

Maciej Gutowski\*

## GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 8 PAŹDZIERNIKA 2019 R., SYGN. II FSK 872/19

**Streszczenie.** Głosa zawiera argumentację negującą stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowane na gruncie wyroku z dnia 8 października 2019 r., sygn. II FSK 872/19, w przedmiocie pozorności czynności prawnych oraz skutków podatkowych wynikających z zawartej przez strony umowy. NSA, odwołując się do monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej, uznał, że w rozpatrywanym stanie faktycznym zaistniała pozorność czynności prawnej, a tym samym strony nie zawarły umowy darowizny, lecz dokonały złożonej czynności prawnej o odpłatnym charakterze, wiążącej się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. W ocenie autora istota argumentacji NSA w głosowanym orzeczeniu, dotycząca podatkowych skutków wynikających z zawartej w maju 2012 r. umowy, w istocie zmierza do zastosowania konstrukcji o cywilistycznym rodowodzie dla wykreowania efektu, który stał się możliwy dopiero po wprowadzeniu do polskiego systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego.

**Słowa kluczowe:** pozorność czynności prawnej, monistyczna koncepcja pozorności, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, umowa darowizny

### 1. STAN FAKTYCZNY

Głosowany wyrok zapadł w wyniku rozpoznania skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie z dnia 26 października

---

\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e-mail: gutowski@gutowski.pro

2018 r., sygn. I SA/Lu 472/18, w sprawie ze skargi podatnika (P) na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Lublinie w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych. Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) we wskazanym rozstrzygnięciu uchylił zaskarżony wyrok WSA uchylający niekorzystną dla podatnika decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Lubelskiego Urzędu Celno-Skarbowego, określającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za dany rok. Z decyzji tej wynikało, że w ocenie organów podatkowych wszystkie ustalone fakty dotyczące odpłatnego, ich zdaniem, zbycia akcji Spółki Holdingowej S.A. (H) na rzecz Funduszu Inwestycyjnego Zamkniętego (FIZ) należy rozpatrywać w połączeniu ze sobą oraz że owa niejako złożona czynność prawna miała charakter pozorny.

Stan faktyczny, na bazie którego wydawano rozstrzygnięcia w sprawie był mniej więcej następujący<sup>1</sup>:

1. Cyprijska spółka komandytowa (K) (której współnikiem był podatnik P) nabyła 75% certyfikatów inwestycyjnych serii A wyemitowanych przez FIZ.
2. W okresie późniejszym, w maju 2012 r., podatnik P zawarł z FIZ umowę, oznaczoną przez strony jako „umowa darowizny”, poprzez którą przeniósł na fundusz posiadane akcje H.
3. W czerwcu 2012 r. (po zawarciu umowy) H wypłaciła swoim akcjonariuszom, w tym FIZ, dywidendę, za którą – ze względu na podmiotowe zwolnienie podatkowe – nie uiściła podatku dochodowego od osób prawnych.
4. Po zawarciu umowy darowizny pomiędzy P a FIZ spółka K wystąpiła do FIZ z żądaniem umorzenia certyfikatów inwestycyjnych. Po zatwierdzeniu i rozliczeniu umorzenia FIZ dokonał wypłaty środków pieniężnych z tytułu wypłaty umorzeniowej na rzecz spółki K, która w związku z tą operacją odnotowała zysk.
5. Środki otrzymane z umorzonych certyfikatów spółka K przekazała na rzecz P jako współnika spółki komandytowej K z tytułu udziału w zysku wypracowanym przez K.
6. Spółka komandytowa K osiągnęła – w wyniku darowizny akcji H na rzecz funduszu FIZ i wynikającego z tego wzrostu wartości posiadanych

---

<sup>1</sup> Stan faktyczny odtworzyłem na podstawie analizy uzasadnienia głosowanego orzeczenia oraz uzasadnienia wyroku WSA w Lublinie z dnia 26 października 2018 r., sygn. I SA/Lu 472/18 – poprzedzającego wyrok NSA w komentowanej sprawie.

przez tę spółkę certyfikatów inwestycyjnych – zysk bilansowy za 2012 r. W sprawozdaniu finansowym spółki K, w części dotyczącej obliczenia przychodów podlegających opodatkowaniu, wskazano w tym zakresie stratę.

7. Ze względu na regulację wynikającą z umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 4 czerwca 1992 r., dochód z udziału w zyskach K, uzyskany przez podatnika, został zwolniony z podatku dochodowego w Polsce.
8. Zdaniem organów podatkowych w zaistniałym stanie faktycznym nie została zawarta umowa darowizny, lecz doszło do odpłatnego zbycia akcji spółki K. Przysporzeniem majątkowym, jakie uzyskał podatnik, miały być środki pieniężne uzyskane od spółki K, wiążące się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W stanie faktycznym miały więc miejsce następujące czynności (nie przesądzam w tym miejscu, czy są one czynnościami czy zdarzeniami prawnymi):

1. czynność – nabycie 75% wyemitowanych przez FIZ certyfikatów inwestycyjnych przez cypryjską spółkę komandytową K;
2. czynność – umowa określona przez strony mianem darowizny pomiędzy P a FIZ, na mocy której akcje H zostały przez P przekazane na rzecz FIZ;
3. czynność – żądanie K umorzenia certyfikatów inwestycyjnych skierowane do FIZ;
4. czynność – przekazanie przez K środków pieniężnych pochodzących z umorzenia certyfikatów na rzecz P jako jego udział w zysku wypracowanym przez K.

NSA w głosowanym wyroku uznał, że wbrew wyraźnej konstrukcji umowy darowizny nie doszło do nieodpłatnego przeniesienia akcji przez podatnika z tytułu darowizny, lecz do odpłatnego zbycia akcji pod pozorem zawartej umowy darowizny, w celu uniknięcia opodatkowania dochodu z mającej nastąpić wypłaty dywidendy oraz obciążenia podatkowego związanego z ich zbyciem – z zachowaniem możliwości zarządzania tymi akcjami. NSA w konsekwencji stwierdził, że doszło do odpłatnego zbycia akcji, w wyniku którego podatnik uzyskał dochód podlegający opodatkowaniu. NSA, odwołując się do monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej, uznał, że w rozpatrywanym stanie faktycznym zaistniała

pozorność czynności prawnej, a tym samym strony nie zawarły umowy darowizny akcji spółki holdingowej H, lecz dokonały odpłatnego zbycia akcji. NSA przyjął następujące założenia:

1. W przypadku pozornych czynności prawnych nie musi zachodzić tożsamość stron czynności symulowanej oraz czynności dysymulowanej.
2. Czynność prawna może nie zostać wprost nazwana w przepisach prawnych oraz może się składać z wielu powiązanych ze sobą czynności prawnych uregulowanych w przepisach, które zostały dokonane w niewielkich odstępach czasowych po to, aby wywołać określony skutek prawny.
3. Czynność prawna odpłatnego zbycia akcji spółki holdingowej H składała się ze zbioru powiązanych ze sobą czynności, a powiązania między nimi zachodziły ze względu na podmioty oraz treści stosunków prawnych powstałych na skutek dokonania tych czynności.
4. Chociaż stronami powiązanych ze sobą czynności były różne podmioty, to ze stanu faktycznego wynika, że w tych podmiotach zaangażowany kapitałowo był podatnik P.
5. Przekazywanie podatnikowi P środków przez spółkę K stanowiło spełnienie świadczenia wzajemnego, które jednak nastąpiło dopiero po wzroście aktywów FIZ na skutek nabycia akcji spółki H.

