

nie powstał obowiązek podatkowy. Jeśli jednak ustawa podatkowa przewiduje powstanie obowiązku podatkowego w związku z osiągnięciem określonego rezultatu, ale jedynie przy wykorzystaniu określonej drogi (czynności cywilnoprawnej) uzyskania tego rezultatu, to osiągnięcie tego celu przy wykorzystaniu innej czynności, choćby cel ten był jedynie ubocznym skutkiem zastosowania tej czynności, nie może powodować, że organy podatkowe będą uprawnione do przyjęcia, że rezultat ten został wywołany przy wykorzystaniu czynności „adekwatnej”.

Natomiast wykorzystanie art. 199a § 1 i 2 o.p. do pominięcia skutków podatkowych czynności prawnej rzeczywiście zaistniałej, choć nieadekwatnej do osiągnięcia określonego rezultatu gospodarczego nie jest dopuszczalne, gdyż przepisy te stanowią jedynie instrument do ustalenia rzeczywiście zaistniałego podatkowego stanu faktycznego, a takim nie jest czynność adekwatna do osiągnięcia tego rezultatu w sytuacji, w której rezultat ten został osiągnięty przy wykorzystaniu innej czynności prawnej, chociażby była ona nieadekwatna do osiągnięcia tego rezultatu.

1) W literaturze czynności te dzieli się również na „typowe” i „nietypowe”. Por. B. Brzeziński, *Koncepcja nadużycia prawa a zapobieganie unikaniu opodatkowania w państwach Unii Europejskiej* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci profesora Eugeniusza Teglera*, Poznań 1997, s. 99. Z kolei P. Karwat wskazuje na sztuczność czynności nietypowej dla osiągnięcia zamierzonego rezultatu gospodarczego (Por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2003, nr 2, s. 47). Jednocześnie podnosi się, że „nie istnieje katalog czynności prawnych, które gwarantują osiągnięcie określonego rezultatu gospodarczego”. Por. W. Szwaczko, *Ocena skutków podatkowych czynności prawnych przez organy podatkowe*, Przegląd Podatkowy 2004, nr 10, s. 41. W państwach, w których organy podatkowe mają kompetencję do pominięcia skutków podatkowych czynności nieadekwatnej i określenia skutków czynności adekwatnej, najtrudniejsza

kwestiądo wykazania jest, że zastosowana forma prawna osiągnięcia rezultatu gospodarczego jest nieodpowiednia. Por. H. Litwińczuk, *Problematyka obejścia podatku w świetle doktryny i orzecznictwa w Niemczech i w Polsce* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, pod red. Andrzeja Gomułowicza, Jerzego Małeckiego, Poznań 2003, s. 242–243.

2) B. Brzeziński, *Koncepcja nadużycia prawa a zapobieganie unikaniu opodatkowania w państwach Unii Europejskiej* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Eugeniusza Teglera*, pod red. Andrzeja Gomułowicza, Jerzego Małeckiego, Poznań 1997, s. 99.

3) B. Brzeziński, *Anglosaskie doktryny orzecznictwa dotyczące unikania opodatkowania*, Toruń 1996, s. 24.

4) B. Brzeziński, *Koncepcja nadużycia prawa...*, op. cit., s. 99.

5) H. Dzwonkowski, Z. Zgierski [w:], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2008, s. 890.

6) Sk 16/02.

7) H. Dzwonkowski, Z. Zgierski [w:], *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 890–892. Podobnie: W. Szwaczko, *Ocena skutków podatkowych czynności...*, op. cit., s. 41.

8) Chyba, że przedmiotem potrącenia będą również odsetki od pożyczki – wówczas ich wielkość będzie stanowiła przychód podatkowy udziałowca (pożyczkodawcy).

9) Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 października 2006 r., III SA/Wa 2602/06 (LEX nr 294135): „paragraf 1 art. 199a o.p. stanowi dyrektywę odczytywania treści czynności prawnej zgodnie z zamiarem stron tej czynności, a zatem dotyczy podatników, którzy mieli czyste intencje, a jedynie niefortunnie sformułowali oświadczenia woli, natomiast § 2 art. 199a reguluje sytuację, w której podatnicy usiłowali ukryć przed fiskusem rzeczywiście realizowaną czynność prawną”.

