

wnego na podstawie sposobu wykonywania umowy jest jednak niezwykle trudne i wymaga od organu podatkowego szczegółowego przeanalizowania wszelkich czynników, które mogą mieć wpływ na sposób wykonywania umowy. W szczególności organ podatkowy zobowiązany jest uwzględnić wszystkie obiektywne czynniki, które mogą mieć wpływ na sposób wykonania umowy.

Szczególnym przypadkiem zakwestionowania brzmienia umowy jest sytuacja w której organ podatkowy udowodni, że strony pod pozorem określonej czynności prawnej dokonały innej czynności prawnej. Ponieważ przepisy kodeksu cywilnego uznają czynność prawną ukrytą pod pozorem innej czynności za ważną, oczywistym jest, że organy podatkowe zobowiązane są ustalić skutki podatkowe czynności ukrytej zgodnie z jej naturą.

Analizowany w niniejszym artykule przypadek wyjścia przez spółkę A ze spółki B i przejęcia 100% udziałów w kapitale zakładowym spółki B przez spółkę C nie rodzi ryzyka z punktu widzenia przepisów art. 199a § 1 i 2 o.p.. Zamierzone przez spółkę A korzyści podatkowe związane ze zwolnieniem przychodu z odpłatnego zbycia udziałów celem umorzenia nie wpływają na ocenę treści umowy, ani tym bardziej nie pozwalają na stwierdzenie, że strony transakcji ukryły pod pozorem tej czynności inną czynność prawną. Przede wszystkim zauważyć należy, iż strony wszystkich czynności podejmowanych w ramach całej operacji niewątpliwie posiadały wolę wywołania skutków cywilno-

prawnych określonych w treści tych czynności. Ponadto pamiętać należy, iż korzyści podatkowe, które były niewątpliwie motywem działania spółki A nie są, obiektywnie rzecz ujmując, objęte treścią czynności prawnej.

- 1) Do dnia 31 grudnia 2008 r. wymóg ten wynosi 15%.
- 2) Dz. U. z 1964 r. nr 16, poz. 93 z późn., zm.
- 3) Artykuł 199a o.p. odnosi się do wszelkich czynności prawnych, a nie tylko umów, przy czym w orzecznictwie Sądu Najwyższego dopuszcza się stosowanie art. 65 § 2 k.c. do wszelkich czynności prawnych, a nie tylko umów – Wyrok SN z dnia 29 czerwca 1995 r. (III CZP 66/95, OSN 1995, Nr 12, poz. 168).
- 4) K 4/03, Lex nr 112993.
- 5) Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna* [w:] *System Prawa Prywatnego* t. 2, Warszawa 2002, s. 1–33.
- 6) *Ibidem*, s. 51.
- 7) Zgodnie z linią orzecznictwa (w szczególności wyrok SN z dnia 21 listopada 1997 r., I CKN 825/97, OSN 1998, Nr 5, poz. 81) każde oświadczenie woli wymaga wykładni.
- 8) III CZP 66/95 i późniejsze wyroki SN.
- 9) Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, *op. cit.*, s 53
- 10) Przykładowo z punktu widzenia prawa podatkowego istotne jest zarówno to, czy istnieje między stronami stosunek pożyczki jak również to, czy ustalone między stronami warunki współpracy uprawniają pożyczkodawcę do żądania od pożyczkobiorcy zapłaty odsetek (prawo żądania zapłaty odsetek).
- 11) Z. Radwański, *Prawo cywilne...*, *op. cit.*, Rozdział II § 6 III „Problematyka dowodowa”.

Andrzej Ladziński

Autor jest doradcą podatkowym w Kancelarii prawnej Grynhoff Woźny Maliński

Tomasz Nowak

Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnej adekwatnych do zamierzonego i zrealizowanego rezultatu gospodarczego

Poniższa analiza skutków podatkowych czynności prawnej będzie oparta na *Study case (datio in solutum i potrącenie, konwersja wierzytelności na kapital)*.

