. Kalinowski, *Wykładnia...*, s. 46; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 171–173.

¹⁴⁵ Pogląd o stosowaniu przez organy również art. 65 § 1 k.c. prezentuje W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 39. Nie sposób się jednak zgodzić z autorem, że czynność prawna dokonana w celu obniżenia zobowiązania podatkowego jest automatycznie sprzeczna z zasadami współżycia społecznego, a przez to nieważna. Stanowisko o niestosowaniu art. 65 § 1 k.c. w sprawach podatkowych zdaje się podzielać D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 181.

¹⁴⁶ W tej ostatniej kwestii podobne stanowisko zajmuje M. Kalinowski, *Wykładnia...*, s. 46–47; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie...*, s. 10–11. Natomiast A. Zdunek, *Ocena...*, s. 314–315, próbuje związać wykładnię operacji gospodarczych podatnika z koncepcją wykładni gospodarczej. Por. K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 142. W zakresie obowiązku ustalenia prawa właściwego dla wykładni oświadczenia woli zob. W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 282.

¹⁴⁷ Z. Radwański, *Wykładnia oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom*, Ossolineum, Wrocław 1992, s. 18.

odmiennej woli stron – dyspozytywnych. Zasada ta obowiązuje nie tylko w prawie polskim (por. art. 56 k.c.), lecz także w większości systemów zagranicznych. Strony umowy mogą więc zrezygnować z zamieszczania w umowie pewnych postanowień, będąc świadome wiążącego uregulowania określonych zagadnień w prawie stanowionym. W przypadku poddania umowy prawu obcemu niedopuszczalne jest uzupełnienie jej o elementy wynikające z polskiego prawa cywilnego¹⁴⁸. Analizowany art. 199a § 1 o.p. jest stosowany w postępowaniu dowodowym, które może być prowadzone w toku kontroli podatkowej, celno-skarbowej czy postępowania podatkowego. Choć w postępowaniu dotyczącym interpretacji nie stosuje się art. 199a § 1 o.p., to jednak WSA w Łodzi w wyroku z 19 stycznia 2012 r.¹⁴⁹ słusznie uznał, że nawet w tej procedurze nie może pozbawić organu podatkowego prawa do ustalania treści czynności prawnej w kontekście zamiaru stron i celu czynności, a nie nadanej jej przez strony nazwy. Uzasadniał to zasadami logiki i doświadczenia życiowego.

Według art. 199a § 2 o.p. jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, to skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Przepis ten postrzegany jest jako podatkowy odpowiednik art. 83 § 1 k.c., choć redakcyjnie odbiega od swojego pierwowzoru. Milczy na temat przesłanek ważności czynności pozornej i ukrytej, nie reguluje również samego pojęcia „pozorności” i odnosi się jedynie do jednego jej rodzaju. Nie zajmuje się oświadczeniami pozornymi niemającymi wywołać skutków prawnych, bez ukrywania innej czynności. Jeśli zastosowanie ma prawo polskie, to organ powinien przyjąć, że czynność pozorna nie doszła do skutku. Nie może wtedy wywodzić skutków podatkowych z czynności, której w ogóle nie było¹⁵⁰.

¹⁴⁸ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie...*, s. 12. Na znaczenie skutków prawnych czynności prawnych określonych w przepisach, ustalonych zwyczajach i zasadach współżycia społecznego (art. 56 k.c.) dla rozstrzygnięcia podatkowego zwraca uwagę M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 43–45.

¹⁴⁹ Wyrok WSA w Łodzi z 19 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1262/11, LEX 1109701. Zob. też D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 183.

¹⁵⁰ W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 40; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 53. Zastosowanie nierynkowego wynagrodzenia nie statuuje pozorności umowy, dlatego przepis nie będzie stosowany w zbiegu z art. 11c ust. 2 lub 4 u.p.d.o.p. Por. M. Kalinowski, *Wykładnia...*, s. 47–48; B. Brzeziński, *Prawo...*, 136; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 309–310; P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 89. Ordynacja odróżnia też wyraźnie czynności pozorne i obejście prawa podatkowego, chociaż nie jest jasny tryb postępowania w przypadku podejmowania czynności pozornych w celu obejścia prawa podatkowego. Zob. C. Kosikowski, *Autonomia...*, s. 6; W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2, s. 19–23; J. Olesiak, Ł. Pajor, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania a ustalanie treści czynności prawnej oraz istnienia stosunku prawnego lub prawa na podstawie art. 199a Ordynacji podatkowej*, „Glosa” 2018, nr 2, s. 112; B. Kubista,

Jeśli umowa (czynność prawna) zawarta dla pozoru poddana jest prawu obcemu, to należy zbadać przesłanki ważności tej umowy (czynności) w świetle właściwego prawa obcego.

Obie analizowane regulacje służą temu, aby skutki podatkowe określać według rzeczywiście zaszłych zdarzeń gospodarczych, w ich trafnym ujęciu cywilnoprawnym. Pierwszy z przepisów dotyczy podatników, którzy mieli czyste intencje, a jedynie niefortunnie sformułowali oświadczenia woli. Drugi reguluje sytuację, w której podatnicy usiłowali ukryć przed organem rzeczywiście realizowaną czynność prawną¹⁵¹. Z całokształtu art. 199a o.p. – z uwzględnieniem analizowanego dalej art. 199a § 3 o.p. – wynika, że organy podatkowe, co do zasady, mogą samodzielnie ustalać istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego lub prawa. Nie można interpretować tego ostatniego przepisu w sposób skrajny jako całkowitego pozbawienia organów podatkowych w każdym przypadku kompetencji do samodzielnego interpretowania treści stosunków cywilnoprawnych. Jeśli organ podatkowy na podstawie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych dokonał oceny niepozostawiającej wątpliwości, to jest on zwolniony z obowiązku wystąpienia do sądu powszechnego¹⁵².

Przepisy art. 199a § 1 i 2 o.p. funkcjonują w zasadniczo niezmiennym kształcie od 1 września 2005 r.¹⁵³ i są powtórzeniem uchylonego wówczas art. 24a § 1 i 2 o.p. obowiązującego od 1 stycznia 2003 r. Czasem postrzega się je jako niepotrzebne, ponieważ stanowią „powtórzenie” przepisów kodeksu cywilnego (art. 65 i 83 k.c.), a przed wprowadzeniem tych przepisów i tak stosowano ogólne oraz szczegółowe reguły kodeksowe. Uważano to za oczy-

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania a swoboda umów wynikająca z art. 353¹ k.c. Czy transakcja legalna może być sztuczna?; [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 200; D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 178; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 135. Na konieczność weryfikacji właściwej formy dla ukrytej czynności celem zastosowania art. 199a § 2 o.p. trafnie zwraca uwagę M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 50.

¹⁵¹ Wyrok WSA w Warszawie z 16 października 2006 r., III SA/Wa 2602/06, LEX 294135; T. Nowak, *Kompetencje...*, s. 15; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 309; P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 189; D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 177–178, 182; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 50.

¹⁵² Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05; wyrok NSA z 16 kwietnia 2010 r., II FSK 548/09, LEX 596506; H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 19, 22; C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 119; M. Piłaszewicz, *Glosa do wyroku NSA z dnia 16 kwietnia 2010 r., II FSK 548/09, „Orzecznictwo Sądów Polskich”* 2011, nr 6, s. 488, 492; M. Świercz, *Glosa...*, s. 22; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 311; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 138–140; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 60. Zob. jednak P. Karwat, *Czy organy...*, s. 25, według którego przepisy te, zwłaszcza art. 199a § 3 o.p., ograniczają prawo organów do samodzielnej analizy legalności dokonanych przez podatnika czynności prawnych.

¹⁵³ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. 2005 Nr 143, poz. 1199.

wiste, ponieważ uwzględnianie jedynie zewnętrznej, formalnej czy literalnej strony czynności, a nie jej faktycznej treści stałoby bowiem w sprzeczności z podstawowymi zasadami materialnego prawa podatkowego¹⁵⁴. Ściśle rzecz biorąc, organy stosować powinny wcześniej nie tyle przepisy polskiego kodeksu cywilnego, ile przepisy cywilnoprawne wyznaczone przez normy kolizyjne. Niestety przyznane organom podatkowym prawo do interpretacji oświadczeń woli stron w ramach czynności prawnej nie zawsze jest wykorzystywane w sposób właściwy, co skutkuje nieprzewidywalnością rozstrzygnięć. Wynika to po części z bardzo skomplikowanego procesu interpretacji umów, a także z braku wykształcenia prawniczego czy doświadczenia biznesowego urzędników. Nie tylko bowiem treść, lecz także właściwości podmiotów, takie jak wiedza, doświadczenie, pozycja na rynku, mogą mieć doniosłość prawną¹⁵⁵. W przypadku spraw z elementem obcym, o ile strona nie dowiedzie obowiązywania i treści prawa obcego, wykładnia oświadczeń woli przez organy – niestety – praktycznie nigdy nie uwzględnia dyrektyw interpretacyjnych z innego właściwego porządku prawnego. Pomijane są też obce przepisy dyspozytywne uzupełniające treść czynności prawnej.

Analizowane regulacje w zasadzie nie powinny być postrzegane jako instrumenty przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Jedynie w wyjątkowych okolicznościach możliwe byłoby zastosowanie art. 199a § 1 i 2 o.p., a więc przepisów o charakterze procesowym, do „zastąpienia” czynności „nieadekwatnej” czynnością „adekwatną”. Wymagałoby to od organów wykazania, że wbrew literalnemu brzmieniu oświadczeń woli stron rzeczywistym ich zamiarem i celem czynności prawnej było złożenie innego oświadczenia woli (adekwatnego) albo że czynność prawna „nieadekwatna” została podjęta w celu ukrycia czynności „adekwatnej”. Zadanie to jest szczególnie trudne w przypadku, gdy strony funkcjonowały w obcym systemie prawnym lub wykorzystywały obce prawo prywatne. W pozostałych przypadkach odnotowywane nieraz próby posłużenia się tymi przepisami przez organy do pominięcia ważnych i sku-

¹⁵⁴ R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 49; C. Kosikowski, *Autonomia...*, s. 6; C. Kosikowski, *Glosa do wyroku z 14 VI 2006, K 53/05*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 10, s. 119; M. Kalinowski, *Wykładnia...*, s. 46–47, 50; B. Brzeziński, *Prawo...*, s. 130–131; A. Hanusz, *Zasada...*, s. 39–41; K. Kobylko, *Klauzula obejścia prawa podatkowego w przepisach Ordynacji podatkowej i Kodeksu postępowania cywilnego*, [w:] J. Skoczylas, D. Kała, P. Potakowski (red.), *Ogólnopolski Zjazd Cywilistów Studentów „45 lat kodeksów cywilnych”. Materiały pokonferencyjne*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009, s. 177–178; M. Świercz, *Glosa...*, s. 21; W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 38, 41; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 126, 133–136, 139. Odmienne, choć na tle innej redakcji przepisu niż ostatecznie przyjęta R. Gwiazdowski, *Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 7, s. 3–4.