NSA wskazał, że skutkiem dokonania czynności prawnej odpłatnego zbycia akcji spółki H było uzyskanie przez podatnika przysporzenia majątkowego. Podatnik P, otrzymując środki pieniężne od cypryjskiej spółki komandytowej K, uzyskał więc przysporzenie majątkowe, które wiązało się z powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. W konsekwencji otrzymany ze spółki K udział w zysku był opodatkowany w Polsce jako dochód z działalności zagranicznej spółki osobowej, ale jednocześnie był „odpłatnością” za darowane FIZ akcje spółki holdingowej H.

## 2. UWAGI OGÓLNE

Uprzedzając wynik poczynionych rozważań, należy wskazać, że głosowane orzeczenie nie zasługuje na aprobatę, a argumentacja użyta przez NSA dla uzasadnienia cywilnoprawnej pozorności nie jest ani przekonująca, ani wyczerpująca. W istocie zmierza ona do użycia cywilistycznej konstrukcji dla wykreowania efektu, który stał się możliwy dopiero później, po wprowadzeniu do polskiego systemu prawnego klauzuli obejścia prawa

podatkowego. Nie do tego celu zaś służą cywilistyczne unormowania wad oświadczenia woli. Dlatego też konieczne wydaje się nakreślenie kilku uwag krytycznych.

NSA przypisał cechę odpłatności umowie z maja 2012 r., oznaczonej przez strony jako „umowa darowizny”. To oczywiście, że w tym przypadku jedynie czynności prawnej stanowiącej umowę mogła zostać przypisana cecha odpłatności. Umowa to co najmniej dwustronna czynność prawna, polegająca na złożeniu przez strony zgodnych oświadczeń woli w zakresie wywołania określonych skutków prawnych w postaci powstania, zmiany lub ustania stosunku prawnego. Wyróżnia się przy tym umowy dwustronne (np. umowa darowizny) oraz wielostronne (m.in. umowa spółki zawierana przez więcej niż dwa podmioty, różnorodne umowy o współpracy)<sup>2</sup>. Wszystkie jednak prowadzą do zobowiązania typu względnego, pomiędzy oznaczonymi stronami umowy, opierającego się na tzw. *lex contractus*. Istotą umowy jest bowiem „samozobowiązanie się” stron do jej zgodnego z treścią wykonania<sup>3</sup>. Umowa jako najważniejsza postać czynności prawnych stanowi podstawowy instrument regulacyjny w obrocie prawnym<sup>4</sup>. Umowa darowizny jest umową dwustronną – jej stronami są: podmiot znajdujący się w pozycji darczyńcy oraz podmiot znajdujący się w pozycji obdarowanego.

Elementem zasadniczym w każdej umowie, w tym w umowie darowizny, jest konsens, a więc zgodne oświadczenia woli stron. Sens oświadczeń woli ustala się według właściwych reguł wykładni. Aby identyfikować zachowanie się danej osoby jako oświadczenie woli na gruncie art. 60 Kodeksu cywilnego<sup>5</sup>, musi być ono zrozumiałe, swobodne oraz złożone w zamiarze wywołania określonych skutków prawnych<sup>6</sup>. Minimalny zakres konsensu wymaga, by strony w celu zawarcia umowy objęły porozumieniem przynajmniej konieczne elementy umowy (*essentialia negotii* lub w nienazwanych stosunkach prawnych elementy charakterystyczne),

<sup>2</sup> J. Grykiel, *Komentarz do art. 56 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352 KC*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018, Nb 14–18.

<sup>3</sup> A. Brzozowski, *Pojęcie umowy w prawie polskim, funkcje umów. Źródła prawa regulującego umowy*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo zobowiązań*, t. 5: *Część ogólna*, red. K. Osajda, Warszawa 2020, s. 473.

<sup>4</sup> Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009, s. 641.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740), dalej: k.c.

<sup>6</sup> A. Brzozowski, *Pojęcie umowy ...*, s. 476.

które w zależności od rodzaju stosunku prawnego przybierają inną postać. W doktrynie oraz orzecznictwie wskazuje się różnego rodzaju czynności prawne, wyodrębnione ze względu na pewne cechy wspólne, charakteryzujące daną grupę czynności określoną na podstawie różnorodnych kryteriów. Kategoria pojęciowa „rodzaju czynności prawnej” jest powszechnie stosowana na gruncie przepisów szczególnych, przy czym w doktrynie praktycznie jednolicie wskazywany jest podział na czynności jednostronne i wielostronne (umowy i uchwały), realne i konsensualne, zobowiązujące i rozporządzające oraz czynności przysparzające<sup>7</sup>.

W zależności od tego, na ilu stronach umowy ciąży obowiązek świadczenia, wyróżnia się umowy jednostronnie zobowiązujące oraz dwustronnie zobowiązujące. Darowizna stanowi umowę jednostronnie zobowiązującą<sup>8</sup>. Nie każda umowa ma charakter odpłatny. Uznaje się, że umowa ma charakter odpłatny, gdy każda ze stron na jej podstawie ma uzyskać określoną korzyść majątkową, a zatem przysporzenie. W przypadku umów odpłatnych nacisk nie jest położony na ekwiwalentność świadczenia, lecz na odpłatność jako kategorię ekonomiczną związaną z wymianą dóbr lub usług. Podział na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne nie może więc dotyczyć czynności prawnych, których bezpośrednim ekonomicznym skutkiem nie jest transfer dóbr lub usług<sup>9</sup>.

W umowie dwustronnej przysporzenie może nastąpić na rzecz jednej lub obu stron umowy. Odpłatna jest taka umowa, w ramach której przysporzenie następuje po obu jej stronach<sup>10</sup>, przy czym nie zawsze musi wystąpić powiększenie majątku strony, na której rzecz przysporzenie nastąpiło, i nie zawsze wartość świadczenia spełnionego równoważona jest wartością świadczenia nabytego<sup>11</sup>. Typowym przykładem umowy nieodpłatnej jest darowizna, służąca do dokonywania nieodpłatnego, darmowego przysporzenia na rzecz drugiej strony<sup>12</sup>. Nie istnieje odpłatna umowa darowizny, ponieważ umowa taka nie może być kwalifikowana jako darowizna. W umowie odpłatnej po obu stronach umowy następuje przysporzenie

<sup>7</sup> Przykładowo Z. Radwański, *Prawo...*, s. 216–226.

<sup>8</sup> Przykładowo K. Mularski, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 3, red. M. Gutowski, wyd. 2, Warszawa 2019, Nb 1–4 i podana tam literatura.

<sup>9</sup> A. Brzozowski, *Klasyfikacje umów*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. K. Osajda, s. 507–508.

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 507.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 508.

i nie jest możliwa sytuacja, w której w ramach umowy sprzedaży dochodzi jedynie do przysporzenia po jednej z jej stron. Jeżeli czynność prawna ma postać czynności (umowy) nazwanej, jej określona w ustawie struktura (prawa i obowiązki stron, *essentialia negotii*) ma decydujące znaczenie dla ustalenia odpłatnego albo nieodpłatnego charakteru konkretnej czynności prawnej (umowy). Wśród typowych czynności prawnych (nazwanych) można w ten sposób wyróżnić takie, które są skonstruowane zarówno jako czynności nieodpłatne (np. darowizna, użyczenie), jak i jako czynności odpłatne (np. sprzedaż, zamiana, najem)<sup>13</sup>.