Zarys problemu

Przykładem wykorzystywania czynności cywilnoprawnych do optymalizacji podatkowej może być również zastosowanie do osiągnięcia określonego rezultatu gospodarczego czynności prawnej, której celem jest wprawdzie osiągnięcie innego rezultatu, jednak przy jednoczesnym „mimowolnym” osiągnięciu rezultatu zamierzonego przez strony czynności. Innymi słowy chodzi tutaj o sytuacje, w których osiągnięcie określonego rezultatu gospodarczego jest możliwe zarówno przy zastosowaniu czynności, których bezpośrednim celem jest osiągnięcie tego rezultatu, jak i czynności, których cel jest wprawdzie inny, jednak czynności te umożliwiają – niejako „przy okazji” – osiągnięcie celu gospodarczego zamierzonego przez strony. Na potrzeby niniejszego opracowania czynności, których celem

jest osiągnięcie rezultatu gospodarczego zamierzonego przez strony, nazywane będą czynnościami „adekwatnymi”, zaś czynności za pomocą których zamierzony rezultat gospodarczy strony osiągają tylko dlatego, że rezultat ten jest jedynie ich ubocznym skutkiem, czynnościami „nieadekwatnymi”¹⁾. Czynność prawna „adekwatna”, która wykorzystywana jest do osiągnięcia określonego rezultatu gospodarczego wywołuje skutki podatkowe mniej korzystne dla podatnika niż czynność prawna „nieadekwatna”. Dlatego też strony decydują się na wykorzystanie czynności „nieadekwatnej” do osiągnięcia tego rezultatu.

Wyjaśnienia wymaga zatem, czy w obecnie obowiązującym stanie prawnym organy podatkowe posiadają kompetencje do pominięcia skutków podatkowych czynności prawnej „nieadekwatnej” do osiągnięcia zamierzonego przez strony rezultatu gospodarczego i uwzględnienia przy wymiarze podatku skutków podatkowych czynności „adekwatnej” dla realizacji osiągniętego przez strony celu gospodarczego.

Analiza stanu prawnego

Możliwość oceny, czy zamierzony rezultat gospodarczy został osiągnięty przy wykorzystaniu czynności prawnych adekwatnych do osiągnięcia tego rezultatu przewidywał art. 24b § 2 o.p. Przepis ten miał następujące brzmienie: „jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”. Przepis ten był odzwierciedleniem znanej w systemach podatkowych krajów anglosaskich doktryny wykładni prawa nazywanej *substance over form*²⁾. Doktryna ta zakłada pierwszeństwo treści czynności prawnej – przy ocenie jej prawnopodatkowych skutków – nad formą, w jakiej została dokonana³⁾. Zgodnie z tą doktryną, istotą czynności prawnej jest rezultat gospodarczy, do którego prowadzi, a nie jej forma⁴⁾. Z tego powodu wybór przez podatnika formy korzystniejszej podatkowo – jeśli przyczyną wyboru tej formy było uniknięcie skutków podatkowych zdarzeń podlegających opodatkowaniu – uprawnia organ podatkowy do określenia skutków podatkowych wynikających z treści adekwatnej czynności prawnej, a pominięcia skutków podatkowych, wynikających z czynności prawnej, przy zastosowaniu której został osiągnięty określony rezultat gospodarczy.

Artykuł 24b § 2 o.p. został uchylony z dniem 1 września 2005 r. i obecnie nie ma w systemie prawa podatkowego przepisu, który byłby jego odpowiednikiem. Uchylenie tego przepisu oznacza, że w obecnie obowiązującym stanie prawnym organy podatkowe nie mają kompetencji do pominięcia skutków podatkowych czynności prawnej tylko z tego powodu, że nie jest ona właściwa (typowa, adekwatna) dla osiągnięcia zamierzonego przez strony rezultatu gospodarczego i wywodzenia skutków podatkowych z czynności właściwej dla osiągnięcia tego rezultatu.