¹⁵⁵ Naruszenia konstytucyjnej zasady podziału władz dopatrywał się w tej kompetencji W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 40–41, 43–44.

tecznych czynności prawnych są nieprawidłowe. Dopiero po zastosowaniu do materiału dowodowego dyrektyw z art. 199a o.p. można przystąpić do badania, czy doszło do unikania opodatkowania uzasadniającego zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁵⁶.

Powszechnym zjawiskiem jest niestety prowadzenie postępowania dowodowego w celu ustalenia treści czynności cywilnoprawnych bez udziału strony. Organy ograniczają się do analizy dokumentów (tekstu) oraz czynności procesowych dokonywanych w formie pisemnej, a w dodatku kierują się często nazwą umowy bez analizy istoty jej postanowień. Rzadko korzystają z przesłuchania stron umowy (świadców) czy opinii biegłych, uznając je za niemające znaczenia dla sprawy. Podobnie rzecz się ma z badaniem przebiegu i treści czynności poprzedzających zawarcie umowy, rokowań i wstępnych uzgodnień, przebiegu dotychczasowej współpracy stron, powszechnej praktyki i rozumienia pewnych słów w danej branży, sposobu wykonania umowy przez kontrahentów, które co najwyżej bywa powierzchowne. Dopuszcza się w ten sposób do rozstrzygnięć nieopartych na wszystkich okolicznościach¹⁵⁷. Organy często – niestety – oceniają też stan faktyczny według polskiego kodeksu cywilnego z pominięciem jakiegokolwiek refleksji na temat poddania przez strony stosunków prawnych reżimowi prawa obcego lub domniemując tożsamość prawa obcego z prawem polskim.

5.5. Powództwo organów podatkowych o ustalenie w sprawie z elementem obcym

Rozważyć należy przydatność dla potrzeb postępowania podatkowego powództwa organu podatkowego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w sprawie z elementem obcym.

W polskich procedurach podatkowych przyjęto nie do końca konsekwentny model rozdzielania między różne organy poszczególnych czynności

¹⁵⁶ T. Nowak, *Kompetencje...*, s. 12; M. Laskowska, *Shaping...*, s. 391–392; W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność...*, s. 17–23; J. Olesiak, Ł. Pajor, *Klauzula...*, s. 107–112. Od 15 lipca 2016 r., po wejściu w życie przepisów regulujących ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, spadło zainteresowanie dyrektywami wykładni czynności cywilnoprawnych z art. 199a § 1 i 2 o.p., co trafnie odnotował P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 185.

¹⁵⁷ A. Hanusz, *Zasada...*, s. 46–48; A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 3–5; P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 189; D. Gajewski, *Pozaklauzulowe konstrukcje...*, s. 178–185 i zaprezentowane tam orzecznictwo sądów administracyjnych. Natomiast w Niemczech ścierają się rozbieżne stanowiska co do obowiązkowi współpracy podatnika w zakresie wprowadzenia do sprawy prawa obcego. Szerzej R. Dauven, *Ausländische...*, s. 199.

w postępowaniu celem odciążenia organów podatkowych od samodzielnego rozstrzygania trudnych cywilnoprawnych kwestii. O ile organ podatkowy wydaje rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej, o tyle sąd powszechny może być włączony w ustalanie określonych faktów instytucjonalnych składających się na hipotezę normy prawnej stosowanej przez organ podatkowy. W szczególności sąd może rozstrzygnąć, czy określona wada powoduje nieważność bezwzględną danej czynności czy jest to stan np. bezskuteczności zawieszanej z możliwością sanowania czynności. Rozstrzygnięcie sądu powszechnego ma charakter wstępny, częściowy i pomocniczy w stosunku do sprawy podatkowej¹⁵⁸.

W przypadku kłopotów z właściwą kwalifikacją czynności cywilnoprawnych podjętych przez podatnika (płatnika, inkasenta) organ podatkowy zobligowany jest zwrócić się o rozstrzygnięcie do sądu powszechnego. Dotyczy to zarówno sytuacji zawilości występujących w sprawie okoliczności faktycznych i prawnych, jak i przypadków, gdy podatnik w złej wierze deklaruje dokonanie czynności prawnej innej niż faktycznie podjęta¹⁵⁹. Prawo, a zarazem obowiązek wniesienia przez te organy powództwa o ustalenie regulują zsynchronizowane międzygałęziowo i komplementarne wobec siebie przepisy: art. 199a § 3 o.p. oraz art. 189¹ k.p.c. i art. 189 k.p.c.¹⁶⁰. Pierwsze dwa przepisy zostały wprowadzone niedługo po utracie mocy obowiązującej pierwszej ogólnej klauzuli obejścia prawa (uchylony art. 24b o.p.) wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego¹⁶¹ i funkcjonują w zasadniczo niezmiennym kształcie od 1 września 2005 r.¹⁶², ostatni zaś od wejścia w życie kodeksu postępowania cywilnego 1 stycznia 1965 r.¹⁶³. Z momentem wprowadzenia art. 199a § 3 o.p. oraz art. 189¹ k.p.c.

¹⁵⁸ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05; R. Zelwianiński, *Ustalenie...*, s. 53; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 26; M. Lewandowski, *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, [w:] I. Gil (red.), *Postępowanie cywilne w dobie przemian*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 321; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 177; M. Piłaszewicz, *Glosa...*, s. 490, 492; W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 42–43; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 311–322; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 51; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 140.

¹⁵⁹ H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 19; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 310–311.

¹⁶⁰ Nie mamy tutaj do czynienia z *superfluum* ustawowym. Tak w wyroku TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05; A. Franasz, A. Goettel, *Powództwo organów skarbowych o ustalenie*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9, s. 79, 85; R. Zelwianiński, *Ustalenie...*, s. 52; M. Lewandowski, *Powództwo...*, s. 327; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 137; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 54.

¹⁶¹ Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX 112993.

¹⁶² Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. 2005 Nr 143, poz. 1199.

¹⁶³ Wcześniej o istnieniu stosunku cywilnoprawnego rozstrzygał na potrzeby toczącego się postępowania podatkowego sam organ, początkowo na podstawie kodeksu cywilnego, później art. 24a o.p. Tak K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 177. Pojawiały się już wówczas postulaty włączenia sądów powszechnych

rozpoczęła się dyskusja o rzekomym ponownym wprowadzeniu do systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego celem ominięcia skutków wyroku z 11 maja 2004 r.¹⁶⁴, ale Trybunał Konstytucyjny w kolejnym wyroku uznał, że regulacje te takiej klauzuli nie statuuje i nie dotyczą w ogóle kwestii materialnoprawnych¹⁶⁵. Nie ma zresztą podstaw prawnych do dokonania przez sąd powszechny reklasyfikacji czynności rzeczywiście podjętej przez podatnika w razie zidentyfikowania korzyści podatkowej¹⁶⁶.

Według pierwszego z tych przepisów 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 (art. 199a § 3 o.p.). Analizowany przepis ma charakter proceduralny, regulując ogólne uprawnienie organów do wytoczenia powództwa o ustalenie w razie zaistnienia uargumentowanej niepewności organu co do istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego i nadaje tej sprawie status sprawy cywilnej w ujęciu formalnym. Odgrywa też rolę gwarancyjną, ponieważ na jego podstawie orzekanie o spornych i skomplikowanych kwestiach cywilnoprawnych powierza się temu, kto jest do tego prawnie i faktycznie kompetentny – niezawisłemu sądowi powszechnemu w procedurze opartej na zasadzie kontradyktoryjności i prawie do wysłuchania (w szerszym zakresie niż w postępowaniu podatkowym). Przepis ten pozwala ponadto zapobiegać przypadkom samowolnego wykorzystywania przez organy podatkowe np. konstrukcji pozorności. Jednakże równorzędność stron jest osłabiona przez przyznanie legitymacji czynnej wyłącznie organowi podatkowemu. Mimo formalnego obowiązku wytoczenia powództwa w praktyce mankamentem jest

w ocenę treści oświadczeń woli oraz stosunków cywilnoprawnych w ramach procedury wymiaru podatku, ale w oparciu o konstrukcję zagadnienia wstępnego (art. 201 § 1 pkt 2 i art. 203 o.p.). Istnieje tu jednak ryzyko manipulacji wynikiem procesu przez kontrahentów, zwłaszcza powiązanych (np. uznanie powództwa). Krytycznie o tych postulatach wypowiadał się P. Karwat, *Sądowa...*, s. 1, 30, 32; potem R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 6–8. Pozytywnie A. Hanusz, *Zasada...*, s. 49; A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 3, 5–6; W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 44.

¹⁶⁴ Dyskusja ta została częściowo sprowokowana początkowymi pracami legislacyjnymi. Zob. M. Świercz, *Glosa...*, s. 21; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 58. Pojawiły się też głosy o ograniczaniu przez art. 199a § 3 o.p. swobody umów czy wolności gospodarczej. Podsumowanie tej dyskusji przedstawia R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 49–51. Krytycznie co do tych argumentów P. Karwat, *Czy organy...*, s. 26.

¹⁶⁵ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05. Zob. też R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 51–54; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 24; M. Piłaszewicz, *Glosa...*, s. 490; M. Świercz, *Glosa...*, s. 19, 22; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 308–309; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 48–49.

¹⁶⁶ H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 21–22; T. Nowak, *Kompetencje...*, s. 11–12, 15.

uznaniowość decyzji organu o zastosowaniu tego środka w zakresie identyfikacji „wątpliwości”. Stąd ryzyko nieuwajniania przez organ wątpliwości i rozstrzygnięcia ich na „własną rękę” celem uniknięcia procesu cywilnego. Co istotne, na etapie legislacyjnym zrezygnowano z przesłanki „poważnych wątpliwości”. Należałoby uznać, że wątpliwości powstają w razie niezgodności stanowisk organu i podatnika, w tym także w razie zgodnego oświadczenia stron umowy co do jej konkretnego charakteru, w razie braku jego potwierdzenia w innych dowodach, także w rzadszych przypadkach rozbieżności twierdzeń kontrahentów. Oczywiście podatnik może niewiąząco wnioskować o wystąpienie do sądu powszechnego. Natomiast organ nie powinien oczekiwać od podatnika wszczęcia postępowania o ustalenie stosunku prawnego¹⁶⁷.