Twierdzenie NSA co do otrzymania przez stronę umowy z maja 2012 r. oznaczonej jako darczyńca świadczenia wzajemnego należy rozważyć w kontekście istoty umów wzajemnych. Zgodnie z art. 487 k.c. umowa jest wzajemna, gdy obie strony zobowiązują się w taki sposób, że świadczenie jednej z nich ma być odpowiednikiem świadczenia drugiej. Główną cechą umów wzajemnych jest to, że zgodnie z treścią zawartej umowy każda ze stron jest zobowiązana do ekwiwalentnego świadczenia względem drugiej strony, przy czym decydująca w zakresie ekwiwalentności świadczenia jest subiektywna ocena. W tym zakresie należy jednak zauważyć, że to nie charakter świadczenia warunkuje uznanie danej umowy za wzajemną, ale istota więzi łączącej obie strony, która wyraża się w zależności świadczenia jednej strony od świadczenia drugiej strony. Wskazana więź o znaczeniu konstytutywnym dla umów wzajemnych kształtowana jest przez same strony zgodnie z maksymą *do, ut des* (daję, żebyś dał). Inne znaczenie mają umowy wielostronne, polegające na współdziałaniu wszystkich stron umowy w celu realizacji wspólnego zamierzenia.

Zgodnie z art. 888 k.c. przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Do *essentialia negotii* umowy darowizny należy zatem zobowiązanie się jednego podmiotu (darczyńcy) do dokonania świadczenia na rzecz jakiegoś innego podmiotu (obdarowanego) i to świadczenia „kosztem swojego majątku”. Brak powyższych elementów przedmiotowo istotnych skutkuje tym, że strony nie zawierają w ogóle umowy darowizny, choć być może zawierają umowę innego rodzaju.

<sup>13</sup> J. Grykiel, A. Olejniczak, Z. Radwański, *Czynności prawne nieodpłatne i odpłatne*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, wyd. 3, Warszawa 2019, s. 284.

Regulacja prawna odnosząca się do umowy darowizny nie wyklucza obecności wielu podmiotów po stronie darczyńcy czy obdarowanego. Pomimo istnienia kilku podmiotów po stronie darczyńcy i kilku podmiotów po stronie obdarowanego, w dalszym ciągu najważniejsze jest zobowiązanie się określonej strony (kilku podmiotów działających wspólnie jako darczyńca) do dokonania świadczenia na rzecz obdarowanego (kilku obdarowanych) i to świadczenia „kosztem swojego majątku”. Umowa darowizny ma charakter jednostronnie zobowiązujący, w konsekwencji nie jest umową wzajemną. Jest to przy tym umowa nazwana, przysparzająca i kauzalna, której mechanizm wyjaśniany jest przy pomocy tzw. *causa donandi* (tj. elementów niespornych w nauce i orzecznictwie)<sup>14</sup>. Uznając słuszność twierdzenia odnoszącego świadczenie do działania (czynu, ewentualnie klasy czynów) bądź zaniechania (klasy zaniechań) nakazanych dłużnikowi na podstawie normy indywidualnej i konkretnej, należy wskazać, że przesłanką powstania w tym zakresie obowiązku jest dokonanie określonej czynności prawnej albo zdarzenia określonego przez ustawodawcę. Istotą art. 888 k.c. oraz zawarcia umowy darowizny nie jest jednak spełnienie świadczenia rozumianego w sposób ogólny jako działanie bądź zaniechanie na rzecz i w interesie wierzyciela, ale sprecyzowanego świadczenia, tj. „bezpłatnego świadczenia kosztem swego majątku”. Nieodpłatność świadczenia jest fundamentalną cechą, która ma dla umowy darowizny charakter konstytutywny, a której brak w przypadku analizy *essentialia negotii* umowy niesie za sobą wiele daleko idących konsekwencji.

Nieodpłatność świadczenia na gruncie umowy darowizny oznacza, że obdarowany, a więc w tej relacji wierzyciel, nie może się zobowiązać do jakiegokolwiek świadczenia na rzecz swojego dłużnika, które byłoby wymierne majątkowo. W razie zobowiązania się obdarowanego względem darczyńcy do świadczenia wymiernego majątkowo zawarta między stronami umowa nie będzie stanowiła umowy darowizny. Oczywiście, umowa

<sup>14</sup> Zob. np. M. Safjan, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2013, s. 671; B. Lackoroński, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3B, red. K. Osajda, Warszawa 2017, s. 1162 i n.; G. Karaszewski, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, Warszawa 2013, s. 1443; R. Trzaskowski, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, Księga trzecia, red. J. Gudowski, Warszawa 2013, s. 1026; J. Jezioro, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2017, s. 1633 i n.; Z. Gawlik, *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, cz. 2, red. A. Kidyba, Warszawa 2014, s. 1338 i n.



zawarta w takich okolicznościach, co prawda nie stanowiąc umowy darowizny, może spełniać jednocześnie przesłanki do uznania jej za inną umowę – nazwaną bądź nienazwaną<sup>15</sup>.

Pozorność jest wadą oświadczenia woli, instytucją prawa cywilnego unormowaną w art. 83 k.c., stanowiącą podstawę nieważności czynności prawnej wskutek nieważności złożonego oświadczenia woli<sup>16</sup>. Obecnie w doktrynie wskazuje się, że wzrost praktycznego znaczenia pozorności wiąże się z ostatecznie pejoratywną oceną celów, do jakich jest ona wykorzystywana, często wywołując nieakceptowalne wręcz następstwa<sup>17</sup>.

W latach przedwojennych pozorne oświadczenie rozumiane było jako takie, „przy którym strony się porozumiały, że nie traktują go na serio”<sup>18</sup>. Obecnie z poglądów zarówno doktryny, jak i orzecznictwa wynika, że o pozorności w kontekście złożonego oświadczenia woli decyduje wystąpienie łącznie trzech przesłanek: (1) oświadczenie woli musi być złożone tylko dla pozorów, (2) oświadczenie woli musi być złożone drugiej stronie, (3) adresat oświadczenia woli musi się zgadzać na dokonanie czynności prawnej jedynie dla pozorów<sup>19</sup>.

Istotą pozorności jest z jednej strony złożenie zgodnych oświadczeń woli, a z drugiej – konsens stron w zakresie braku zamiaru wywołania skutków prawnych, które związane są z faktem złożenia takich oświadczeń woli oraz z nich bezpośrednio wynikają<sup>20</sup>. Równocześnie od czynności pozornych należy odróżnić czynności prawne zmierzające do obejścia prawa. Czynność prawna, która stanowi bądź której celem jest obejście prawa, nie może być jednocześnie uznana za czynność pozorną<sup>21</sup>.

Wskazany powyżej art. 83 k.c., który normuje instytucję pozorności w prawie cywilnym, stanowi, że nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów. Jeżeli jednak oświadczenie takie zostało złożone w celu ukrycia innej czynności prawnej, ważność

<sup>15</sup> Okoliczność ta akcentowana jest m.in. w: Z. Gawlik, *Komentarz...*, s. 1339.

<sup>16</sup> M. Gutowski, *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2017, s. 165.

<sup>17</sup> A. Jedliński, *Pozorność jako wada czynności prawnej i konsekwencje prawne pozorności*, „Rejent” 2005, nr 5, s. 67.

<sup>18</sup> A. Ohanowicz, *Zarys prawa cywilnego byłej dzielnicy pruskiej. Część pierwsza. Nauki ogólne*, Poznań 1922, s. 56.

<sup>19</sup> Por. np. wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Łodzi z dnia 16 kwietnia 2013 r., sygn. III APa 4/13, Legalis; wyrok SA w Łodzi z dnia 4 września 2012 r., sygn. III AUa 19/12, Legalis; por. też M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 166 i podana tam literatura.