Rozważenia wymaga zatem, czy i pod jakimi warunkami podstawę prawną takiej kompetencji organu podatkowego może stanowić art. 199a § 1 i 2 o.p. Otóż zastosowanie art. 199a § 1 o.p. wymagałoby od organów podatkowych wykazania, że wbrew literalnemu brzmieniu oświadczeń woli, zgodnie z którymi strony dokonują czynności „nieadekwatnej”, rzeczywistym zamiarem stron i celem czynności prawnej było złożenie innego oświadczenia woli, prowadzącego do podjęcia czynności „adekwatnej”. Natomiast dla zastosowania art. 199a § 2 o.p. organy podatkowe powinny udowodnić, że czynność prawna „nieadekwatna” została podjęta w celu ukrycia czynności prawnej „adekwatnej”.

Charakter prawny art. 199 § 1 i 2 o.p.

Artykuł 199a § 1 i 2 o.p. nie może stanowić podstawy prawnej opodatkowania stanów faktycznych, które nie zostały określone jako przedmiot opodatkowania w ustawie podatkowej. Przepis ten stanowi jedynie proceduralny instrument ustalenia rzeczywistego podatko-

wego stanu faktycznego, nie tworzy natomiast podatkowego stanu faktycznego⁵⁾. Organy podatkowe mają kompetencję do pominięcia skutków czynności „nieadekwatnej” tylko w przypadku, gdy ustalą, że rzeczywiście zaistniałym stanem faktycznym była czynność „adekwatna”.

Jak wskazała T. Dębowska-Romanowska w zdaniu odrębnym do postanowienia TK z dnia 14 lipca 2004 r.⁶⁾ „polski system prawa podatkowego opiera się na generalnej zasadzie wynikającej z art. 217 Konstytucji, która polega na tym, że z ustawy podatkowej może wynikać tylko jedna i jedyna kwota podatku dla danego podatnika”. Wypływają z tego istotne konsekwencje dla możliwości wprowadzenia przez ustawodawcę klauzul generalnych zapobiegających unikaniu opodatkowania. Przede wszystkim „za pomocą tych klauzul nie wolno wpływać w jakikolwiek sposób na wysokość podatku”, gdyż ta wynika zawsze – w sposób obiektywny i automatyczny – z ustawy podatkowej. „Jeśli wątpliwości, co do kwalifikacji tego zdarzenia znajdują swą przyczynę w niedostatecznie precyzyjnym określeniu przedmiotu opodatkowania lub przesłanek obniżenia, to skutki tego nie mogą być w żadnej mierze przerzucone na podatnika”.

Ocena, czy zastosowana przez podatnika czynność prawna jest adekwatna do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, a w konsekwencji pominięcie przez organ podatkowy skutków podatkowych czynności nieadekwatnej prowadziłoby do opodatkowania stanu faktycznego, który nie jest rzeczywiście zaistniałym podatkowym stanem faktycznym. Jedynie kwota zobowiązania wynikająca z rzeczywiście zaistniałego podatkowego stanu faktycznego może zostać uznana za prawidłową z punktu widzenia art. 217 Konstytucji. Skoro czynność prawna adekwatna nie zaistniała, to nie może skutkować powstaniem obowiązku podatkowego. Obciążenie podatkiem wynikającym z czynności adekwatnej, do której w rzeczywistości nie doszło, powodowałoby nałożenie obowiązku w sytuacji, w której nie zaistniało zdarzenie, które ustawa podatkowa uznaje za zdarzenie skutkujące powstaniem obowiązku podatkowego. Oznaczałoby to zatem kreację stosunku prawnopodatkowego przez organ podatkowy, a to – w świetle art. 217 Konstytucji RP – jest niedopuszczalne⁷⁾.