10) Wątpliwe wydaje się, aby organy podatkowe miały kompetencję do poszukiwania w tej sytuacji celu czynności i zamiaru stron. Oczywiście jest, że postępowanie wyjaśniające w tej sprawie zmierzaloby w kierunku wykazania sprzeczności z literalnym brzmieniem oświadczeń woli – o ile literalne brzmienie oświadczeń woli krewałoby czynność prawną opodatkowaną korzystniej od czynności prawnej stanowiącej jej „rzeczywisty” cel i zamiar stron. Stanowiłoby to niebezpieczeństwo opodatkowania stanu faktycznego, który nie zaistniał w rzeczywistości, co byłoby rażąco sprzeczne z art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP.

dr Tomasz Nowak
Autor jest prawnikiem
w Kancelarii prawnej
Grynhoff Woźny Maliński

Andrzej Ładziński, Mariusz Tkaczyk

Kompetencje organów podatkowych w zakresie oceny skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej

Wstęp

Zasada swobody umów jest jedną z podstawowych zasad prawa cywilnego. Wyraża się ona w swobodnym kształtowaniu przez strony w drodze umownej treści stosunku prawnego. Zgodnie z art. 353¹ k.c., który statuuje zasadę swobody umów, podlega ona ograniczeniom wynikającym wyłącznie z właściwości (natury) stosunku prawnego, ustawy oraz zasad współżycia społecznego. Treść stosunku prawnego oraz jego cel nie mogą sprzeciwiać się wyżej wymienionym. W związku z powyższym pojawia się pytanie o to, czy i w jakim stopniu oraz w jakim zakresie zasada swobody umów może podlegać ograniczeniu na gruncie przepisów prawa podatkowego

w stosunku do czynności prawnych dokonanych wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych.

Problem ten sprowadza się do dwóch zasadniczych pytań:

- 1) czy czynność prawna dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowych jest czynnością ważną z cywilno-prawnego punktu widzenia, to jest czynnością prawną, która nie sprzeciwia się właściwości stosunku prawnego, ustawie lub zasadom współżycia społecznego;
- 2) czy uznając za ważną czynność prawną dokonaną wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, organy podatkowe mogą pominąć skutki podatkowe takiej czynności.

Odpowiedzi na powyższe pytania udzielimy analizując modelowy przypadek czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Opis analizowanego przypadku

W analizowanym przypadku spółka z o.o. (dalej: Spółka A) zbywa w drodze umowy sprzedaży na rzecz jej jedynego udziałowca, udział w innej spółce z o.o. (dalej: Spółka B). Aktualna wartość rynkowa zbywanych udziałów jest istotnie niższa od wydatków, jakie Spółka A poniosła na ich objęcie. Spółka A w roku podatkowym, w którym dokonuje sprzedaży udziałów osiąga podlegający opodatkowaniu dochód. Spółka A wygeneruje na sprzedaży udziałów stratę, która istotnie pomniejszy osiągnięty w roku podatkowym dochód i tym samym istotnie obniży zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Jednocześnie sprzedaż udziałów nie wpłynie na wynik finansowy Spółki A, z uwagi na to, że zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości, Spółka A już w latach poprzednich odniosła w koszty odpisy aktualizujące wartość udziałów w kapitale zakładowym Spółki B. Znaczącą okolicznością jest również to, że aktualna wartość rynkowa udziałów w kapitale zakładowym Spółki B jest tak niska, że trudno zakładać, aby sprzedaż udziałów oraz uzyskana z tego tytułu cena (zaznaczmy, że cena jak najbardziej odpowiada wartości rynkowej udziałów) było działaniem mającym na celu pozyskania przez Spółkę A środków finansowych.

Podsumowując, w przedstawionym przypadku trudno jest doszukać się innych motywów dokonania transakcji, aniżeli osiągnięcie korzyści podatkowej w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego Spółki A. Dodajmy, że również nabywca udziałów, jako jedyny udziałowiec Spółki A, jest z oczywistych względów zainteresowany obniżeniem jej zobowiązań publicznoprawnych. W związku z przedstawionym stanem faktycznym pojawia się szereg pytań. Jak w takim razie należy ocenić skutki dokonanej czynności prawnej na gruncie przepisów prawa podatkowego? Czy organy podatkowe uprawnione są do zakwestionowania skutku podatkowego dokonanej sprzedaży udziałów, a jeśli tak to w jaki sposób? Czy może organy podatkowe są zobowiązane respektować fakt dokonania określonej czynności prawnej i uznać za wiążące skutki podatkowe z niej wynikające?