<sup>20</sup> Por. M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 165.

<sup>21</sup> Tak np. wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 września 2004 r., sygn. FSK 488/04, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 3, s. 43.

oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Paragraf drugi omawianego artykułu odnosi się natomiast do prawnych następstw oświadczenia woli złożonego drugiej stronie dla pozorów. Stanowi bowiem, że pozorność oświadczenia woli nie ma wpływu na skuteczność odpłatnej czynności prawnej dokonanej na podstawie pozornego oświadczenia, jeżeli skutek tej czynności osoba trzecia nabywa prawo lub zostaje zwolniona od obowiązku, chyba że działała w złej wierze.

Jednym z podstawowych elementów czynności pozornej jest istnienie relacji między co najmniej dwiema stronami czynności prawnej. Innymi słowy, aby mówić o pozorności i rozważać jej szczegółowe aspekty, w pierwszej kolejności należy zauważyć, że niezbędny jest udział przynajmniej dwóch stron w konkretnej dokonywanej czynności. Obecność dwóch stron wskazywana jest zatem jako pierwszy i podstawowy składnik pozorności<sup>22</sup>. Pozorność stanowi określony stan funkcjonujący w sferze faktów, a więc jest to pewna ujęta w ramy okoliczność faktyczna, w przypadku której ciężar dowodu spoczywa na tej osobie, która się na omawianą wadę oświadczenia woli powołuje. Ciężar dowodu zgodnie z ogólnie przyjętymi regułami przeniesiony jest na tę osobę bądź te podmioty, które powołują się na pozorność złożonych oświadczeń woli. Dokonana przez strony pozorna czynność prawna w istocie składa się z dwóch odrębnych oświadczeń woli. Jedno z oświadczeń składających się na czynność prawną materialnie odpowiada ujawnionej na zewnątrz czynności danego rodzaju. Oświadczenie to niejako substratowo ukierunkowane jest na zewnętrzny aspekt dokonywanej czynności. Drugie z oświadczeń woli objęte sankcją nieważności jest złożone wyłącznie dla pozorów, a jego immamentną cechą jest brak zamiaru wywołania skutków prawnych<sup>23</sup>. Jest to czynnik decydujący w kontekście uznania oświadczenia woli za nieważne<sup>24</sup>.

### 3. UWAGI SZCZEGÓŁOWE

Jednym z trzech (ujmowanych niekiedy w dwa) wskazanych wyżej elementów decydujących o pozorności czynności prawnej jest brak zamiaru wywołania skutków prawnych. Przytoczenie w treści czynności

<sup>22</sup> B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 59.

<sup>23</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168.

<sup>24</sup> Z. Radwański, *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo cywilne*, t. 2: *Część ogólna*, red. Z. Radwański, Warszawa 2002, s. 386.

prawnej fałszywych informacji, okoliczności czy motywów nie jest równoznaczne z pozornością takiej czynności prawnej. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku nieprawidłowej nazwy umowy czy też przemilczenia prawnej podstawy przysporzenia. W tego typu przypadkach zastosowanie mogą znaleźć unormowania dotyczące wad nieskutkujących bezwzględną nieważnością, jak błąd czy podstęp<sup>25</sup>. Za pozorną nie można także uznać czynności prawnej, w której zmieniono tożsamości stron bądź je utajniono w celu wykreowania zewnętrznego wrażenia, że rzeczywistymi stronami czynności są inne podmioty. Wynika to z faktu, że w opisywanych sytuacjach strony składają oświadczenia woli w celu wykreowania konkretnego, zgodnego z treścią oświadczeń stosunku prawnego. Okoliczność zatajenia bądź zmiany rzeczywistych podmiotów składających oświadczenia woli można zatem analizować pod kątem dokonywania czynności prawnych bez zlecenia, czy też czynności prawnych powierniczych, ale nie pozornych czynności prawnych<sup>26</sup>. W tym zakresie Sąd Najwyższy (SN) słusznie podkreślił, że: „Nie ma pozorności tam, gdzie dokonujący czynności prawnej (nawet działając w imieniu własnym i na swoją rzecz) dokonuje jej – choćby za wiedzą i zgodą drugiej strony – dla osoby trzeciej, np. w wykonaniu umowy zlecenia nabycia nieruchomości z obowiązkiem przeniesienia – po nabyciu prawa własności na dającego zlecenie”<sup>27</sup>. Podobnym przykładem czynności prawnych o charakterze powierniczym, ale niestanowiących jednocześnie czynności prawnych pozornych, są czynności, których motywem, głównym celem przysporzenia nie jest typowy, standardowy cel o charakterze gospodarczym. Innymi słowy, są to czynności prawne, które zawierają zobowiązanie jednej bądź obu stron do korzystania z prawa tylko i wyłącznie w zakresie realizacji pewnego niestandardowego w istocie celu, niestanowiącego gospodarczego uzasadnienia przysporzenia<sup>28</sup>.

Przesłanka braku zamiaru wywołania skutków prawnych odnosi się do treści czynności prawnej. Pozostałe elementy składowe czynności prawnej, jak oznaczenie stron, podstawa prawna czynności czy cel, niewątpliwie podlegają analizie, lecz na gruncie innych podstaw konstrukcji czynności

<sup>25</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168.

<sup>26</sup> Por. B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 56–57; Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. Z. Radwański, s. 393.

<sup>27</sup> Wyrok SN z dnia 8 czerwca 1971 r., sygn. II CR 250/71, Legalis.

<sup>28</sup> Por. A. Kappes, W. Kocot, M. Romanowski, *Umowy w pośrednictwie handlowym*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 9: *Umowy nienazwane*, red. W.J. Katner, Warszawa 2018, s. 380.

prawnej. Powyższe elementy czynności prawnej nie są natomiast relewantne na gruncie art. 83 k.c.<sup>29</sup>. Istotą pozorności jest bowiem wywołanie pewnego wrażenia w przedmiocie dokonania określonej czynności prawnej w momencie, gdy faktycznie bądź nie dochodzi do żadnej zmiany w sferze prawnej, bądź zmiana ta zachodzi, ma jednak inny wymiar i charakter, niż wynikałoby to ze złożonych przez strony oświadczeń woli<sup>30</sup>.

Drugim elementem konstrukcyjnych pozorności jest złożenie oświadczenia drugiej stronie, a trzecim – porozumienie co do tego, że oświadczenie złożone przez pierwszą ze stron nie wywoła skutków prawnych<sup>31</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 września 2011 r.<sup>32</sup> słusznie podkreślił, że przewidzianą w art. 83 § 1 k.c. wadę pozorności oświadczenia woli wyznaczają zachodzące łącznie elementy, obejmujące oświadczenie woli złożone drugiej stronie jedynie dla pozorów oraz zgodę odbiorcy tego oświadczenia. Równocześnie istotą pozorności oświadczenia woli jest brak cechy, jaka konstytuuje każde oświadczenie woli, a mianowicie zamiaru wywołania skutków prawnych wynikających z podejmowanej czynności prawnej. Pozorność może występować zarówno wtedy, gdy pod pozorowaną czynnością nie kryje się żadna inna czynność, jak i wtedy, gdy pod pozornym oświadczeniem ukrywa się inna czynność prawna.