Ze względu na stosowne odesłania do art. 199a § 3 o.p. organ może wytoczyć powództwo także w ramach kontroli podatkowej lub celno-skarbowej jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego¹⁶⁸. Z powództwem może wystąpić organ zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji¹⁶⁹. Na czas postępowania przed sądem powszechnym organ z urzędu zawiesza postępowanie podatkowe (art. 201 § 1 pkt 2 i art. 205a § 1 pkt 4 o.p.). W tym okresie nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (art. 54 § 1 pkt 4 o.p.) i zawieszeniu ulega bieg przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 3 o.p.). Ostateczne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej może się jednak opóźnić o lata¹⁷⁰. Jeśli wcześniej między stronami w ramach sporu cywilnoprawnego doszło do rozstrzygnięcia powództwa o świadczenie prawomocnym wyrokiem, to organ zasadniczo nie

¹⁶⁷ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05. W wyroku TK słusznie wskazano, że wątpliwości nie mogą być wynikiem subiektywnych zapatrywań danego organu, ale muszą wynikać ze zgromadzanego materiału dowodowego. Zob. też R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 53; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 24, 26; M. Lewandowski, *Powództwo...*, s. 321–322, 327; M. Piłaszewicz, *Glosa...*, s. 491; M. Świercz, *Glosa...*, s. 21–24; P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 189–190; H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 19–20, 22–23; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 48–49, 52–53; C. Kosikowski, *Autonomia...*, s. 7; C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 119–122; M. Kondej, *Klauzula...*, s. 29; A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 3; R. Bernat, *Wykładnia...*, s. 42, 48; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 137–138. Pojawił się również postulat wprowadzenia ustawowego obowiązku wystąpienia z powództwem w razie różnicy zdań między organem a podatnikiem, względnie przyznanie uprawnienia do wystąpienia z powództwem podatnikowi. Tak A. Franusz, A. Goettel, *Powództwo organów...*, s. 81–82, 85; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 26, 29; C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 122; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 185; M. Piłaszewicz, *Glosa...*, s. 491.

¹⁶⁸ Odmienne P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 190.

¹⁶⁹ M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 51. Jak się zdaje, przeciwnie R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 8. W praktyce najczęściej powództwa są wnoszone przez naczelników urzędów skarbowych. Zob. P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 208.

¹⁷⁰ H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 21; C. Kosikowski, *Autonomia...*, s. 7; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 182; R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 8; A. Hanusz, *Zasada...*, s. 49–50; A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 5–6; R. Bernat, *Wykładnia...*, s. 50. Natomiast K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 136, uważa, że nie trzeba zawieszać postępowania przed organem podatkowym.

powinien mieć wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którego wynikał tytuł do żadanego już wcześniej świadczenia i jednocześnie nie będzie w stanie wykazać przesłanki niezbędności, o której mowa niżej¹⁷¹.

Środek cywilnoprosesowy w postaci powództwa o ustalenie znajduje ogólną podstawę w art. 189 k.p.c., według którego powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny. Zgodnie z dominującym poglądem interes to przesłanka merytoryczna (podobnie jak legitymacja procesowa i istnienie prawa), a art. 189 k.p.c. to przepis materialnoprawny, a nie procesowy. Dochodzenie takiego ustalenia jest zwykle uznawane za środek typowo defensywny (prewencyjny)¹⁷². Na mocy przepisu szczególnego w art. 189¹ k.p.c. uprawnienie to przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Ten ostatni przepis nadaje formę prawną uprawnieniu organu (powództwo o ustalenie w trybie procesowym), przyznaje organom podatkowym zdolność sądową, przełamuje regułę ogólną z art. 189 k.p.c., pozwalając na wykazanie organowi interesu publicznoprawnego zamiast niemożliwego w tym przypadku do wykazania interesu prywatnoprawnego, wskazuje materialnoprawną przesłankę uwzględnienia powództwa polegającą na niezbędności wystąpienia przez organ z omawianym roszczeniem. Niezbędność nie oznacza, że czynność prawna musi bezpośrednio leżeć u podstaw przyszłej decyzji organu podatkowego. Wystarczy, że związane są z nią skutki podatkowe¹⁷³.

¹⁷¹ W tym kierunku chyba R. Bernat, *Wykładnia...*, s. 48. Por. M. Romańska, *Wykorzystanie powództwa o ustalenie (art. 189 k.p.c.) w stosunkach umownych*, „Palestra” 2015, nr 5–6, s. 98–99, według której w takiej sytuacji również „zwykle” powództwo o ustalenie nie jest co prawda objęte powagą rzeczy osądzonej, ale nie może być uwzględnione z powodu braku po stronie powoda interesu prawnego do uzyskania rozstrzygnięcia.

¹⁷² M. Romańska, *Wykorzystanie...*, s. 94–95, 98; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 26, 29; W. Szwaczko, *Ocena...*, s. 44. Stanowisko odmienne – o interesie prawnym jako przesłance procesowej, a nie merytorycznej – obszernie uzasadnia natomiast K. Weitz, *Charakter interesu prawnego jako przesłanki powództwa o ustalenie (art. 189 k.p.c.)*, „Przegląd Sądowy” 2018, nr 7–8, s. 7–36.

¹⁷³ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05; A. Franasz, A. Goettel, *Powództwo organów...*, s. 78–81; R. Zelwianski, *Ustalenie...*, s. 52; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 139–140. P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 190. W wyroku SN z 18 stycznia 2013 r., IV CSK 322/12, LEX 1350202 uznano jednak, że przesłanka niezbędności zastępuje interes prawny, ale nim nie jest ze względu m.in. na alternatywne instrumenty ochrony interesów fiskalnych państwa. Podobnie M. Lewandowski, *Powództwo...*, s. 324–325, 327. Krytycznie do tego stanowiska odnieśli się A. Franasz, A. Goettel, *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia prawa lub stosunku prawnego – glosa – IV CSK 322/12*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 12, s. 47–50. Natomiast P. Karwat, *Czy organy...*, s. 27–28 uważa, że prawdopodobieństwo przeprowadzenia skutecznego dowodu niezbędności jest znikome. Natomiast A. Hanusz dopuszczał powództwo organu o ustalenie także przed wprowadzeniem art. 189¹ k.p.c. (A. Hanusz, *Zasada...*, s. 49–50, A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 6).

Organ jako powód pozywa wszystkie strony stosunku cywilnoprawnego, choćby nie były uczestnikami postępowania podatkowego. Pozwani mają status współuczestników jednolitych. Organ musi też określić wartość przedmiotu sporu¹⁷⁴. Jako stronę powodową oznaczyć należy nazwę organu, a nie Skarb Państwa działający przez właściwy urząd skarbowy (*stationes fisci*)¹⁷⁵. Powództwo może dotyczyć jedynie żądania dokonania ustaleń w zakresie cywilnoprawnych praw i stosunków prawnych, nie zaś faktów (w wyjątkowych sytuacjach tzw. faktu prawotwórczego, np. nieważności wypowiedzenia umowy). Przedmiotami ustalenia mogą być istota prawna (natura) umownego stosunku prawnego, ustalenie treści niektórych elementów stosunku (postanowienia umownego) czy zasada, według której określana ma być wysokość świadczenia okresowego. Zapadłe orzeczenie jest deklaratywne i ma cechę prejudykatu wiążącego działające w sprawie organy podatkowe i ewentualnie sądy administracyjne obu instancji (art. 365 § 1 k.p.c.), co oznacza, że ustalone przez sąd powszechny fakty uznaje się za udowodnione w ramach procedur podatkowych. W przeciwieństwie do środków dowodowych rozstrzygnięcie sądu powszechnego nie podlega dowodzeniu ani tym bardziej weryfikacji w postępowaniu podatkowym czy kontrolnym. Brak wątpliwości po stronie organu skutkuje odrzuceniem pozwu ze względu na niedopuszczalność drogi sądowej (art. 199 § 1 pkt 1 k.p.c.). W wyroku uwzględniającym powództwo sąd dokonuje potwierdzenia negatywnego albo pozytywnego na podstawie norm prawa prywatnego. Natomiast w wyroku oddalającym powództwo potwierdzenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego zależy od przyczyny takiego rozstrzygnięcia. Przed sądem powszechnym organ powinien wykazać, że dokonane w wyroku ustalenie będzie determinować ocenę skutków podatkowych, np. zdecyduje o kształcie decyzji w postępowaniu podatkowym. Natomiast niewykazanie niezbędności – co pozostaje w ocenie sądu – prowadzi do oddalenia powództwa, co nie oznacza jednak, że stosunek prawny istnieje lub nie istnieje. W praktyce badanie tej przesłanki może być dla sądów powszechnych trudne, jako wymagające znajo-

¹⁷⁴ W kwestii współuczestnictwa zob. M. Romańska, *Wykorzystanie...*, s. 104–105. Nie jest jasne, czy będzie ona równa wartości umowy (wynagrodzenia), spornej kwocie podatku czy kwocie całego zobowiązania podatkowego w postępowaniu podatkowym. To ostatnie rozwiązanie przyjmują K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 180–181 i P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 195, 199. Zob. jednak postanowienie SN z 19 kwietnia 1989 r. II CZ 59/89, LEX 8956, dotyczące wartości przedmiotu sporu w sprawie o ustalenie, że strony wiązała nie umowa sprzedaży, lecz umowa o pośrednictwie przy sprzedaży.

¹⁷⁵ Wyroki SN: z 28 stycznia 2010 r., IV CSK 261/09, LEX 655210; z 18 stycznia 2013 r., IV CSK 322/12; P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 197.

mości prawa podatkowego¹⁷⁶. Wydaje się, że oddalenie powództwa ze względu na niewykazanie niezbędności nie zamyka drogi organowi podatkowemu do ponownego wytoczenia powództwa w razie zmiany okoliczności stanowiących podstawę oceny niezbędności¹⁷⁷. Zasady dotyczące rozkładu dowodu i postępowania dowodowego w procesie wytoczonym przez organ kształtują się tak jak w „zwykłych” postępowaniach cywilnych. Jednocześnie jednak, ze względu na obowiązki wynikające z ordynacji podatkowej, organ powinien przedstawić wszystkie zgromadzone dowody mające znaczenie dla kwestii kwalifikacji cywilnoprawnej czynności podatnika, także te wspierające stanowisko przeciwne do własnego. W razie zaniedbań organu stosowne dowody powinien w swoim interesie przedstawić podatnik¹⁷⁸. Z badań empirycznych wynika, że sądy dokonywały najczęściej ustaleń faktycznych na podstawie dowodów z dokumentów w postaci akt zgromadzonych przez organ podatkowy w ramach postępowania podatkowego, a jedynie sporadycznie zdarzało się analizować sądom inne jeszcze dokumenty, np. dotyczące wykonania umowy¹⁷⁹.

W praktyce omawiania instytucja nie zawsze odpowiada potrzebom postępowania podatkowego. Organy podatkowe zresztą często rygorystycznie pojmują hipotezę art. 199 § 3 o.p.¹⁸⁰ i dość oszczędnie korzystają z uprawnienia z art. 199a § 3 o.p., który jest czasochłonny – zwłaszcza w realiach polskiego sądownictwa powszechnego – i ogranicza swobodę działania organów podatkowych¹⁸¹ dyspo-

¹⁷⁶ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05; A. Franusz, A. Goettel, *Powództwo organów...*, s. 76–78, 82–83; M. Goettel, A. Goettel, *Prawo cywilne a prawo podatkowe...*, s. 55–56; H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 21, 23; R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 51–52; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 25, 28; C. Kosikowski, *Autonomia...*, s. 7; C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 123; M. Lewandowski, *Powództwo...*, s. 321, 326; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 180, 182; M. Świercz, *Glosa...*, s. 23; A. Zdunek, *Ocena...*, s. 312; M. Romańska, *Wykorzystanie...*, s. 96–97, 101, 106–107; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 139–140. Niektórzy autorzy traktują jednak art. 199a § 3 o.p. jako środek dowodowy. Zob. M. Piłaszewicz, *Glosa...*, s. 489; P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 189–190; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 46.