„Obejście prawa podatkowego”

Opisany powyżej przypadek sprzedaży udziałów może być potraktowany jako klasyczny przykład zjawiska, które w doktrynie prawa podatkowego określa się mianem „obejścia prawa podatkowego”¹⁾. Przez pojęcie obejścia prawa podatkowego rozumie się działania uczestników obrotu prawnego mające na celu uchylanie się od opodatkowania poprzez przysługującą im swobodę w zakresie kształtowania treści czynności prawnych²⁾. W ustawodawstwie niektórych państw europejskich funkcjonują rozwiązania, które przeciwdziałają zjawisku „obejścia prawa podatkowego”³⁾.

W ustawodawstwie polskim ogólna norma obejścia prawa podatkowego uregulowana była w art. 24b § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”. W dniu 11 maja 2004 r. TK⁴⁾ uznał jednak art. 24b § 1 o.p. za niezgodny z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji.

Jak bowiem stwierdził TK „nie może budzić wątpliwości pogląd, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi). Jeżeli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, a ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi. Trzeba w związku z tym jeszcze raz podkreślić, że brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania)”.

Trybunał uznał więc, że dokonanie czynności prawnej zgodnej z prawem, a więc również takiej, której cel nie jest przez prawo zakazany, nie może być na gruncie przepisów prawa podatkowego kwalifikowane w taki sposób aby osiągnięty przez dokonanie takiej czynności cel podatkowy był traktowany jako cel zakazany⁵⁾. W świetle twierdzeń przedstawionych w uzasadnieniu orzeczenia TK przyjąć należy, iż „obejście prawa podatkowego” nie istnieje. Prawo podatkowe nie formułuje bowiem ogólnej normy, która nakazywałaby podatnikom podejmowanie działań, które zmierzać będą do zwiększenia ich zobowiązań podatkowych. Jak również nie formułuje normy, która zakazywałaby podatnikom podejmowania działań, które zmierzałyby do obniżenia zobowiązań podatkowych, o ile działania te będą miały charakter działań legalnych.

Konsekwencją wyroku TK była nowelizacja ordynacji podatkowej⁶⁾, w wyniku której uchylono art. 24a i 24b, dodając jednocześnie art. 199a. Przepis art. 199a stanowi w dużej części powtórzenie art. 24a, czyli reguluje uprawnienia organów podatkowych w zakresie pozornych czynności prawnych. Jednocześnie ustawodawca, pozostając w zgodzie z wyrokiem TK zrezygnował z wprowadzenia klauzuli obejścia prawa podatkowego, czyli przepisu, który w swej treści odpowiadałby treści art. 24b § 1.

Odrębną kwestią wymagającą zastanowienia jest to, czy z analizowanego powyżej wyroku TK da się wywieść również zakaz stanowienia szczególnych klauzul zakazujących „obejścia prawa podatkowego”, to jest takich przepisów, które partykularnie w stosunku do danego rodzaju czynności prawnych, podejmowanych w ścisłe

określonych okolicznościach wyłączają korzystny dla podatnika skutek podatkowy. Tym samym rozważyć należy, czy analizując ryzyko podatkowe zakwestionowania skutku podatkowego czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, powinniśmy zbadać, czy w przepisach prawa podatkowego obowiązuje przepis wyłączający skutek podatkowy tego rodzaju czynności prawnej. Najlepszym przykładem takiego przepisu jest art. 10 ust. 4 u.p.d.o.p., zgodnie z którym neutralność łączenia lub podziału spółek (z punktu widzenia spółki przejmującej oraz udziałowca/akcjonariusza spółki przejmowanej lub dzielonej) zostaje wyłączona w przypadku, gdy połączenie lub podział nie są przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym lub jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania. Ramy niniejszego artykułu nie pozwalają na szczegółową analizę wskazanego problemu, tym bardziej na ocenę zgodności z Konstytucją RP wskazanego art. 10 ust. 4 u.p.d.o.p. W tym miejscu poprzestać należy na stwierdzeniu, że brak jest w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przepisu, z którego wynikałoby, że strata wynikająca z dokonania transakcji zrealizowanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej nie podlega rozliczeniu z dochodem podatnika. Nie da się tego również wywieść z faktu obowiązującego na gruncie podatku dochodowego zakazu odnoszenia w koszty uzyskania przychodów odpisów aktualizujących wartość udziałów lub akcji.