W orzecznictwie jednolicie wskazuje się, że nieważność czynności prawnej zaistniała w wyniku pozorności złożonych przez strony oświadczeń woli ma miejsce wtedy, gdy przesłanka braku zamiaru wywołania skutków prawnych wynika z okoliczności sprawy w sposób jednoznaczny i na tyle otwarty, aby po drugiej stronie zaistniała pełna świadomość co do pozorności złożonego względem niej oświadczenia woli oraz pełna aprobata takiego stanu rzeczy<sup>33</sup>. Ta przesłanka pozorności czynności prawnej wymaga precyzyjnego zakreszenia jej granic i treści. Niezbędne jest tu wskazanie, że w rzeczywistości obejmuje ona oświadczenia wszystkich stron czynności, a mianowicie zgodne oświadczenia o braku zamiaru wywołania skutków prawnych lub oświadczenie jednej strony o braku zamiaru wywołania skutków prawnych i zgodę drugiej strony na powyższe<sup>34</sup>. Wbrew nasuwającej się *prima facie* konstatacji, oba wskazane wyżej akty

<sup>29</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168.

<sup>30</sup> B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 57.

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> Wyrok SN z dnia 8 września 2011 r., sygn. III CSK 349/10, Legalis.

<sup>33</sup> Por. wyrok SA w Łodzi z dnia 8 października 2013 r., sygn. III AUa 46/13, Legalis.

<sup>34</sup> Tak, trafnie, A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 71.

nie mają charakteru ściśle wewnętrznego. W celu uznania, że spełniona została trzecia przesłanka pozorności, obligatoryjną kwestią jest nie tylko ujawnienie między stronami, ale także zakomunikowanie oraz aprobata w ten sposób kształtujących się oświadczeń woli<sup>35</sup>. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 25 lutego 1998 r., sygn. II CKN 816/97<sup>36</sup>, wskazał, że nieważność czynności prawnej z powodu pozorności złożonego oświadczenia woli może być stwierdzona tylko wtedy, gdy brak zamiaru wywołania skutków prawnych został przejawiony wobec drugiej strony tej czynności otwarcie, tak że miała ona pełną świadomość co do pozorności złożonego wobec niej oświadczenia woli i co do rzeczywistej woli jej kontrahenta i w pełni się z tym zgadza. O znaczeniu aktu ujawnienia oświadczeń woli w konstrukcji pozorności czynności prawnej świadczy też fakt, że tzw. zastrzeżenie potajemne (*reservatio mentalis*) zgodnie z przyjętą normatywną koncepcją oświadczenia woli nie ma doniosłości prawnej<sup>37</sup>. Pozorność jest zatem wadą oświadczenia woli polegającą na świadomej, ujawnionej wobec adresata i objętej jego aprobatą, niezgodności pomiędzy treścią złożonego oświadczenia woli dostępną pozostałym uczestnikom obrotu a rzeczywistą, faktyczną wolą osoby składającej oświadczenie<sup>38</sup>. Ponadto łączne wystąpienie trzech omówionych wyżej przesłanek warunkuje możliwość zastosowania sankcji określonej w art. 83 k.c.

Zastosowanie sankcji określonej w art. 83 k.c. może natomiast prowadzić do zaistnienia konsekwencji dwojakiego rodzaju, w zależności od postaci pozorności, jaka w danym przypadku ma miejsce. Pierwsza postać pozorności, którą wyróżniamy w tym zakresie, to tzw. pozorność czysta (inaczej zwykła, bezwzględna, symulacja absolutna) – charakteryzująca się brakiem zamiaru wywołania jakichkolwiek skutków prawnych złożonego oświadczenia. Druga postać pozorności, występująca w obrocie prawnym zdecydowanie częściej niż pozorność czysta, to tzw. symulacja względna (relatywna), której istota polega na złożeniu pozornych oświadczeń (symulowanych) w celu ukrycia właściwych oświadczeń, ukierunkowanych

<sup>35</sup> Tak B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 59; Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. Z. Radwański, s. 385.

<sup>36</sup> Wyrok SN z dnia 25 lutego 1998 r., sygn. II CKN 816/97, Legalis.

<sup>37</sup> Por. B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 59; Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, red. Z. Radwański, s. 391; A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 69–70.

<sup>38</sup> A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1999, s. 305.

na inną czynność (dysymulowaną)<sup>39</sup>. Sąd Najwyższy niejednokrotnie wskazywał rozróżnienie między tzw. pozornością czystą a symulacją względną. W wyroku z dnia 10 czerwca 2013 r. w sprawie o sygn. II PK 299/12 SN uznał, że art. 83 § 1 k.c. odnosi się do dwóch różnych postaci pozorności. Pierwsza z nich dotyczy sytuacji, gdy strony dokonują czynności prawnej dla pozoru, lecz jej dokonanie nie służy ukryciu innej czynności prawnej. Sąd określił ją mianem pozorności zwykłej, bezwzględnej, symulacji absolutnej, bezwzględnej. Druga postać pozorności dotyczy sytuacji, gdy strony dokonują czynności prawnej pozornej w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać<sup>40</sup>.

Pozorność czysta, w przypadku której istotą jest dokonanie przez strony czynności prawnej dla pozoru, bez elementu ukrycia innej czynności prawnej, występuje w obrocie zdecydowanie rzadziej niż tzw. symulacja względna. Z tego powodu konstrukcja ta, chociaż nie ulega wątpliwości, że może być przedmiotem analizy w konkretnym przypadku, nie stanowi przedmiotu zaawansowanych rozważań w doktrynie, w przeciwieństwie do symulacji względnej.

Doktryna często odnosi istotę tzw. symulacji względnej do koncepcji dwóch czynności prawnych<sup>41</sup>. Wynika to zapewne przede wszystkim z praktycznych implikacji stosowania omawianej konstrukcji, tj. dokonania jednej czynności prawnej o charakterze pozornym (symulowanej) w celu ukrycia innej czynności prawnej (dysymulowanej).

Pomimo że do objaśnienia istoty oraz funkcjonowania w obrocie tzw. symulacji względnej stosuje się najczęściej założenia koncepcji dwóch czynności prawnych, praktyczna użyteczność tego tłumaczenia wydaje się ograniczona. Z art. 83 k.c. *expressis verbis* wynika, że ważność oświadczenia ocenia się według właściwości czynności prawnej. Zgodnie z powyższym analizie pod kątem ewentualnej pozorności będzie podlegała czynność dysymulowana wraz z formalnoprawnymi wymogami, które są niezbędne, aby dokonać ważną czynność prawną określonego typu, wywołującą wyrażone w niej skutki prawne<sup>42</sup>. Analizując konstrukcję symulacji względnej

<sup>39</sup> Por. A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 73.

<sup>40</sup> Podobnie uchwała SN z dnia 22 maja 2009 r., sygn. III CZP 21/09, OSNC 2010, nr 1, poz. 13; uchwała SN z dnia 9 grudnia 2011 r., sygn. III CZP 79/11, OSNC 2012, nr 6, poz. 74; wyrok SN z dnia 13 kwietnia 2005 r., sygn. IV CK 684/04, Legalis; wyrok SN z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. II CK 191/03, Legalis.

<sup>41</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 174 i podana tam literatura.

<sup>42</sup> Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. I ACa 1059/12, Legalis.

oraz brzmienie art. 83 k.c., nie ulega wątpliwości, że odnoszą się one do dwóch oświadczeń woli stron. Świadczy o tym m.in. to, że sankcja nieważności nie musi obejmować całej złożonej czynności prawnej, ale tylko jedno z oświadczeń woli. Procesem, jaki należy niezbędnie w tym zakresie przeprowadzić, jest ustalenie miarodajnej prawnie treści oświadczeń woli stron, co z kolei ma decydujące znaczenie przy określaniu skutków prawnych w postaci dokonania albo niedokonania czynności prawnej<sup>43</sup>.