Trybunał Konstytucyjny nie rozstrzygał kwestii konstytucyjności art. 24b § 2 o.p., biorąc jednak pod uwagę swoistość polskiej regulacji ustrojowej w zakresie określania podatkowych stanów faktycznych, że przepis ten również należałoby uznać za niezgodny z art. 217 Konstytucji RP. Pominięcie skutków podatkowych wynikających z „nieadekwatnej” czynności prawnej i wywiezienie przez organ podatkowy skutków podatkowych z adekwatnej czynności prawnej oznaczałoby bowiem określenie kwoty zobowiązania podatkowego w stosunku do stanu faktycznego, który nie jest rzeczywiście zaistniałym podatkowym stanem faktycznym. Artykuł 199a § 1 i 2 o.p. nie może zatem stanowić instrumentu pominięcia skutków podatkowych czynności „nieadekwatnej” i określenia przez organ skutków podatkowych czynności adekwatnej.

Przedstawienie stanów faktycznych będących przedmiotem analizy

Datio in solutum

Podmiot A udzielił podmiotowi B pożyczki. Przed nadejściem terminu spłaty pożyczki podmiot A zamierza dokonać nabycia od podmiotu B udziałów w spółce z o.o. Umowa sprzedaży udziałów podlega opodatkowaniu podatkowi od czynności cywilnoprawnych w wysokości 1% wartości rynkowej udziałów. Strony zawierają porozumienie, zgodnie z którym spełnienie przez podmiot B świadczenia polegającego na spłacie pożyczki nie nastąpi przez przeniesienie na podmiot A środków pieniężnych w wysokości odpowiadającej kwocie długu wynikającego z umowy pożyczki, ale poprzez przeniesienie na podmiot A należących do podmiotu B udziałów w spółce z o.o. Treścią zawartego porozumienia będzie zatem zgoda A na zmianę świadczenia, to jest unormowana w art. 454 k.c. konstrukcja *datio in solutum*. Na skutek zastosowania tej konstrukcji nie powstanie obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych, gdyż *datio in solutum* nie jest żadną z czynności objętych zakresem przedmiotowym tego podatku. Osiągnięty zostaje jednak zamierzony rezultat gospodarczy, to znaczy dochodzi do przeniesienia przez podmiot B na podmiot A udziałów w spółce z o.o.

Konwersja wierzytelności na kapitał

Udziałowcy spółki z o.o. mają wierzytelność wobec tej spółki (np. wierzytelność z tytułu pożyczki). Spółka nie ma środków finansowych na spłatę pożyczki. Jednocześnie udziałowcy zamierzają zbyć udziały w tej spółce i w ich interesie leży przygotowanie sytuacji finansowej spółki na potrzeby planowanej transakcji. W tym celu należy doprowadzić do likwidacji zadłużenia spółki.

Umorzenie długu spółki wobec jej udziałowców powoduje po stronie spółki powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych – art. 12 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. Zatem w celu uniknięcia skutków podatkowych umorzenia długu spółce, udziałowcy podejmują uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego poprzez podwyższenie wartości nominalnej dotychczas posiadanych udziałów, ewentualnie objęcie nowych udziałów i zobowiązanie udziałowców do wniesienia wkładu pieniężnego. Zobowiązanie udziałowca do wniesienia wkładu pieniężnego będzie przedmiotem potrącenia z zobowiązaniem spółki do spłaty pożyczki. Po stronie spółki nie powstanie obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż nie stanowią przychodów spółki przychody otrzymane na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego (art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.). Również po stronie udziałowców nie powstanie obowiązek podatkowy, gdyż obowiązek ten powstaje wyłącznie w związku z objęciem udziałów w zamian za wkład niepieniężny; w tej konstrukcji dojdzie natomiast do wniesienia wkładu pieniężnego⁹⁾. W wyniku konwersji wierzytelności na kapitał zakładowy spółki osiągnięty zostanie cel, jakim było umorzenie długu spółki wobec udziałowców; nie

wystąpią natomiast – określone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych – skutki podatkowe umorzenia zobowiązania.