W obecnie obowiązującym stanie prawnym, to jest gdy uchylona została ogólna klauzula zakazująca „obejścia prawa podatkowego” oczywistym jest, że stan ten jest równoznaczny z bezwzględny zakazem pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Powyższe oznacza, że o ile czynność prawna jest ważna, organ podatkowy zobowiązany jest respektować skutki, jakie z danym rodzajem czynności wiąże system podatkowy.

Ważność czynności prawnych podejmowanych w celu osiągnięcia korzyści podatkowej – granice swobody stron w kształtowaniu treści czynności prawnych

Rozpatrując ważność czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej rozważyć należy, czy czynność taka nie narusza granic swobody umów, to jest, czy treść lub cel tej czynności nie sprzeciwia się właściwości kreowanego na jej podstawie stosunku prawnego, ustawie lub zasadom współzycia społecznego.

W analizowanym przypadku treść czynności prawnej nie będzie rodzić jakichkolwiek wątpliwości co do jej zgodności z właściwością stosunku prawnego, przepisami prawa czy też zasadami współzycia społecznego. Treść umowy będzie bowiem standardowa. Nie będzie kreować nadzwyczajnych zobowiązań, czy uprawnień, którejkolwiek ze stron. Niewątpliwie strony wyrażą wolę odpowiednio przeniesienia udziałów i zapłaty

ceny. Dlatego też nie sposób będzie podważyć ważności umowy, z uwagi na jej treść. Natomiast pamiętać należy, iż bardzo często może zdarzyć się tak, że strony zawierające umowę wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej mogą dokonywać modyfikacji jej treści, które będą sprzeciwiać się właściwości stosunku prawnego, ustawie czy zasadom współzycia społecznego.

Jeśli chodzi o motyw działania stron zawierających analizowaną umowę sprzedaży udziałów, to będzie nim niewątpliwie wygenerowanie straty, która pozwoli sprzedającemu obniżyć zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Będzie to przy tym wspólny motyw dla obu stron transakcji. W związku z tym powstaje pytanie, czy wskazany motyw należy utożsamiać z celem umowy, o którym mowa w art. 353¹ k.c. W nauce prawa cywilnego dopuszcza się bardzo szerokie rozumienie celu umowy, którym mogą być wszelkie zakładane przez obie strony następstwa umowy, nawet te najbardziej odległe i niepozostające w bezpośrednim związku z treścią umowy⁷⁾. Przy tak szerokim rozumieniu celu umowy przyjąć należy, iż zamierzone przez obie strony umowy sprzedaży wygenerowanie straty podatkowej mieści się w jego zakresie znaczeniowym. W związku z powyższym ocenić należy, czy tak sformułowany cel umowy sprzeciwia się właściwości stosunku prawnego, przepisom prawa lub zasadom współzycia społecznego.

Na wstępie naszych rozważań dotyczących ewentualnej sprzeczności celu umowy – w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego – z wymienionymi w art. 353¹ k.c. czynnikami wyznaczającymi granicę swobody umów zauważyć należy, iż niemal każda czynność prawna lub jej wykonanie wywołuje skutek podatkowy. Skutki podatkowe zawarcia lub wykonania umowy powstają z mocy prawa i są niezależne od woli stron. Oczywiście założyć należy, iż wyjątkowo zdarza się, że celem dokonania danej czynności prawnej jest osiągnięcie określonego skutku podatkowego. Niezależnie od tego trudno jest bronić tezy, że zamierzony przez strony umowy skutek podatkowy, skoro powstaje z mocy prawa, jest sprzeczny z właściwością stosunku prawnego lub przepisami prawa.

Ewentualne wątpliwości budzić może zgodność tak rozumianego celu umowy z zasadami współzycia społecznego. Nawiazując kolejny raz do wyroku TK, stwierdzić należy, że skoro nie obowiązuje w polskim systemie podatkowym norma nakazująca podatnikom tak układać własne interesy, aby płacili jak najwyższe podatki, to w ramach ogólnej wolności każdy podatnik ma prawo do prowadzenia swoich interesów w sposób zapewniający mu jak najniższe opodatkowanie. Trudno w związku z tym oceniać zachowanie podatnika jako sprzeczne z zasadami współzycia społecznego. Podkreślić należy, iż w analizowanym stanie faktycznym podatnik poniósł realną stratę w postaci utraty wartości udziałów. Umowa sprzedaży ma mu jedynie zapewnić możliwość skonsumowania tej straty poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na ich objęcie/nabycie.