Nieważność jednego z oświadczeń woli nie musi skutkować nieważnością całej czynności prawnej<sup>44</sup>. Przedstawiciele doktryny wskazują ponadto, że uzasadnieniem zastosowania w treści art. 83 k.c. stwierdzenia „inna czynność prawna” jest konieczność podkreślenia chęci stron podjęcia czynności prawnej innej aniżeli rzeczywiście w sferze prawnej ujawniona<sup>45</sup>. Słusznie wskazuje się ponadto, że tylko te oświadczenia woli ujawnione na zewnątrz są nieważne, które pozostają w rzeczywistej relacji kolizyjnej z oświadczeniami ukrytymi<sup>46</sup>. Co więcej, oświadczenia woli obu stron umowy w przypadku czynności pozornej będą się wprawdzie znacząco różnić, lecz różnice te nie są na tyle daleko idące, aby rozważać powstanie innego typu czynności prawnej. Zazwyczaj oświadczenie strony kwalifikowane jako ukryte wprowadzać będzie modyfikacje w zakresie ujawnionego w sferze prawnej oświadczenia woli<sup>47</sup>.

Monistyczna koncepcji pozorności zakłada, że tzw. czynność dysmulowana w rzeczywistości nie musi treściowo różnić się od czynności mającej charakter pozorny tak dalece, by musiała ona przybrać kształt czynności prawnej innego typu<sup>48</sup>. Podstawowym założeniem monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej jest bowiem przyjęcie, że na tle symulacji względnej funkcjonuje jedna, połączona czynność prawna<sup>49</sup>.

<sup>43</sup> M. Gutowski, Z. Radwański, *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, wyd. 3, Warszawa 2019, Nb 47–50 i podana tam literatura.

<sup>44</sup> M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 175.

<sup>45</sup> M. Kępiński, *Pozorność w umowach o przeniesienie własności*, „Nowe Prawo” 1969, z. 9, s. 1375–1376.

<sup>46</sup> Z. Radwański, *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, wyd. 2, Warszawa 2008, Nb 46, s. 392.

<sup>47</sup> B. Lewaszewicz-Petrykowska, *Wady...*, s. 56.

<sup>48</sup> M. Gutowski, *Komentarz do art. 83 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018, Nb 42 i podana tam literatura.

<sup>49</sup> M. Kępiński, *Pozorność...*, s. 1375–1376; por. Z. Radwański, *Wady...*, [w:] *System Prawa Prywatnego...*, t. 2, Warszawa 2002, s. 390.

Przedstawiciele doktryny będący przeciwnikami monistycznej koncepcji czynności prawnej historycznie utożsamiali ją z dawną linią orzecniczą, w ramach której forma notarialna umowy o charakterze pozornym odnosi się również do umowy ukrytej. Zdaniem oponentów monistycznej koncepcji pozorności oznaczało to, że ważność ukrytej umowy, dla której zastrzeżona była forma szczególna pod rygorem nieważności, zależała od zastosowania formy szczególnej do umowy o charakterze pozornym. Innymi słowy, dla ważności ukrytej umowy zgodnie z tym założeniem wystarcza zawarcie umowy pozornej w wymaganej formie<sup>50</sup>. Obecnie linia orzecnicza, z której wynikały podobne wnioski, nie jest uznawana za trafną<sup>51</sup>. Nie sposób bowiem aprobować twierdzenia, że czynności prawne ukryte, dla których dokonania przewidziana jest forma szczególna pod rygorem nieważności (*ad solemnitatem*), mogą stanowić ważne czynności prawne jedynie dzięki zastosowaniu wymaganej formy.

Właściwe ujęcie monistycznej koncepcji pozorności wskazuje, że zarówno ujawnione, jak i ukryte oświadczenia winny być rozpatrywane pod kątem ważności w ramach samodzielnej oceny pomijającej nieważne oświadczenia o charakterze pozornym<sup>52</sup>. W tym ujęciu twierdzenie co do konieczności spełnienia wymagań w zakresie formy każdego z oświadczeń woli konstytuujących daną czynność prawną spełnia, jak się zdaje, założenia monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnych. Zgodnie z aktualnie rozumianą monistyczną koncepcją pozorności – sankcja nieważności rozciąga się jedynie na oświadczenie, które jest pozorne, nie wpływając na pozostałe, ważne oświadczenie woli konstruujące całą czynność prawną. W ramach tej koncepcji, co jednocześnie uzasadnia jej trafność, stronom w rzeczywistości nie chodzi o dokonanie kilku odrębnych czynności prawnych, ale jednej połączonej czynności prawnej składającej się z oświadczeń woli ją konstytuujących<sup>53</sup>.

Monistyczna koncepcja pozorności czynności prawnej nie umożliwia kwalifikacji jako pozornej takiej czynności prawnej, która stanowi konglomerat różnorodnych zdarzeń prawnych w ramach kilku odrębnych

<sup>50</sup> Wyrok SN z dnia 26 maja 1983 r., sygn. II CR 32/83, LEX nr 8539; wyrok SN z dnia 16 marca 1955 r., sygn. III CR 2100/54, OSNCK 1956, nr 1, poz. 13; wyrok SN z dnia 18 marca 1966 r., sygn. II CR 123/66, OSNCP 1967, nr 2, poz. 22.

<sup>51</sup> Por. M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 176.

<sup>52</sup> M. Gutowski, *Komentarz do art. 83 k.c.*, [w:] *Kodeks...*, t. 1, red. M. Gutowski, Nb 42–45.

<sup>53</sup> Por. bliżej M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 175 i n.



stosunków łączących wiele podmiotów. Analizie pod kątem pozorności, w świetle monistycznej koncepcji pozorności, podlega zindywidualizowana czynność prawna, która jest dokonywana pomiędzy określonymi stronami. Co więcej, analizowana koncepcja nie uprawnia do przeprowadzania syntezy różnorodnych czynności prawnych w jedną czynność prawną, tak aby zastosowanie mogły znaleźć założenia co do pozorności jednej czynności prawnej. W stanie faktycznym glosowanego orzeczenia wystąpiły różne czynności i zdarzenia prawne, pomiędzy różnymi podmiotami. Już choćby z tego powodu trudno te wszystkie zdarzenia syntetyzować w jedną czynność prawną, i to zarówno ze względu na brak tożsamości ich przedmiotów, jak i podmiotów. Każda ze wskazanych wyżej czynności prawnych – a zaznaczyć należy, że w tym stanie faktycznym wyróżnić można znacznie więcej zaistniałych czynności prawnych – stanowi jednostkowe zdarzenie prawne zaistniałe między różnymi stronami, a wynikające z odrębnych stosunków prawnych. Tym samym twierdzenia NSA w zakresie funkcjonowania w omawianym stanie faktycznym jednej czynności prawnej, łączącej tylko zasygnalizowane powyżej różnorodne zdarzenia prawne generujące czy wynikające z różnych stosunków prawnych, wydają się przesadnie uproszczone.

Do *essentialia negotii* umowy darowizny należy – jak powiedziano – zobowiązanie się jednego podmiotu (darczyńcy) do dokonania świadczenia na rzecz innego podmiotu (obdarowanego), i to świadczenia „kosztem swojego majątku”. Darczyńcy nie przysługuje kompetencja do żądania jakiegokolwiek świadczenia od drugiej strony umowy.