¹⁷⁷ K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 182–183; M. Romańska, *Wykorzystanie...*, s. 102. Problem ten wiąże się z zagadnieniem powagi rzeczy osądzonej (art. 366 k.p.c.).

¹⁷⁸ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05; R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 51; H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 20; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 25; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 179. Na kolizję zasad dowodowych w obu postępowaniach zwraca uwagę M. Świercz, *Glosa...*, s. 23–24. Przeciwno dopuszczalności ustalania przez sąd powszechny okoliczności faktycznych opowiada się K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 138. W kwestii problemów dowodowych zob. też P. Karwat, *Sądowa...*, s. 32.

¹⁷⁹ P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 203.

¹⁸⁰ Jako ograniczoną do sytuacji, gdy czynność cywilnoprawna wypełnia znamiona przedmiotu opodatkowania w sposób wyłączny i samodzielny bez poddawania modyfikacjom prawa podatkowego, tj. w podatku od czynności cywilnoprawnych albo do sytuacji weryfikacji samego „istnienia” stosunku prawnego i jego przyporządkowania do typu kodeksowego, ale już nie jego „treści” (np. wysokości świadczeń). Szerzej K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 140, 190, 385.

¹⁸¹ H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 22. W badaniach empirycznych na podstawie 50 spraw wyliczono średni czas postępowania pierwszoinstancyjnego na 659 dni. Zob. P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 206.

nujących obecnie całym arsenalem instrumentów antyabuzyjnych. Po pierwsze, podatnik, w celu ochrony własnego interesu w postępowaniu podatkowym nie jest uprawniony do wytoczenia powództwa przeciwko organowi lub drugiej stronie umowy w sytuacji niespornej¹⁸². Podatnicy mogą starać się następnie co najwyżej podważyć zaniechania organów przed sądem administracyjnym¹⁸³. Po drugie, stan faktyczny może wskazywać na istnienie alternatywnych możliwych stosunków prawnych, np. czy podatnik jest stroną umowy sprzedaży czy darowizny. Jednak sąd nie ma możliwości orzeczenia o tym, który ze stosunków istnieje. Wykluczenie jednego stosunku nie rozwiewa wszystkich wątpliwości organu. W takim przypadku organowi pozostaje wniesienie kolejnego pozwu lub samodzielne ustalenie stanu faktycznego. Środkiem zaradczym byłoby zwrócenie się przez organ w pierwotnym pozwie z żądaniem ewentualnym na wypadek nieuwzględnienia powództwa. Niedopuszczalne jest jednak żądanie, by na wypadek ustalenia przez sąd nieistnienia wskazanego przez stronę powodową stosunku prawnego lub prawa sąd sam oznaczył, jaki stosunek prawny lub jakie prawo zachodzi¹⁸⁴. Po trzecie, nie jest jasne, czy w sytuacji toczącego się już między stronami sporu o prawo lub stosunek prawny organ podatkowy

Na czasochłonność wskazuje też TK w wyroku z 14 czerwca 2006 r., K 53/05, zastrzegając jednocześnie, że „szybkość postępowania nie może dominować nad potrzebą wydania prawidłowej decyzji podatkowej opartej na ustaleniach zgodnych ze stanem faktycznym”, i sugerując ustawodawcy „uzupełnienie regulacji ustawowych o odpowiednie rozwiązania, które zapobiegać będą przewlekłości postępowania”. Należy pamiętać, że stronom przysługuje apelacja. Zob. też R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 51; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 26–27; C. Kosikowski, *Autonomia...*, s. 7; C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 123; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 183; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 140.

¹⁸² Uchwała SN z 28 września 2005 r., I PZP 2/05, LEX 155412; P. Karwat, *Czy organy...*, s. 26; C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 121; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 180, 184.

¹⁸³ Zasadność zarzutu naruszenia przez organ art. 199a § 3 o.p. poprzez zaniechanie wytoczenia powództwa z art. 189¹ k.p.c. uznano w wyroku NSA z 20 stycznia 2009 r., II FSK 1509/07, LEX 508210; w prawomocnych wyrokach WSA w Warszawie z 31 maja 2006 r., III SA/Wa 983/06, LEX 244695; z 16 października 2006 r., III SA/Wa 2601/06, LEX 912833; w wyroku WSA w Krakowie z 9 sierpnia 2007 r., I SA/Kr 296/06, LEX 282465. Odmienne w wyroku NSA z 20 lutego 2009 r., II FSK 1751/07, LEX 519003. Zob. H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 23; K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 138; K. Kobyłko, *Klauzula...*, s. 178, 180. Ten ostatni autor wskazuje nawet na podstawę wznowienia postępowania w razie wydania decyzji bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu (art. 240 § 1 pkt 6 o.p.).

¹⁸⁴ A. Franusz, A. Goettel, *Powództwo organów...*, s. 81, 84–85; P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 202; H. Filipczyk, *Kwalifikacja...*, s. 20–21. Por. też C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 122. Zdaniem ostatniego autora organ i podatnik oczekiwali by od sądu powszechnego ustalenia dodatkowo, czy nie pozostawiano pewnych czynności lub czy nie zmierzano do obejścia prawa podatkowego. Przeciwny temu jest R. Mastalski, *Kontrowersyjne...*, s. 7–8, według którego do rozstrzygnięcia o obejściu prawa podatkowego uprawniony jest tylko sąd administracyjny sprawujący kontrolę działalności administracji publicznej. Podobnie M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 48.

może realizować uprawnienie z art. 199a § 3 o.p.¹⁸⁵. Należałoby raczej uznać, że ze względu na tożsamość przedmiotową powstaje stan zawisłości skutkujący odrzuceniem pozwu organu (art. 199 § 1 pkt 2 k.p.c.)¹⁸⁶. W takiej sytuacji organ powinien zawiesić postępowanie do czasu rozstrzygnięcia sporu cywilnego (art. 201 § 1 pkt 2 o.p.)¹⁸⁷. Po czwarte, wiążący charakter wyroku sądu powszechnego – zwłaszcza niekorzystnego dla podatnika – sprawia, że dwuinstancyjność postępowania podatkowego i możliwość weryfikacji decyzji organu przez sądy administracyjne mogą mieć iluzoryczne znaczenie¹⁸⁸.

Co do zasady miejscowo właściwy powinien być sąd właściwości ogólnej pozwanego (podatnika) w myśl zasady *actor sequitur forum rei*, a w przypadku wielości i różnego miejsca zamieszkania stron czynności prawnej wybór sądu powinien należeć do powoda¹⁸⁹. Sporne jest, czy w przypadku zapisu prorogacyjnego¹⁹⁰ lub zapisu na sąd polubowny¹⁹¹ dopuszczalne jest wytoczenie powództwa o ustalenie przed sądem powszechnym bez uwzględnienia zapisu. Klauzulą prorogacyjną można w „zwykłych” sprawach cywilnych objąć spory o ustalenie stosunku prawnego lub prawa. Również w odniesieniu do zdatności arbitrażowej dominuje obecnie pogląd, że strony mogą poddać do rozpoznania sądu polubownego spór o ustalenie stosunku prawnego lub prawa, tym nieistnienia umowy lub stwierdzenie jej nieważności¹⁹². Należałoby chyba przyjąć, że klauzu-

¹⁸⁵ P. Karwat, *Czy organy...*, s. 27.

¹⁸⁶ Tak też chyba K. Kobylko, *Klauzula...*, s. 182.

¹⁸⁷ P. Karwat, *Sądowa...*, s. 31.

¹⁸⁸ C. Kosikowski, *Glosa...*, s. 121–122.

¹⁸⁹ Tak K. Kobylko, *Klauzula...*, s. 182. Nie można się jednak zgodzić z autorem, że rzeczowo właściwy będzie sąd okręgowy z uwagi na niemajątkowy charakter sprawy.

¹⁹⁰ Strony mogą umówić się na piśmie o poddanie sądowi pierwszej instancji, który według ustawy nie jest miejscowo właściwy, sporu już wynikłego lub sporów mogących w przyszłości wyniknąć z oznaczonego stosunku prawnego. Sąd ten będzie wówczas wyłącznie właściwy, jeżeli strony nie postanowiły inaczej (art. 46 § 1 k.p.c.). Strony oznaczonego stosunku prawnego mogą umówić się na piśmie o poddanie jurysdykcji sądów państwa obcego wynikłych lub mogących wyniknąć z niego spraw o prawa majątkowe, wyłączając jurysdykcję sądów polskich, jeżeli umowa taka jest skuteczna według prawa mającego do niej zastosowanie w państwie obcym (art. 1105 § 1 k.p.c.). Brak jurysdykcji krajowej sąd bierze pod rozwagę z urzędu w każdym stanie sprawy. W razie stwierdzenia braku jurysdykcji krajowej sąd odrzuca pozew lub wniosek (art. 1099 § 1 k.p.c.).

¹⁹¹ Poddanie sporu pod rozstrzygnięcie sądu polubownego wymaga umowy stron, w której należy wskazać przedmiot sporu lub stosunek prawny, z którego spór wyniknął lub może wyniknąć (zapis na sąd polubowny) (art. 1161 § 1 k.p.c.). W razie wniesienia do sądu sprawy dotyczącej sporu objętego zapisem na sąd polubowny sąd odrzuca pozew lub wniosek o wszczęcie postępowania nieprocesowego, jeżeli pozwany albo uczestnik postępowania nieprocesowego podniósł zarzut zapisu na sąd polubowny przed wdaniem się w spór co do istoty sprawy (art. 1165 § 1 k.p.c.).

¹⁹² Postanowienia SN: z 21 maja 2010 r., II CSK 670/09, LEX 589813; z 18 czerwca 2010 r., V CSK 434/09, LEX 738365, uchwała SN z 23 września 2010 r., III CZP 57/10, LEX 602463. Zob. też

la prorogacyjna i zapis na sąd polubowny nie wiążą organu podatkowego, który nie jest stroną umowy prorogacyjnej czy umowy o arbitraż. W dodatku analizowane powództwo nie jest wynikiem sporu między stronami transakcji (por. art. 46 § 1 k.p.c. i art. 1161 § 1 k.p.c.), choć mieści się w kategorii spraw o prawa majątkowe (por. art. 1105 § 1 k.p.c.). Za powyższym stanowiskiem przemawiają też względy celowościowe, w szczególności różne zagrożenia w przypadku odmiennej interpretacji. Polski sąd państwowy jest związany prawem, w tym zasadami legalności i praworządności, podczas gdy sąd polubowny może orzekać z uwzględnieniem reguł słuszności, a nawet odstąpić od wymogu przestrzegania obowiązujących przepisów prawa materialnego. W przypadku zagranicznego sądu państwowego polski organ nie znałby procedury, a zagraniczne orzeczenie mogłoby wymagać procedury uznania w Polsce. Polskie państwo nie ma też kontroli nad jakością zagranicznego orzecznictwa. Problematiczne byłoby też przekazywanie akt sprawy podatkowej obcej instytucji sądowniczej. Nie wdając się w szczegółowe rozważania co do sądu właściwego, wydaje się, że rozwiązania kodeksowe dotyczące właściwości miejscowej powinny pozwolić na określenie sądu właściwego nawet w przypadku, gdy podatnik i pozostałe strony umowy nie mają siedziby w Polsce (np. art. 33 i 34 k.p.c.).