Reasumując, dokonanie czynności prawnej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej nie narusza zasady swobody umów. Traktując osiągnięcie korzyści podatkowej jako cel umowy w rozumieniu art. 353¹ k.c.

uznać należy, iż cel ten nie sprzeciwia się właściwości stosunku prawnego, ustawie, ani zasadom współżycia społecznego. Strony dokonujące czynności prawnej w celu osiągnięcia korzyści podatkowej powinny jednak pamiętać, aby treść kreowanego czynnością stosunku prawnego nie sprzeciwiała się naturze tego stosunku, przepisom prawa oraz zasadom współżycia społecznego.

Uprawnienia organów podatkowych w zakresie badania czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej

Skoro wyjaśniliśmy, że organy podatkowe nie posiadają prawnych instrumentów do kwestionowania skutków podatkowych ważnie zawartych umów w oparciu o zarzut dokonania danej czynności wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, rozważyć pozostaje, czy ryzyko zakwestionowania zamierzonego przez strony skutku podatkowego może zrealizować się na gruncie art. 199a o.p.

Obecnie zakres uprawnień organów podatkowych w przedmiocie badania czynności prawnych wyznaczony jest przepisami art. 199a o.p., podobnie jak i granice, w jakich podatnicy mogą minimalizować swoje obciążenia podatkowe.

W doktrynie istnieje pogląd iż wprowadzenie tego przepisu (jak i poprzednio obowiązującego art. 24a o.p.) nie wpływa na zwiększenie kompetencji organów podatkowych, które m.in. na podstawie przepisów prawa cywilnego mają prawo i obowiązek dochodzić, jaki jest rzeczywisty zamiar stron czynności prawnej⁸⁾.

Artykuł 199a § 1 o.p. stanowi, że „organy podatkowe dokonując ustalenia treści czynności prawnej, mają obowiązek uwzględnić zgodny zamiar stron oraz cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.” Brzmienie tego przepisu nawiązuje do art. 65 § 2 k.c., zgodnie z którym „w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu.”

Przepisy powyższe wskazują więc, iż o treści czynności prawnej nie decyduje jej dosłowne, formalne brzmienie, lecz zamiar i cel jakim kierują się strony czynności prawnej.

W omawianym przypadku zbycia udziałów w celu wygenerowania straty podatkowej art. 199a § 1 o.p. nie może mieć zastosowania. Zamiar i cel stron umowy (przeniesienie własności udziałów) jest bowiem zgodny z dosłownym brzmieniem umowy. Organ podatkowy nie są więc w stanie pominąć skutków podatkowych takiej czynności. Musiałby bowiem wskazać cel i zamiar stron czynności prawnej, inny niż wynikający wprost z umowy. Okoliczność, iż spółka zbywająca udziały, poprzez czynność prawną, ma na celu osiągnięcie wyłącznie korzyści podatkową nie zmienia faktu, iż korzyść ta zostanie osiągnięta rzeczywiście poprzez umowę zbycia udziałów.

Artykuł 199a o.p. reguluje również uprawnienia organów podatkowych w zakresie tzw. pozornych czynno-

ści cywilnoprawnych. Jak stanowi bowiem art. 199 § 2 o.p. „jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej”. Brzmienie przepisu 199a § 2 o.p. nawiązuje wprost do art. 83 § 1 zd. drugie k.c., zgodnie z którym, jeżeli oświadczenie woli złożone zostało dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności.

W przypadku umowy zbycia udziałów wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej organy podatkowe nie mogą również powołać się na przepis art. 199 § 2 o.p. Musiałby bowiem wykazać istnienie drugiej czynności, którą strony zamierzały ukryć zawierając umowę sprzedaży. Udowodnienie istnienia w takiej sytuacji innej (ukrytej) czynności prawnej jest niemożliwie. Strony nie miały bowiem interesu do pozorowania czynności zbycia udziałów, bowiem umowa ta była wystarczającym środkiem do osiągnięcia celu w postaci zoptymalizowania obciążeń podatkowych poprzez wygenerowanie straty podatkowej.