Każda umowa stanowi co najmniej dwustronną czynność prawną, polegającą na złożeniu przez strony zgodnych oświadczeń woli w zakresie wywołania określonych skutków prawnych. Co zostało już zaakcentowane, cecha odpłatności (bądź nieodpłatności) czynności prawnej może być wyróżniona jedynie po uprzedniej kwalifikacji czynności prawnej jako przysparzającej. Choć NSA w glosowanym wyroku wskazał, że „umowa darowizny” miała charakter odpłatny, w następnej kolejności pozorny, w uzasadnieniu prowadzącym do sformułowania przedmiotowego wniosku niewystarczająco uargumentował kwalifikację tej czynności prawnej jako odpłatnej. O odpłatności czynności można mówić dopiero wówczas, gdy za swoje świadczenie podmiot świadczący uzyskuje inne świadczenie o konkretnej wartości majątkowej. Umowę z maja 2012 r. można by było zakwalifikować jako odpłatną, gdyby – po pierwsze – czynność prawna podlegała kwalifikacji jako przysparzająca, a – po drugie – gdyby za swoje

świadczenie podmiot świadczący, a więc darczyńca, uzyskał inne świadczenie o realnej wartości majątkowej.

Odpłatność świadczenia, jakie zdaniem NSA miał otrzymać podatnik, została wywiedziona z odrębnych relacji prawnych, łączących podmioty o odrębnej od FIZ podmiotowości prawnej. Świadczenie o wymiernym majątkowo charakterze w ramach analizowanego stosunku prawnego, jakie zdaniem NSA miał otrzymać darczyńca, a które to świadczenie implikowałoby odpłatność czynności prawnej, nie wynikało jednak z treści umowy darowizny. Przyjmując pozorną „umowę darowizny” i oceniając czynność ukrytą jako umowę odpłatną lub wzajemną, NSA powinien wyjaśnić, w jakim mechanizmie FIZ zobowiązał się do świadczenia wymiernego majątkowo na rzecz darczyńcy w ramach zawartej umowy (powinna zachodzić tożsamość podmiotowa w ramach pozornej czynności). Jeżeli natomiast świadczenie to miałyby zostać spełnione przez podmiot trzeci (spółkę K), to podstawa prawna do świadczenia na rzecz darczyńcy powinna bezpośrednio wynikać ze stosunku prawnego łączącego obie strony „umowy darowizny” (np. w ramach umowy o świadczenie przez osobę trzecią). W tym kontekście trudno uznać, że strona oznaczona w – pozornej według NSA – umowie jako „darczyńca” otrzymała w ramach stosunku zobowiązaniowego wynikającego z dysymulowanej umowy z maja 2012 r. jakiegokolwiek świadczenie wzajemne o wymiernym majątkowo charakterze. W realiach głosowanego orzeczenia trudno też dostrzec porozumienie stron dokonywanej czynności prawnej co do odpłatności czynności prawnej. Porozumienie to powinno wszakże rozciągać się nie tylko na odpłatność, ale także na obowiązek spełnienia świadczenia przez podmiot trzeci.

NSA w głosowanym wyroku uznał, że świadczenie wzajemne, które uzyskał podatnik, miało polegać na przekazaniu podatnikowi środków pieniężnych przez spółkę K, które nastąpiło jednak dopiero po wzroście wartości aktywów funduszu FIZ na skutek nabycia akcji spółki H. Z powyższego założenia wynika, że świadczenie wzajemne, które miał uzyskać podatnik – darczyńca wskazany w umowie darowizny, pochodziło od podmiotu trzeciego, odrębnej spółki niewskazanej w umowie darowizny jako obdarowany, oraz dopiero po zaistnieniu dodatkowych, późniejszych okoliczności. W głosowanym orzeczeniu brakuje analizy tego, jaki stosunek zobowiązaniowy miałyby łączyć podatnika ze spółką trzecią (K), od której miało pochodzić świadczenie wzajemne, w tym zwłaszcza w kontekście pozornej i dysymulowanej umowy z maja 2012 r. W związku z tym trudno podzielić pogląd o odpłatnym charakterze umowy darowizny zawartej

między podatnikiem a FIZ, ponieważ nie wykazano połączenia z czynnością dysymulowaną przekazania środków pieniężnych podatnikowi (brak związku przedmiotowego) przez odrębny podmiot – spółkę K (brak związku podmiotowego). W tym zakresie nie wydaje się wystarczające odwołanie do mniej lub bardziej złożonych relacji pomiędzy podmiotami znajdującymi się w tle zawartej w maju 2012 r. umowy darowizny. Pomimo zależności między H, K i FIZ, każda z nich cechuje się odrębną podmiotowością prawną, a pozorność (art. 83 k.c.) wymaga niezwykle precyzyjnych ustaleń co do jej przesłanek opisanych powyżej. Świadczenie spełnione przez K na rzecz podatnika P (zapłata należności z tytułu uczestniczenia w spółce) nie mieści się w stosunku prawnym łączącym P i FIZ (darowizna) ani w stosunku K – FIZ (stosunek umorzenia). Kwalifikacja uzyskanego przez P świadczenia pieniężnego jako świadczenia wzajemnego w ramach czynności dysymulowanej jest więc co najmniej niewykazana.

W szczególności nie może być uznane za skuteczne wykazanie tej okoliczności poprzez odwołanie się do koncepcji monistycznej pozorności czynności prawnej. Zdaniem NSA w przedmiotowej sprawie strony dokonały w istocie jednej złożonej czynności prawnej, której skutkiem było odpłatne zbycie akcji na rzecz FIZ. NSA stwierdził bowiem: „Przyjmując zatem za punkt wyjścia koncepcję pojedynczej czynności pozornej, należy zauważyć, że w rozpatrywanym stanie faktycznym zaistniała pozorność czynności prawnej. W istocie strony nie zawarły umowy darowizny akcji spółki H, lecz dokonały czynności prawnej odpłatnego zbycia akcji spółki H”. Ze stwierdzenia tego wynika, że NSA, wywodząc wniosek co do pozorności umowy z maja 2012 r., uznał, iż to „strony” dokonały analizowanej czynności prawnej. To uproszczenie nie daje się umieścić w stosunku zobowiązaniowym, który jest stosunkiem dwustronnie zindywidualizowanym<sup>54</sup>, w którym wierzytelność przysługuje oznaczonej osobie względem innej oznaczonej osoby. Wywiedzenie pozorności bez analizy stosunku zobowiązaniowego łączącego konkretne strony, które zdaniem NSA dokonały owej czynności pozornej, jest przesadną i nieuzasadnioną symplifikacją. Niczego w tym kontekście nie zmienia, że NSA powołał się na monistyczną koncepcję w zakresie oceny umowy pod kątem pozorności. Podstawowym założeniem przyjętej przez Sąd monistycznej koncepcji pozorności jest właśnie to, że strony dokonują jednej, złożonej czynności prawnej, którą

<sup>54</sup> Zob. R. Trzaskowski, *Granice swobody kształtowania treści i celu umów obligacyjnych*, art. 353<sup>1</sup> KC, Kraków 2005, s. 352 i podana tam literatura.