Z częściowych statystyk opracowanych na podstawie danych uzyskanych w trybie informacji publicznej przez P. Kowalskiego wynika, że liczba wnoszonych do sądów powszechnych powództw przez organy podatkowe jest znikoma. Najczęściej pozwy wnoszone są w przedmiocie podatków dochodowych i dotyczą przedsiębiorców. Sądy I instancji najczęściej uwzględniają powództwo, ustalając nieistnienie stosunku prawnego z uwagi na nieważność umowy z powodu pozorności. Można przypuszczać, że niewystępowanie przez organy z powództwem jest wynikiem dokonywania przez nie samodzielnej kwalifikacji czynności prawnej w trybie art. 199a § 1 o.p.¹⁹³. Jednak w sprawach z elementem obcym, w których występują szczególne trudności z kwalifikacją czynności cywilnoprawnych podjętych przez podatnika, szczególnie celowe może być skorzystanie z pomocy właściwego sądu powszechnego. Organy nie znają prawa obcego i mają ograniczone instrumenty, aby samodzielnie dokonywać ustaleń stosunków cywilnoprawnych z elementem obcym. Dziwi więc,

A. Fiutowska, *Dopuszczalność powództwa o ustalenie związania zapisem na sąd polubowny w trybie art. 189 k.p.c. wobec ograniczenia kognicji sądu powszechnego w sprawach poddanych rozstrzygnięciu sądu polubownego*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2017, nr 9, s. 50–56.

¹⁹³ P. Kowalski, *Powództwo...*, s. 208–209. Autor stawia pytanie o zasadność utrzymywania instytucji z art. 189¹ k.p.c. w związku z art. 199a § 3 o.p.

że nie odnotowano tego typu spraw rozpoznawanych przez sądy wskutek powództw organów podatkowych.

Jak już wcześniej wzmiankowano, w polskiej doktrynie postępowania cywilnego od niedawna dyskutuje się, czy uznanie interesu prawnego z art. 189 k.p.c. za przesłankę materialnoprawną w ogóle pozwala na zastosowanie prawa obcego. Logiczną konsekwencją tej koncepcji jest stosowanie przez polski sąd nie art. 189 k.p.c., ale jego odpowiednika określonego w prawie obcym, jeśli w sprawie właściwe jest prawo obce. Rozwiązaniem mogłoby być uznanie procesowego charakteru analizowanego przepisu¹⁹⁴. Różnice przy przyjęciu którejś z koncepcji rysują się wówczas w sferze skutków prawnych braku po stronie powoda interesu prawnego, sposobu jego badania przez sąd, kwestii prawomocności, postępowania odwoławczego i kasacyjnego. Oczywiście analiza tego zagadnienia wykracza poza ramy niniejszego opracowania¹⁹⁵. W doktrynie prawa podatkowego pojawił się nawet pogląd (błędnie uzasadniony), że powództwo organu podatkowego o ustalenie czynności prawnej dokonanej na terytorium innego kraju jest niedopuszczalne¹⁹⁶.

Jeśli jednak podzielić dominujące stanowisko o materialnoprawnym charakterze art. 189 k.p.c., to można by próbować bronić koncepcji, że art. 189¹ k.p.c. stosowany łącznie z art. 189 k.p.c. jest przepisem wymuszającym swoje zastosowanie. Z treści i funkcji przepisu przyznającego organowi podatkowemu uprawnienie do wytoczenia powództwa do sądu powszechnego wynika, że ma być on stosowany bez względu na to, jakiemu prawu dany stosunek podlega. Dochodziłby więc on do głosu obok prawa zasadniczo dla danego stosunku (danej sytuacji) właściwego. Strony nie mogłyby pozbawić organu podatkowego tego uprawnienia, umawiając się na prawo właściwe nieprzewidujące powództwa o ustalenie dostępnego dla organów podatkowych. Oczywiście w razie uznania procesowego charakteru art. 189 i 189¹ k.p.c. problem ten nie wystąpi.

Z powyższego wynika, że instrument z art. 199a § 3 o.p. w obecnym kształcie jest mało efektywnym środkiem ustalania treści stosunków cywilnoprawnych

¹⁹⁴ Według prawa procesowego cywilnego stosuje się prawo krajowe (*legis fori processualis*), o ile ustawa inaczej nie stanowi. Według reguł prawa materialnego uwzględnia się zaś prawo właściwe wskazane przez odpowiedni łącznik. Szerzej K. Weitz, *Charakter...*, s. 26. Problem dostrzegał dawniej M. Allerhand, *Sądowe dochodzenie zobowiązań niezupełnych*, „Polski Proces Cywilny” 1939, nr 7–8, s. 195–197.

¹⁹⁵ Analizuje to K. Weitz, *Charakter...*, s. 27–35.

¹⁹⁶ R. Bernat, *Wykładnia...*, s. 48. Autor wskazuje na art. 1099 k.p.c. dotyczący braku jurysdykcji krajowej. Jednakże płaszczyzny jurysdykcji i prawa właściwego nie można utożsamiać, a miejsce dokonania czynności prawnej (*lex loci actus*) jest tylko jednym z możliwych łączników i zwykle nie decyduje o prawie właściwym dla weryfikacji ważności, treści i wykładni czynności, ale co najwyżej dla weryfikacji jej formy.

z elementem obcym. Jednocześnie jest to narzędzie bardzo trudne w stosowaniu na tle pojawiających się licznych wątpliwości natury procesowej. Należałoby jednak przynajmniej podjąć próbę jego wykorzystania przed ewentualnym uwzględnieniem zamiast prawa obcego prawa polskiego jako statutu zastępczego (art. 10 ust. 2 p.p.m.).

5.6. Kontrola sądownoadministracyjna uwzględniania obcego prawa prywatnego przez organy

Ze względu na ramy niniejszego opracowania kwestia weryfikacji uwzględniania prawa obcego na etapie postępowania sądownoadministracyjnego została ograniczona do kilku uwag.

Po pierwsze, odmiennie niż organy podatkowe sądy administracyjne nie stosują przepisów materialnego i procesowego prawa podatkowego w tym znaczeniu, że nie ustalają bezpośrednio uprawnień i powinności adresatów norm (podatników). Oceniają jedynie zgodność zaskarżonego aktu administracyjnego ze stosowną podstawą prawną na płaszczyźnie materialnej, proceduralnej i ustrojowej. Stosowanie przepisów prawa podatkowego tworzących tzw. normy dopełnienia (przepisów stosowanych przez organ podatkowy) w ramach kontroli działalności administracji podatkowej ujmuje się co najwyżej jako „weryfikacyjne stosowanie prawa” (por. art. 174 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁹⁷ o podstawach skargi kasacyjnej). Zadaniem sądu nie jest też dokonywanie ustaleń faktycznych. Jedynie wyjątkowo sąd może przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów (art. 106 § 3 p.p.s.a.). Elementem kontroli legalności działania organu podatkowego jest jedynie powinność zbadania przez sąd, czy dokonując ustalenia stanu faktycznego, organ nie naruszył przepisów proceduralnych pozwalających na urzeczywistnienie zasady prawdy obiektywnej¹⁹⁸. Tym bardziej sąd administracyjny nie „stosuje” norm prawa prywatnego międzynarodowego ani wskazanych przez normę kolizyjną norm prawa obcego.

¹⁹⁷ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz.U. 2019, poz. 2325 ze zm.

¹⁹⁸ Uchwała NSA z 26 października 2009 r., I OPS 10/09, LEX 524941; D. Gregorczyk, *Stosowanie prawa administracyjnego przez sąd administracyjny*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Sądowe stosowanie prawa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2014, s. 47–57.

Inaczej niż w postępowaniu cywilnym¹⁹⁹ naruszenie wiążącej organ normy kolizyjnej (poprzez niezastosowanie prawa właściwego), nieprawidłowe zastosowanie normy kolizyjnej obowiązującej w Polsce, błędy organu w ustaleniu (zrozumieniu) prawa obcego, niewłaściwa wykładnia i zastosowanie prawa obcego i niewystarczające wysiłki podejmowane w celu stwierdzenia treści prawa obcego nie będą stanowiły samodzielnej podstawy uchylenia rozstrzygnięcia organu.

Nie oznacza to jednak, że błędna rekonstrukcja treści czynności cywilnoprawnej i inne błędy wynikające z nieuwzględnienia właściwego prawa prywatnego nie mogą być w sposób pośredni przedmiotem skargi do sądu administracyjnego²⁰⁰. Ewentualny zarzut w skardze do WSA, związany z nieuwzględnieniem przez organ właściwego prawa obcego, może być ujmowany jako naruszenie materialnego przepisu ustawy podatkowej w ewentualnym powiązaniu z regulacjami prawa kolizyjnego i właściwego prawa prywatnego, o ile przepisy podatkowe odsyłają milcząco lub wprost do prawa prywatnego²⁰¹. W sporze dotyczącym cen transferowych można nadto konstruować zarzut nieuwzględnienia prawa obcego na naruszeniu przez organ przepisów materialnych dotyczących sposobu i trybu oceny zgodności warunków ustalonych przez podmioty powiązane z warunkami, jakie ustaliłyby między sobą podmioty niepowiązane. W części przypadków zarzut nie powinien być ujmowany jako naruszenie przepisu prawa materialnego, ale powinien być formułowany raczej na płaszczyźnie naruszeń procedury.

Po drugie, skoro zadaniem sądów administracyjnych nie jest dokonywanie ustaleń faktycznych, a jedynie kontrola stosowania przepisów przez organy administracji publicznej, to ich działalność w zasadzie wyjątkowo i w wąskim zakresie wymaga współdziałania z organami innych państw. Stosownie do art. 300 p.p.s.a. w sprawach nieuregulowanych w ustawie do postępowania w zakresie obrotu zagranicznego stosuje się odpowiednio przepisy o ustroju sądów powszechnych oraz przepisy kodeksu postępowania cywilnego dotyczące międzynarodowego postępowania cywilnego. Przepis ten poddawany jest słusznej krytyce, ponieważ przepisy z zakresu międzynarodowego postępowania cywilnego w niewielkim tylko zakresie nadają się do odpowiedniego zastoso-

¹⁹⁹ Por. W. Popiołek, M. Zachariasiewicz, *Poland...*, s. 289; K. Sznajder-Peroń, *Zagadnienia...*, s. 21.

²⁰⁰ A. Hanusz, *Swoboda...*, s. 6 postrzega natomiast błędną kwalifikację umowy cywilnoprawnej prowadzącą do niewłaściwego rozstrzygnięcia sprawy jako naruszenie prawa materialnego.