Powyższe stanowisko potwierdzone zostało przykładowo w wyroku WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2006 r⁹⁾, w którym sąd uznał, iż „udowodnienie pozorności wymaga wskazania ukrytej czynności prawnej. W przeciwnym razie nie ma możliwości zastosowania dyspozycji art. 24a § 2 o.p., gdyż nie ma możliwości wywiedzenia skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej. Na podstawie art. 24a § 2 o.p. organy podatkowe nie mają zatem kompetencji do pominięcia skutków czynności cywilnoprawnej bez określenia skutków innej – ukrytej – czynności prawnej. Nie mogą uznać, że strony nie dokonały żadnej czynności prawnej”¹⁰⁾.

Należy więc bez wątpienia stwierdzić, iż art. 199a o.p. nie stanowi podstawy dla organów do podważenia samej umowy zbycia udziałów jak również jej skutków podatkowych, której wyłącznym celem jest optymalizacja zobowiązań podatkowych zbywcy. Organ podatkowy musiałby bowiem udowodnić, iż strony pod pozorem umowy sprzedaży udziałów dokonały innej czynności prawnej, co w przedstawionej sytuacji byłoby dla stron bezcelowe.

Przepisy prawa cywilnego regulują również sytuację, gdy strony zawarły pozorną czynność prawną bez zamiaru ukrycia innej czynności prawnej. Jak stanowi bowiem przepis art. 83 § 1 zd. pierwsze k.c. „nieważne jest oświadczenie woli złożone drugiej stronie za jej zgodą dla pozorów”.

Czynność pozorna jest więc bezwzględnie nieważna, w związku z czym nie wywołuje skutków prawnych, także w zakresie prawa podatkowego. Organ podatkowy mogą więc pominąć skutki prawne czynności pozornej. W przypadku, gdy z dowodów zgromadzonych w toku postępowania wynikają wątpliwości, co do pozorności czynności prawnej, organy podatkowe, na podstawie art. 199a § 3 o.p. mają obowiązek wystąpić do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego.

Powstaje więc pytanie, czy powyższy przepis daje organom podatkowym uprawnienia do pominięcia skutków czynności prawnej (jako nieważnej na gruncie pra-

wa cywilnego), której jedynym celem jest korzyść podatkowa). Czy organy podatkowe mogą uznać, iż czynność jest zawarta dla pozorów, gdyż jej celem nie jest przeniesienie własności udziałów, lecz umożliwienie zbywcy ujęcie po stronie kosztów podatkowych, wydatków związanych z nabyciem (lub objęciem) tych udziałów?

W celu udzielenia odpowiedzi, należy przeanalizować, kiedy można uznać, iż mamy do czynienia z czynnością pozorną na gruncie art. 83 § 1 zd. pierwsze k.c.

Oświadczenie woli jest złożone dla pozorów, jeżeli strony zgodnie ustalają, że złożone co najmniej przez jedną z nich oświadczenie woli nie wywrze wyrażonym w nim skutków prawnych. Dla stwierdzenia pozorności rozważa się dwa oświadczenia, z tym że jedno przeznaczone jest „na zewnątrz, a drugie ujawnione jest tylko między stronami”¹¹⁾. Sens przepisu art. 83 § 1 zd. pierwsze k.c. sprowadza się do tego, że każe on uznać oświadczenie przeznaczone „na zewnątrz” za nieważne, ponieważ w świetle rzeczywistego porozumienia stron brak mu konstytutywnej cechy każdego oświadczenia woli, jakim jest zamiar wywołania skutków prawnych¹²⁾. Jak wskazuje się dodatkowo w orzecznictwie, o pozorności można mówić, o ile zostaną spełnione łącznie następujące przesłanki. Po pierwsze oświadczenie zostało złożone dla pozorów. Po drugie oświadczenie złożono drugiej stronie. Po trzecie druga strona wyraziła zgodę na dokonanie czynności jedynie dla pozorów. Pozorność czynności prawnej w tym przypadku oznaczać może, że strony nie zamierzały w ogóle wywołać jakichkolwiek skutków prawnych, tworząc jedynie okoliczności wskazujące na zawarcie czynności prawnej symulowanej¹³⁾.