konstytuują poszczególne oświadczenia woli oceniane pod kątem ewentualnej nieważności. W przeprowadzonej przez NSA argumentacji uwidacznia się jednak istotny mankament. Sąd, kierując się monistyczną koncepcją pozorności czynności prawnej, przyjął, że w tym stanie faktycznym strony dokonały jednej, złożonej czynności prawnej, która miała charakter pozorny. W świetle monistycznej koncepcji pozorności sankcja nieważności rozciąga się jednak tylko na oświadczenie, które jest pozorne, nie wpływając na pozostałe, ważne oświadczenia woli konstytuujące całą czynność prawną. W ramach tej koncepcji stronom w rzeczywistości nie chodzi o dokonanie kilku odrębnych czynności prawnych, ale jednej, połączonej czynności prawnej, składającej się z konstytuujących ją oświadczeń woli. Koncepcja ta nie umożliwia wyprowadzenia wniosku o pozorności umowy z maja 2012 r., gdyż tu pozorność miałaby dotyczyć w rzeczywistości odrębnej czynności prawnej, przy braku tożsamości przedmiotowej i podmiotowej. W braku tożsamości podmiotowej i przedmiotowej bardzo trudno byłoby wykazać trzy przesłanki pozorności: (1) oświadczenie woli musi być złożone tylko dla pozoru, (2) oświadczenie woli musi być złożone drugiej stronie, (3) adresat oświadczenia woli musi zgadzać się na dokonanie czynności prawnej wyłącznie dla pozoru. Z monistycznej koncepcji pozorności czynności prawnej wynika tylko, że na tle symulacji względnej funkcjonuje jedna, połączona czynność prawna, a stronom w zasadzie nie chodzi o dokonanie kilku czynności prawnych. Monistyczna koncepcja pozorności czynności prawnej nie pozwala natomiast na wyprowadzenie wniosku, że można wywieść pozorność czynności prawnej z pominięciem różnic podmiotowych i przedmiotowych w ramach kilku czynności prawnych ukształtowanych w korzystny dla podatnika sposób. Z głosowanego orzeczenia nie wynika również, które oświadczenia, których stron miałyby być oświadczeniami o charakterze pozornym, a które i których stron miałyby konstytuować całą dysymulowaną czynność prawną. I nie tyle chodzi tu o różnicę pomiędzy monistyczną koncepcją pozorności a koncepcją dwóch czynności<sup>55</sup>, lecz o niewykazanie argumentacyjne pozorności w jakiegokolwiek jej koncepcji.

Nie sposób wskazać na świadczenie o wymiernym majątkowo charakterze, do którego zobowiązałby się obdarowany na gruncie stosunku zobowiązaniowego, jaki powstał poprzez zawarcie umowy określonej przez

<sup>55</sup> Por. bliżej M. Gutowski, *Nieważność...*, s. 168; A. Jedliński, *Pozorność...*, s. 73; A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 306.

jej strony mianem darowizny. Truizmem jest wskazanie, że stosunek zobowiązaniowy, powstały np. na gruncie uczestnictwa w spółce, nie stanowi jednocześnie stosunku zobowiązaniowego, który powstał w wyniku zawarcia umowy (w tym umowy darowizny), i że stosunki takie nie mogą podlegać łączeniu oraz że środki przekazane przez spółkę K podatnikowi P, będącemu wspólnikiem tej spółki wskutek wypłaty udziału w zysku, wynikały z innej czynności prawnej, a zatem odrębnego stosunku prawnego aniżeli umowa darowizny pomiędzy P a FIZ. Fakt otrzymania środków pieniężnych czy jakichkolwiek składników majątkowych przez podatnika (darczyńcy na gruncie umowy z maja 2012 r.) od spółki K nie oznacza, że umowa darowizny miała charakter pozorny.

Podsumowując, trudno oprzeć się wrażeniu, że istota argumentacji NSA w głosowanym orzeczeniu, dotycząca podatkowych skutków zawartej w maju 2012 r. umowy, nawiązuje w swej istocie do mechanizmu wynikającego z wprowadzonej 15 lipca 2016 r. klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (art. 119a–art. 119f Ordynacji podatkowej<sup>56</sup>, tzw. obejście prawa podatkowego). Klauzula ta jest jednak całkowicie odmienna od cywilistycznej konstrukcji pozorności, a wprowadzona została cztery lata po zawarciu zakwestionowanej przez NSA umowy darowizny. Celem tejże klauzuli jest minimalizacja korzyści podatkowych uzyskiwanych wskutek tzw. działań sztucznych, sprzecznych z przepisami podatkowymi. Przepis art. 83 k.c. nie pełni obecnie i nie pełnił funkcji, jaką realizuje klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Również zatem z tego powodu do argumentacji zawartej w głosowanym orzeczeniu należy odnieść się krytycznie.

## BIBLIOGRAFIA

- Brzozowski A., *Pojęcie umowy w prawie polskim, funkcje umów. Źródła prawa regulującego umowy*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo zobowiązań*, t. 5: *Część ogólna*, red. K. Osajda, Warszawa 2020.
- Gawlik Z., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3, cz. 2, red. A. Kidyba, Warszawa 2014.
- Grykiel J., *Komentarz do art. 56 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352 KC*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018.
- Grykiel J., Olejniczak A., Radwański Z., *Czynności prawne nieodpłatne i odpłatne*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, Warszawa 2019.

<sup>56</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325).

- Gutowski M., *Komentarz do art. 83 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 1: *Komentarz do art. 1–352*, red. M. Gutowski, Warszawa 2018.
- Gutowski M., *Nieważność czynności prawnej*, Warszawa 2017.
- Gutowski M., Radwański Z., *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, A. Olejniczak, Warszawa 2019.
- Jedliński A., *Pozorność jako wada czynności prawnej i konsekwencje prawne pozorności*, „Rejent” 2005, nr 5.
- Jezioro J., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2017.
- Kappes A., Kocot W., Romanowski M., *Umowy w pośrednictwie handlowym*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 9: *Umowy nienazwane*, red. W.J. Katner, Warszawa 2018.
- Karaszewski G., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, Warszawa 2013.
- Kępiński M., *Pozorność w umowach o przeniesienie własności*, „Nowe Prawo” 1969, z. 9.
- Lackoroński B., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 3B, red. K. Osajda, Warszawa 2017.
- Lewaszkiwicz-Petrykowska B., *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973.
- Mularski K., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny*, t. 3, red. M. Gutowski, Warszawa 2019.
- Ohanowicz A., *Zarys prawa cywilnego byłej dzielnicy pruskiej. Część pierwsza. Nauki ogólne*, Poznań 1922.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2009.
- Radwański Z., *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego. Prawo cywilne*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, Warszawa 2002.
- Radwański Z., *Wady oświadczenia woli*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 2: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. Z. Radwański, Warszawa 2008.
- Safjan M., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. 2, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2013.
- Trzaskowski R., *Granice swobody kształtowania treści i celu umów obligacyjnych: art. 353<sup>1</sup> KC*, Kraków 2005.
- Trzaskowski R., *Komentarz do art. 888 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, Księga trzecia, red. J. Gudowski, Warszawa 2013.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1999.

COMMENTARY ON THE JUDGEMENT OF THE POLISH SUPREME  
ADMINISTRATIVE COURT ISSUED ON 8<sup>TH</sup> OCTOBER 2019, II FSK 872/19

**Summary.** The commentary contains arguments that challenge a judgement of the Polish Supreme Administrative Court (NSA) issued on 8<sup>th</sup> October 2019, II FSK 872/19 regarding the apparent legal transactions and tax consequences resulting from the concluded donation agreement. NSA referring to the monistic concept of the appearance of a legal act, concluded that, in this case the appearance of a legal act occurred, and simultaneously the parties did not conclude a donation agreement, but perform a complex legal act of a pecuniary nature, which was associated with the tax obligations. In the author's assessment, the essence of the NSA argumentation concerning the tax consequences of the agreement concluded in May 2012 in effect approach to apply a civil law structure to create an effect that became possible after the introduction of a tax evasion clause into the Polish legal system.

**Keywords:** apparent legal transactions, monistic concept of the appearance of a legal act, tax evasion clause, donation agreement