²⁰¹ Tak też K. Radzikowski, *Prawnopodatkowe...*, s. 61. Por. wyrok NSA z 11 sierpnia 2010 r., II FSK 519/09, LEX 628709, według którego przepis cywilnoprawny nie może być podstawą rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Nie jest ona bowiem sprawą z zakresu prawa cywilnego.

wania przez sąd administracyjny²⁰². Na podstawie wspomnianego odesłania w postępowaniu sądowoadministracyjnym można stosować np. art. 1138 k.p.c. zrównujący moc dowodową zagranicznych dokumentów urzędowych z polskimi dokumentami urzędowymi²⁰³. Kontrowersyjna jest natomiast dopuszczalność zastosowania na podstawie tego odesłania art. 51a p.u.s.p. ze względu na ograniczoną kognicję sądu administracyjnego. Są jednak argumenty za stanowiskiem, że w ramach kontroli uwzględnienia przez organ prawa obcego sąd powinien z urzędu ustalić to prawo obce, korzystając ze środków poszukiwania treści tego prawa. Rzetelna kontrola naruszenia materialnego przepisu ustawy podatkowej może bowiem wymagać weryfikacji prawidłowego uwzględnienia prywatnoprawnej normy prawa obcego. Na gruncie obecnej praktyki sądowej szanse na uwzględnienie takiego zarzutu nie są duże. Dlatego w skardze kasacyjnej w większości przypadków nie należy koncentrować się jedynie na naruszeniu art. 300 p.p.s.a. i przepisów kodeksu postępowania cywilnego, co jest stosunkowo częstą praktyką skarżących. W ramach „norm dopełnienia” można natomiast zarzucać naruszenie przepisów procedury podatkowej dotyczących postępowania dowodowego. Skoro ustawa ogranicza kompetencje sądów administracyjnych w zakresie przeprowadzania dowodów, to tym większe znaczenie mają zarzuty naruszenia art. 199a § 1–3 o.p.²⁰⁴

Po trzecie, w praktyce podatnik może mieć ograniczony zasób środków służących przekonaniu sądu do stanowiska o obowiązku uwzględnienia przez organ obcego prawa prywatnego. Podatnicy przedstawiają nieraz opinie dotyczące prawa obcego²⁰⁵. Sąd powinien oczywiście uwzględnić opinię znajdującą się już w aktach sprawy podatkowej, ale przeprowadzenie dowodu uzupełniającego z opinii może spotkać się z odmową (art. 106 § 3 p.p.s.a.). Sąd administracyjny nie jest też uprawniony do przeprowadzania dowodu z opinii biegłych. Jeśli uznałby on za zasadne skorzystanie z pomocy biegłego, to powinien przekazać sprawę do organu podatkowego ze wskazaniem konieczności powołania biegłego z zakresu prawa obcego²⁰⁶.

²⁰² J. Człowiekowska, *Podmioty zagraniczne w postępowaniu administracyjnym i sądowoadministracyjnym – wybrane zagadnienia*, [w:] Z. Czarnik, J. Połuszny, L. Żukowski (red.), *Internacjonalizacja administracji publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 243–244.

²⁰³ Ł. Dąbrowski, *Moc...*, s. 122–123; J. Sadowska, *Moc...*, s. 47.

²⁰⁴ Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05; R. Zelwiański, *Ustalenie...*, s. 53; M. Chodacka, *Skuteczność...*, s. 52; M. Piłaszewicz, *Glosa...*, s. 489, 492; M. Świercz, *Glosa...*, s. 22.

²⁰⁵ Wyrok NSA z 6 lipca 2022 r., II FSK 2977/19.

²⁰⁶ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie...*, s. 13.

Ilustracją powyższych uwag jest wyrok NSA z 29 lipca 2008 r.²⁰⁷, w którym nie podzielono zarzutów strony opartych na art. 300 p.p.s.a. i art. 1143 k.p.c. oraz prawie prywatnym międzynarodowym. Odmówiono wystąpienia z żądaniem informacji o prawie państwa obcego celem dokonania ustaleń faktycznych i merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Argumentowano, że „sądy administracyjne nie stosują przepisów prawa materialnego, ich zadaniem nie jest też dokonywanie ustaleń faktycznych, a jedynie kontrola stosowania przepisów prawa przez organy administracji publicznej (art. 1 § 1 i § 2 p.u.s.a.)”. Na marginesie: NSA w sprawie tej uznał, że brak było również elementu obcego w sprawie. Ponadto problemy związane z nieuwzględnieniem przez organy, a następnie przez sądy administracyjne właściwego prawa obcego obrazuje sprawa rozstrzygnięta wyrokiem NSA z 6 lipca 2022 r.²⁰⁸. Zdaniem NSA do kwalifikacji wkładu polskiego podatnika na kapitał rezerwowy niemieckiej spółki należało zastosować polskie przepisy prawa handlowego, a nie ustawodawstwo niemieckie. Sąd nie ustosunkował się do opinii niemieckich prawników dotyczących prawa obcego i opinii polskich ekspertów dotyczących polskich instytucji porównywalnych dostarczonych w toku postępowania. Rozstrzygnięcie spotkało się z trafną krytyką doktryny²⁰⁹.

6. Wnioski

Fakty instytucjonalne podlegające kwalifikacji w świetle polskiego prawa podatkowego mogą być kreowane na podstawie obcego prawa prywatnego. W praktyce często stosunki umowne i inne stosunki cywilnoprawne, w których uczestniczą polscy podatnicy, podlegają prawu obcemu. Mimo międzynarodowych kontaktów gospodarczych i funkcjonowania w Polsce wielonarodowych grup kapitałowych nie poświęca się temu problemowi – niestety – wiele uwagi. Wciąż jednak, rekonstruując stan faktyczny, organy podatkowe mają obowiązek uwzględniania prawa obcego, czego często nie są świadome. Rozstrzygania spraw z elementem obcym nie ułatwia to, że polskie ustawy podatkowe często są nadmiernie inspirowane polskim prawem prywatnym bez namysłu nad ich rolą dla obrotu międzynarodowego. Mechanika prawa prywatnego międzynarodowego, w tym normy kolizyjne,

²⁰⁷ Wyrok NSA z 29 lipca 2008 r., II FSK 172/08, LEX 486474.

²⁰⁸ Wyrok NSA z 6 lipca 2022 r., II FSK 2977/19.

²⁰⁹ H. Litwińczuk, *Znaczenie...*, s. 55–59; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Znaczenie...*, s. 6–13.

ma do odegrania istotną rolę w praktyce podatkowej. Organy podatkowe muszą umieć stosować te normy, aby prawidłowo ocenić sytuację z elementem obcym. Szczególnie przydatna dla potrzeb stosowania prawa podatkowego może okazać się metoda substytucji i ekwiwalencji pojęć.

Konieczność uwzględnienia prawa obcego współkształtującego sytuację prawnopodatkową występuje zarówno w materialnym, jak i procesowym prawie podatkowym. Wydaje się to oczywiste w podatku od czynności cywilnoprawnych, w którym bezpośrednim przedmiotem opodatkowania może być czynność prawna poddana prawu obcemu. Jednak również w podatku od towarów i usług oraz podatkach dochodowych prawo obce może mieć wpływ na identyfikację transakcji współkształtującej przedmiot opodatkowania i na kluczowe elementy konstrukcyjne podatku (np. podstawę opodatkowania, moment powstania obowiązku podatkowego czy rozpoznania przychodu). W ostatnich latach problematyka uwzględniania prawa obcego zyskuje na znaczeniu w dziedzinie cen transferowych, a organy muszą rozwiązywać problemy związane np. z określeniem skutków transgranicznych transakcji finansowych czy skomplikowanych operacji rozliczeniowych.

Organ podatkowy ma obowiązek uwzględniania normy kolizyjnej i prawa obcego z urzędu. Powinien podejmować wszelkie możliwe działania w celu ustalenia prawa obcego, choć aktualnie nie dysponuje takimi instrumentami jak sądy powszechne. Proces uwzględniania prawa obcego wiąże się z wyzwaniem proceduralnymi (także dowodowymi) i może wydłużać czas postępowania. Organ podatkowy uprawniony jest zasadniczo do samodzielnego ustalania sytuacji faktycznej i treści czynności prawnych, również regulowanych przez obce prawo prywatne. Organ nie jest jednak w stanie uwzględnić zgodnego zamiaru stron i celu czynności bez osadzenia w konkretnym porządku prywatnoprawnym. W praktyce organy uchylają się od ustalenia treści umów i ich wykładni zgodnie z właściwym prawem obcym, i to nie tylko z urzędu, lecz także w razie inicjatywy strony przedkładającej wyjaśnienia i ekspertyzy dotyczące prawa obcego.

Organ może skorzystać z pomocy sądu powszechnego w przypadku kłopotów z właściwą kwalifikacją czynności cywilnoprawnych podjętych przez podatnika pod rządami obcego prawa prywatnego. Sąd powszechny jest faktycznie i prawnie kompetentny do ustalania skomplikowanych zagadnień cywilnoprawnych na podstawie prawa właściwego. Strony nie mogą skutecznie wyłączyć wspomnianego uprawnienia organu w umowie między nimi. Niestety, organy zazwyczaj nie ujawniają wątpliwości co do treści czynności i uchylają się od występowania z powództwami o ustalenie stosunku prawnego. Poza tym w obecnym kształcie rozwiązanie jest mało efektywne i może przedłużać

postępowanie podatkowe o lata. Są zresztą trudności w praktycznym stosowaniu przepisów procedury cywilnej, a użyteczności powództwa o ustalenie nie poprawiają ograniczenia procesowe nieadekwatne do potrzeb postępowania podatkowego. Być może z tego powodu nie odnotowuje się spraw z elementem obcym rozpoznawanych przez sądy wskutek powództw organów podatkowych.

Błędy organów wynikające z nieuwzględnienia właściwego prawa prywatnego mogą być w sposób pośredni przedmiotem zaskarżenia do sądów administracyjnych. Pamiętając o przyjętym w Polsce modelu sądownictwa administracyjnego, konieczne jest jednak odpowiednie sformułowanie zarzutów. Niestety, jakość orzecznictwa sądownoadministracyjnego w zakresie zagadnień transgranicznych nie jest jeszcze zadowalająca.

Bibliografia

Akty prawne

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tj. Dz.U. 2023, poz. 1610.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz.U. 2023, poz. 2805.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tj. Dz.U. 2024, poz. 295.
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych, tj. Dz.U. 2020, poz. 2072.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tj. Dz.U. 2019, poz. 2325.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tj. Dz.U. 2023, poz. 1570.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. 2005 Nr 143, poz. 1199.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) 864/2007 z dnia 11 lipca 2007 r. dotyczące prawa właściwego dla zobowiązań pozaumownych (Rzym II), Dz. Urz. UE L 199 z 31.07.2007 r., s. 40–49.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) 593/2008 z dnia 17 czerwca 2008 r. w sprawie prawa właściwego dla zobowiązań umownych (Rzym I), Dz. Urz. UE L 177 z 4.07.2008 r., s. 6–16.

Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. Prawo prywatne międzynarodowe, t.j. Dz.U. 2023, poz. 503.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, t.j. Dz.U. 2024, poz. 1588.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2023, poz. 1129.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, t.j. Dz.U. 2023, poz. 1783.