Biorąc powyższe pod uwagę w naszej opinii należy uznać, iż w przypadku zawarcia umowy sprzedaży udziałów wyłącznie w celu wygenerowania straty podatkowej, nie można mówić o pozorności czynności prawnej w rozumieniu art. 83 § 1 zd. pierwsze k.c. Brak uzasadnienia gospodarczego czynności prawnej przy jednoczesnym występowaniu korzyści, nie świadczy o symulowaniu dokonania czynności prawnej. Nie występują w takiej sytuacji dwa oświadczenia woli (wyrażone „na zewnątrz” oraz ujawnione między stronami). Strony rzeczywiście poprzez zawarcie umowy wyrażają wolę przeniesienia własności udziałów, a o pozorności dokonywanej przez nich czynności prawnej nie może decydować intencja optymalizacji obciążeń podatkowych zbywcy.

Zbycie udziałów w celu uzyskania korzyści podatkowej nie może więc zostać uznane za czynność prawną nieważną na gruncie prawa cywilnego. To z kolei pozbawia organy podatkowe prawa do pominięcia podatkowych skutków tej czynności (wygenerowania kosztów podatkowych po stronie zbywcy).

Należy więc uznać, iż zbycie udziałów w celu uzyskania korzyści podatkowej jest czynnością ważną na gruncie prawa cywilnego. Organ podatkowy nie ma uprawnień do zakwestionowania tej czynności, tylko dlatego, iż czynność ma zapewnić zbywcy uzyskanie korzyści podatkowej. Wraz z wyrokiem TK i uchyleniem przepisu art. 24b o.p. nie ma już bowiem możliwości pominięcia skutków prawnych czynności, których jedyną istotną korzyścią jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego.

Podsumowanie

Obecnie obowiązujące przepisy podatkowe nie zawierają klauzuli obejścia prawa podatkowego. Nie zawiera jej w szczególności art. 199a o.p., gdyż nie kwestionuje on prawa podatników do takiego kształtowania treści stosunku, który umożliwi im osiągnięcie korzyści podatkowych. W obecnym stanie prawnym organy podatkowe zobowiązane są respektować skutki podatkowe ważnie zawartych umów. Kompetencje organów podatkowych ograniczone zostały do badania treści czynności prawnej (zgodnego zamiaru stron i celu umowy) oraz stwierdzenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. W ramach tych kompetencji organy podatkowe mogą badać, czy wykreowany na podstawie umowy stosunek prawny jest zgodny z jego naturą, przepisami ustawy oraz zasadami współżycia społecznego. Jeżeli organ podatkowy uzna, że treść umowy narusza jeden z wymienionych wyżej czynników ograniczających swobodę umów, może zakwestionować ważność umowy, a co się z tym wiąże również jej skutki podatkowe. Istotne natomiast jest to, że cel umowy, jakim może być optymalizacja zobowiązań podatkowych nie może być traktowany jako podstawa do zakwestionowania ważności umowy. Nie może być bowiem uznany za sprzeczny z właściwością stosunku prawnego, przepisami ustawy czy też z zasadami współżycia społecznego.

1) Kelvin Holmes, Rozdział VI *Regulacje zapobiegające unikaniu opodatkowania* [w:] *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 269 i n.

2) R. Mastalski *Kontrowersyjne zagadnienia nowelizacji ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 8, s. 7.

3) Kelvin Holmes, *Regulacje...*, op. cit.

4) K 4/03, Lex nr 112993.

5) A. Ladziński, *Prawne granice optymalizacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 6, s. 18.

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

7) Tak P. Machnikowski, *Prawo zobowiązań – część ogólna*, [w:] *System Prawa Cywilnego* tom 5, Warszawa 2006, s. 471.

8) B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 650.

9) III SA/Wa 983/06, Lex nr 244695.

10) Wyrok WSA wydany został na podstawie uchylonego art. 24a o.p. jednak z uwagi na to, iż przepisy 199a § 1 i 2 stanowią jego powtórzenie, jest on również aktualny w obecnym stanie prawnym.

11) Z. Radwański, *System prawa prywatnego Tom I*, Warszawa 2007, s. 385.

12) B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, *Wady oświadczenia woli w polskim prawie cywilnym*, Warszawa 1973, s. 15.

13) Tak WSA w Łodzi w wyroku z dnia 15 lipca 2008 r., I SA/Łd 447/08.

Andrzej Ladziński

Autor jest doradcą podatkowym w Kancelarii Prawnej Grynhoff Woźny Maliński

Mariusz Tkaczyk

Autor jest prawnikiem w Kancelarii Prawnej Grynhoff Woźny Maliński