Akty urzędowe

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowe: z 18 grudnia 2020 r., 0111-KDIB1-1.4010.424.2020.1.AW

Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowe z 11 marca 2021 r., 0111-KDIB1-2.4010.563.2020.1.SK.

Interpretacja ogólna Ministra Finansów nr DCT1.8203.4.2020 z 29 grudnia 2021 r. w sprawie definicji transakcji kontrolowanej.

Orzecznictwo

Postanowienie SN z 19 kwietnia 1989 r. II CZ 59/89, LEX 8956.

Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03, LEX 112993.

Uchwała SN z 28 września 2005 r., I PZP 2/05, LEX 155412.

Wyrok WSA w Warszawie z 31 maja 2006 r., III SA/Wa 983/06, LEX 244695.

Wyrok TK z 14 czerwca 2006 r., K 53/05, LEX 197893.

Wyrok WSA w Warszawie z 16 października 2006 r., III SA/Wa 2601/06, LEX 912833.

Wyrok WSA w Warszawie z 16 października 2006 r., III SA/Wa 2602/06, LEX 294135.

Wyrok WSA w Krakowie z 9 sierpnia 2007 r., I SA/Kr 296/06, LEX 282465.

Wyrok NSA z 29 lipca 2008 r., II FSK 172/08, LEX 486474.

Wyrok NSA z 20 stycznia 2009 r., II FSK 1509/07, LEX 508210.

Wyrok NSA z 20 lutego 2009 r., II FSK 1751/07, LEX 519003.

Uchwała NSA z 26 października 2009 r., I OPS 10/09, LEX 524941.

Wyrok SN z 28 stycznia 2010 r., IV CSK 261/09, LEX 655210.

Wyrok NSA z 16 kwietnia 2010 r., II FSK 548/09, LEX 596506.

Wyrok NSA z 11 sierpnia 2010 r., II FSK 519/09, LEX 628709.
Wyrok WSA w Łodzi z 19 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1262/11, LEX 1109701.
Wyrok SN z 18 stycznia 2013 r., IV CSK 322/12, LEX 1350202.
Wyrok NSA z 20 marca 2013 r., II FSK 1510/11, LEX 1301080.
Wyrok NSA z 30 lipca 2013 r., II FSK 2364/11, LEX 1557935.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 27 kwietnia 2015 r., I SA/Bd 31/15, LEX 1849989.
Wyrok WSA w Krakowie z 24 czerwca 2015 r., I SA/Kr 749/15, LEX 1787033.
Wyrok WSA w Szczecinie z 22 października 2015 r., I SA/Sz 839/15, LEX 1935969.
Wyrok SA w Krakowie z 17 maja 2018 r., I ACa 1375/17, LEX 2527001.
Wyrok NSA z 16 maja 2019 r., II FSK 1811/18, LEX 2684531.
Wyrok NSA z 25 września 2019 r., II FSK 3116/17, LEX 2769189.
Wyrok NSA z 6 lutego 2020 r., II FSK 697/18, LEX 3010240.
Wyrok NSA z 18 sierpnia 2020 r., II FSK 2083/19, LEX 3048877.
Wyrok WSA w Gliwicach z 2 lipca 2021 r., I SA/Gl 431/21, LEX 3218157.
Wyrok NSA z 6 lipca 2022 r., II FSK 2977/19, LEX 3390629.
Wyrok WSA we Wrocławiu z 20 czerwca 2023 r., I SA/Wr 557/21, LEX 3573055.

Publikacje

Allerhand M., *Sądowe dochodzenie zobowiązań niepełnych*, „Polski Proces Cywilny” 1939, nr 7–8, s. 193–206.
Banul, P. *Uwagi dotyczące ustalania treści prawa obcego w postępowaniu cywilnym*, „Prawo i Więź” 2020, nr 2, s. 160–179.
Bernat R., *Wykładnia logiczna artykułu 199a ustawy Ordynacja podatkowa*, „Acta Iuris Stetinensis” 2016, nr 14, s. 41–53.
Biegalski A., Bieniek E., *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 sierpnia 2008 r.*, II FSK 782/07, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 7–8, s. 550–558.
Błaszczyk P., *Pojęcie siedziby osoby prawnej w nowej ustawie o prawie prywatnym międzynarodowym*, „Państwo i Prawo” 2011, nr 11, s. 84–97.
Bobbier R., *Wykluczenie wykonawcy skazanego za przestępstwo finansowania terroryzmu. Część druga*, „Zamówienia Publiczne. Doradca” 2023, nr 8, s. 58–67.
Brzeziński B., *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2008, t. 4, s. 43–56.
Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Znaczenie prawa zagranicznego przy ocenie kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.07.2022 r.*, II FSK 2977/19, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 1, s. 6–13.

- Brzeziński B., Nykiel W., *Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 9–11.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Przegląd Podatkowy” 2008, s. 115–140.
- Brzeziński B., *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 25–39.
- Chodacka M., *Skuteczność czynności prawnej a ocena ważności umowy w świetle art. 199a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 4, s. 43–56.
- Chomiuk M., *Charakter prawny i skutki oświadczenia patronackiego*, C.H. Beck, Warszawa 2022.
- Czerwiński M., *Grupa wykonawców w prawie zamówień publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Czerwiński M., *Realizacja robót budowlanych w ramach konsorcjum przez zagranicznego wykonawcę a zakład podatkowy*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4, s. 16–29.
- Człowiekowska J., *Podmioty zagraniczne w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym – wybrane zagadnienia*, [w:] Z. Czarnik, J. Pośluszny, L. Żukowski (red.), *Internacjonalizacja administracji publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 228–246.
- Czubik P., *Dokumenty zagraniczne jako dowód w polskim procesie cywilnym*, „Człowiek i Dokumenty” 2017, nr 47, s. 52–60.
- Dannemann G., *Adjustment Adaptation (Anpassung)*, [w:] J. Basedow, G. Rühl, F. Ferrari, C.D. Ashley, P. De Miguel Asensio (red.), *Encyclopedia of Private International Law*, t. 1, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2017, s. 8–13.
- Dauven R., *Ausländische Rechtsnormen im Besteuerungsverfahren*, „Internationales Steuerrecht” 2014, nr 6, s. 196–203.
- Dąbrowski Ł., *Moc dowodowa zagranicznych dokumentów urzędowych. Wybrane zagadnienia procesowe*, „Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego” 2016, t. 14, s. 120–132.
- Demendecki T., *Postępowanie* [w:] A. Jakubecki (red.), *Kodeks postępowania cywilnego. Tom II. Komentarz do art. 730-1217*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 663–726.
- Ervo L., Kosonen H., Nystén-Haarala S., Suhonen O.-A., *Scandinavian Countries*, [w:] C. Esplugues, J.L. Iglesias, G. Palao (red.), *Application of Foreign Law*, Walter de Gruyter, Monachium 2011, s. 327–344.

- Esplugues C, *General Report on the Application of Foreign Law by Judicial and Non-Judicial Authorities in Europe (Project JLS/CJ/2007-1/03)*, [w:] C. Esplugues, J.L. Iglesias, G. Palao (red.), *Application of Foreign Law*, Walter de Gruyter, Monachium 2011, s. 3–94.
- Filipczyk H., *Kwalifikacja cywilnoprawna czynności a art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 12, s. 19–23.
- Filipczyk H., *Nadużycie prawa w podatku od wartości dodanej – uwagi na tle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 25.05.2023 r., C-114/22, „Przegląd Podatkowy” 2024, nr 7, s. 14–23.*
- Fiutowska A., *Dopuszczalność powództwa o ustalenie związania zapisem na sąd polubowny w trybie art. 189 k.p.c. wobec ograniczenia kognicji sądu powszechnego w sprawach poddanych rozstrzygnięciu sądu polubownego*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2017, nr 9, s. 50–56.
- Franusz A., Goettel A., *Powództwo organów skarbowych o ustalenie*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 9, s. 76–86.
- Franusz A., Goettel A., *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia prawa lub stosunku prawnego – glosa – IV CSK 322/12*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 12, s. 47–51.
- Gajewski D., *Pozaklauzulowe konstrukcje przeciwdziałania unikaniu opodatkowania w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] D. Gajewski (red.), *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 155–185.
- Gizbert-Studnicki T., *O pewnych osobliwościach stwierdzeń faktycznych sądu w procesie cywilnym*, „Studia Cywilistyczne” 1974, nr 24, s. 121–148.
- Goettel A., *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 275–323.
- Górecki J., *Statut spadkowy w postępowaniu dotyczącym podatku od spadku. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 maja 2019 r., II FSK 1811/18*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego”, t. 29, s. 151–168.
- Gregorczyk D., *Stosowanie prawa administracyjnego przez sąd administracyjny*, [w:] B. Dolnicki (red.), *Sądowe stosowanie prawa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Śląskiego, Katowice 2014, s. 47–58.
- Gryziak B., *Teoria podatkowego stanu faktycznego a regulacja z zakresu cen transferowych na przykładzie prawidłowego ustalenia treści zdarzenia gospodarczego (ang. accurate delineation of transaction, ADT)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2022, nr 7, s. 32–40.

- Gwiazdowski R., *Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej – wybrane zagadnienia*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 7, s. 3–8.
- Hanusz A., *Swoboda umów a prawo podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 11, s. 3–6.
- Hanusz A., *Zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych w świetle prawa podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 36–51.
- Heintzen M., *Taxation, International*, [w:] J. Basedow, G. Rühl, F. Ferrari, C.D. Ashley, P. De Miguel Asensio (red.), *Encyclopedia of Private International Law*, t. 2, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2017, s. 1696–1702.
- Kalinowski M., *Wykładnia oświadczeń woli oraz ich pozornosc w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 45–50.
- Karwat P., *Czy organy podatkowe powinny toczyć spory cywilne z podatnikami?*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 10, s. 24–30.
- Karwat P., *Sądowa wykładnia oświadczeń woli w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 3, s. 30–32.
- Kobyłko K., *Klauzula obejścia prawa podatkowego w przepisach Ordynacji podatkowej i Kodeksu postępowania cywilnego*, [w:] J. Skoczylas, D. Kała, P. Potakowski (red.), *Ogólnopolski Zjazd Cywilistów Studentów „45 lat kodeksów cywilnych”. Materiały pokonferencyjne*, Wydawnictwo KUL, Lublin 2009, s. 177–185.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Komentarz do przepisów materialnoprawnych*, Wolters Kluwer, Poznań 2018.
- Kosikowski C., *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 7, s. 5–10.
- Kosikowski C., *Glosa do wyroku z 14 VI 2006, K 53/05*, „Państwo i Prawo” 2006, nr 10, s. 119–123.
- Koszowski M., *Autonomia prawa podatkowego – argumenty za i przeciw*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 11, s. 42–56.
- Kowalski P., *Powództwo organów podatkowych o ustalenie w świetle badań empirycznych*, „Prawo w Działaniu” 2021, nr 48, s. 185–212.
- Kubista B., *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania a swoboda umów wynikająca z art. 353¹ k.c. Czy transakcja legalna może być sztuczna?*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 195–209.
- Kucewicz O., *Maksymalny poziom oprocentowania pożyczek w świetle regulacji z Kodeksu cywilnego – glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 17.05.2018 r., I ACA 1375/17*, „Glosa” 2024, nr 1, s. 41–48.

- Kuźniacki B., *Niezgodność przepisów o podatkowych grupach kapitałowych z zasadą zakazu dyskryminacji w świetle prawa unijnego i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* (1), „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 9, s. 35–48.
- Lang M., *Qualification Conflicts*, [w:] *Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD/el. 2023.
- Laskowska M., Niedźwiedzki W., *Powstanie zagranicznego zakładu w przypadku agenta zależnego i pracy zdalnej na podstawie orzecznictwa sądowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 6, s. 22–30.
- Laskowska M., *Pewność podatkowa w warunkach gospodarki cyfryzującej się w kontekście zmian podejścia do miejsca tworzenia wartości*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 7, s. 23–38.
- Laskowska M., *Shaping the Transfer Pricing Practice in Delineation of Transaction – Review of Judicial Decisions in Poland*, „International Transfer Pricing Journal” 2023, nr 6, s. 390–397.
- Lewandowski M., *Powództwo o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, [w:] I. Gil (red.), *Postępowanie cywilne w dobie przemian*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 320–329.
- Litwińczuk H., *Znaczenie prawa zagranicznego przy ocenie kwalifikacji wydatku do kosztów uzyskania przychodów*, „Monitor Podatkowy” 2023, nr 1, s. 55–59.
- Łaszczyca G., *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Machnikowski P., *Treść umowy* [w:] E. Łętowska (red.), *Prawo zobowiązań – część ogólna*, „System Prawa Prywatnego”, t. 5, C.H. Beck, Warszawa 2013, s. 504–589.
- Mastalski R., *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 8, s. 5–10.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2008.
- Mataczyński M., *Kolizyjnoprawne pojęcie siedziby osoby prawnej*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 2013, nr 2, s. 277–316.
- Morska A., *Spółki osobowe w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Mudrecki A., *Sięganie w sprawach podatkowych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego do przepisów z innych gałęzi prawa*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 41–55.

- Nita A., *Moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn w przypadku nabycia spadku z Australii. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2020 r., II FSK 697/18*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2021, nr 4, s. 136–151.
- Nowak T., *Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12, s. 11–15.
- Nykiel W., Wilk M., *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2, s. 17–23.
- OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022*, OECD Publishing, Paryż 2022.
- OECD *Transfer Pricing Guidance on Financial Transactions: Inclusive Framework on BEPS: Actions 4, 8–10*, OECD Publishing, Paryż 2020.
- 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” 2018, nr 2, s. 107–113.
- Olejniczak A., *Określenie skutków umów tworzących zespół umów*, [w:] M. Pazdan, M. Jagielska, E. Rott-Pietrzyk, M. Szpunar (red.), *Rozprawy z prawa prywatnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wojciechowi Popiołkowi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 763–777.
- Olejniczak A., *Transakcje kompensacyjne w handlu międzynarodowym. Studium cywilnoprawne*, Oficyna Wydawnicza „Ławica”, Poznań 1994.
- Opalski A., *Wybrane problemy ustalania prawa właściwego dla osób prawnych w świetle nowej ustawy – Prawo prywatne międzynarodowe*, [w:] J. Poczuć (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 214–224.
- Orłowski J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 61–119.
- Pazdan M., *Prawo prywatne międzynarodowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Pazdan M., *Prywatnoprawny stan faktyczny zamknięty jako kwestia wstępna dla sprawy podatkowej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 lutego 2020 r., II FSK 697/18*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2021, nr 12, s. 3–10.
- Pazdan M., *Ustalenie i stosowanie prawa właściwego*, [w:] M. Pazdan (red.), *Prawo prywatne międzynarodowe*, „System Prawa Prywatnego”, t. 20A, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 327–544.

- Pichhadze A., *Delineating the Terms of a Single Composite Transaction in Transfer Pricing: The Role of Step-Transaction Analysis in the Aggregation of Inter-related (Linked) Contracts*, „International Transfer Pricing Journal” 2016, nr 3, s. 179–199.
- Pichhadze A., *Exposing Unaddressed Issues in the OECD’s BEPS Project: What About the Roles and Implications of Contract Interpretation Law and Private International Law in the Transfer Pricing Arm’s Length Comparability Analysis?*, „World Tax Journal” 2015, nr 2, s. 99–167.
- Pilich M., *Aktualne problemy stosowania prawa prywatnego międzynarodowego w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów apelacyjnych*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2008, t. 3, s. 139–158.
- Piłaszewicz M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 16 kwietnia 2010 r., II FSK 548/09*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2011, nr 6, s. 482–492.
- Poczobut J., *Stosowanie prawa publicznego w polskim prawie prywatnym międzynarodowym – zagadnienia węzłowe*, [w:] J. Poczobut (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 257–276.
- Popiołek W., *Styk prawa prywatnego i publicznego z kolizyjnoprawnego punktu widzenia*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2016, t. 18, s. 31–58.
- Popiołek W., Zachariasiewicz M., *Poland*, [w:] C. Esplugues, J.L. Iglesias, G. Palao (red.), *Application of Foreign Law*, Walter de Gruyter, Monachium 2011, s. 275–299.
- Pyrzyńska A., *Rozwiązanie umowy przez strony*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Radwański Z., Panowicz-Lipska J., *Zobowiązania – część szczegółowa*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Radwański Z., *Teoria umów*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1977.
- Radwański Z., *Wykładnia oświadczeń woli składanych indywidualnym adresatom*, Ossolineum, Wrocław 1992.
- Radzikowski K., *Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych. Problematyka przedmiotu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Radzikowski K., *Zasada autonomii prawa podatkowego w świetle związków prawa podatkowego z prawem cywilnym (na przykładzie instytucji bezpodstawnego wzbogacenia)*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 211–221.
- Rodziewicz P., *Prawo prywatne oraz prawo publiczne z perspektywy prawa prywatnego międzynarodowego*, „Studia Prawa Prywatnego” 2017, nr 3, s. 5–11.

- Romańska M., *Wykorzystanie powództwa o ustalenie (art. 189 k.p.c.) w stosunkach umownych*, „Palestra” 2015, nr 5–6, s. 94–109.
- Rott-Pietrzyk E., *Interpretation of Juridical Acts in Polish Private Law (Are We Still Missing the Whole Point of the Only Right Interpretation Method in Private Law?)*, [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Waław Walasek, Katowice 2012, s. 19–32.
- Rozehnalová N., Valdhans J., *Overriding Mandatory Rules, Rules of Safety, Protective Mandatory Rules and Other Limits on Application of Law Determined by Conflict-of-law Rules under the Rome I and Rome II Regulations*, [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Waław Walasek, Katowice 2012, s. 49–63.
- Sadowska J., *Moc dowodowa zagranicznych dokumentów urzędowych a ich uwierzytelnienie*, „Rejent” 2023, nr 2, s. 46–64.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Strzelec D., *Postępowanie dowodowe w kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej*, [w:] D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 265–324.
- Szejna S., *Nabycie spadku z zagranicy a powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn – glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6.02.2020 r., II FSK 697/18*, „Glosa” 2022, nr 4, s. 97–104.
- Sznajder-Peroń K., *Zagadnienia związane z pojmowaniem i stosowaniem prawa właściwego*, [w:] M. Pazdan (red.), *Prawo prywatne międzynarodowe*, „System Prawa Prywatnego”, t. 20A, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 508–544.
- Sznajder-Peroń K., *Zagadnienia związane z pojmowaniem i stosowaniem prawa właściwego*, „Studia Prawa Prywatnego” 2014, nr 2, s. 5–26.
- Sznajder K., *Substytucja i ekwiwalencja pojęć w prawie prywatnym międzynarodowym – rezolucja przyjęta podczas 73. Sesji Instytutu Prawa Międzynarodowego w dniu 27 października 2007 r.*, „Problemy Prawa Prywatnego Międzynarodowego” 2009, t. 4, s. 183–188.
- Szwaczko W., *Ocena skutków podatkowych czynności prawnych przez organy podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 10, s. 38–44.
- Świercz M., *Glosa do wyroku TK z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 19–24.

- Tim A., *Kolizja na tle kwalifikacji*, [w:] A. Mariański (red.), *Opodatkowanie spółek osobowych i ich wspólników*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018, s. 134–137.
- Teyssie B., *Les groupes de contrats*, Bibliothèque de droit privé, Paryż 1975.
- Tyrakowski M., *Podatek dochodowy od osób prawnych*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 120–147.
- Wassermeyer W., *Tax Classification of Foreign Legal Entities („Comparability Test”)*, [w:] T. Rödder, J. Bahns, J. Schönfeld (red.), *Cross-Border Investments with Germany – Tax, Legal and Accounting*, Verlag Dr. Otto Schmidt, Kolonia 2014, s. 1–8.
- Weitz K., *Charakter interesu prawnego jako przesłanki powództwa o ustalenie (art. 189 k.p.c.)*, „Przegląd Sądowy” 2018, nr 7–8, s. 7–36.
- Wiśniewski A.W., *Uznanie zagranicznej osoby prawnej w cieniu art. 17 nowego prawa prywatnego międzynarodowego*, [w:] J. Poczobut (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 339–349.
- Wołodkiewicz B., *Obce prawo procesowe w sądowym postępowaniu cywilnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024.
- Wowerka A., *Wskazanie statutu personalnego spółek w kontekście unijnej swobody przedsiębiorczości. Jednolity „unijny” łącznik w zakresie krajowego międzynarodowego prawa spółek?*, [w:] J. Poczobut (red.), *Współczesne wyzwania prawa prywatnego międzynarodowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 350–371.
- Wójcik I., Danielewicz M., *Wytyczne w zakresie cen transferowych dla transakcji finansowych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Zachariasiewicz M.A., *Overriding Mandatory Provisions: EU Regulations and Polish Private International Law Act of 4 February 2011*, [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Waław Walasek, Katowice 2012, s. 64–72.
- Zdunek A., *Ocena skutków podatkowych umów poprzez pryzmat wykładni gospodarczej. Wybrane zagadnienia*, [w:] A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 307–317.
- Zelwiański R., *Ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 9, s. 49–54.
- Zięty J., Wardencka K., *Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy*, [w:] Goettel M., Lemonnier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 176–214.

- Zięty J., *Podatek zryczałtowany od przychodów ewidencjonowanych*, [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 148–175.
- Ziółkowska A., *Czynności biurowe w administracji*, [w:] A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz, *Organizacja pracy biurowej w administracji. Zagadnienia prawne*, Forma Studio, Katowice 2014, s. 59–91.
- Ziółkowska A., *Dokumenty jako dowody w postępowaniu administracyjnym*, „Administracja: teoria, dydaktyka, praktyka” 2008, nr 4, s. 144–159.
- Ziółkowska A., *Foreign Document in Administrative Proceedings*, [w:] B. Mikołajczyk (red.), *Free Movement of Goods and Persons Across the Polish – Czech – Slovak Borders Legal Differences and Similarities*, Oficyna Wydawnicza Wacław Walasek, Katowice 2012, s. 240–249.