Przesłanki oceny tych stanów faktycznych przez organy podatkowe

Datio in solutum

Pominięcie skutków podatkowych *datio in solutum* i uwzględnienie skutków umowy sprzedaży udziałów wymagałoby ustalenia przez organ podatkowy, że:

- porozumienie o zmianie świadczenia nie było rzeczywistym celem porozumienia, gdyż zamiarem stron i celem tej czynności było zawarcie umowy sprzedaży udziałów przez podmiot B podmiotowi A i potrącenie wzajemnych świadczeń z tytułu umowy pożyczki oraz umowy sprzedaży udziałów (art. 199a § 1 o.p.) lub
- porozumienie o zmianie świadczenia było czynnością pozorną w celu ukrycia i umowy sprzedaży udziałów i potrącenia wzajemnych wierzytelności podmiotów A i B (art. 199a § 2 o.p.).

Z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych nie ma natomiast znaczenia, czy w przedstawionym stanie faktycznym dla osiągnięcia rezultatu gospodarczego – jakim jest przeniesienie udziałów przez podmiot B na podmiot A – adekwatną czynnością jest zawarcie umowy sprzedaży udziałów i potrącenie wzajemnych wierzytelności wynikających z tej umowy oraz umowy pożyczki. Nieadekwatność czynności prawnej nie oznacza, że jej rzeczywista treść jest niezgodna z literalnym brzmieniem oświadczeń woli stron albo że jest to czynność pozorna.

Jeśli literalne brzmienie oświadczeń woli stron nie budzi wątpliwości i strony tej czynności nie pozostają w sporze co do treści tych oświadczeń⁹⁾ to wykazanie przez organy podatkowe, że cel czynności cywilnoprawnej oraz zamiar stron pozostają w sprzeczności z literalnym brzmieniem oświadczeń woli jest w praktyce nie tylko ograniczone, ale i nieracjonalne¹⁰⁾. Należałoby tu odwołać się np. do okoliczności, w których doszło do złożenia oświadczeń woli, np. wykazania, że pożyczkobiorca dysponował środkami na spłatę pożyczki i nie było potrzeby *datio in solutum*. Niekoniecznie jednak dokonanie takiego ustalenia może świadczyć o niezgodności literalnego brzmienia oświadczeń woli z celem czynności i zamiarem strony. Zastosowanie *datio in solutum* nie jest ograniczone wyłącznie do sytuacji, w której nie może być spełnione świadczenie podstawowe; może być ono sposobem spełnienia świadczenia nawet wówczas, gdy dłużnik jest w stanie spełnić świadczenie podstawowe. Upraszcza to wówczas obrót gospodarczy.

Również odwołanie się do sposobu realizacji uprawnień i obowiązków, wynikających z czynności prawnej, powstałej w drodze tych oświadczeń woli nie doprowadzi organu podatkowego do wykazania, że spełniona została hipoteza art. 199a § 1 lub § 2 o.p. Realizacja *datio in solutum* nie będzie wymagała od stron żadnych

skomplikowanych zabiegów, które potencjalnie mogłyby zostać ocenione jako ukrywanie woli stron innej niż ujawniona. Zamierzony przez strony rezultat, polegający na przeniesieniu udziałów, w prosty sposób zostanie osiągnięty również w drodze *datio in solutum* spłaty pożyczki.

Celem umowy sprzedaży udziałów w spółce z o.o. jest przeniesienie udziałów od zbywcy na rzecz nabywcy. Natomiast celem *datio in solutum* jest spełnienie świadczenia, choć w inny sposób niż wynika to z treści zobowiązania. W przedstawionym stanie faktycznym *datio in solutum* doprowadzi do przeniesienia udziałów, będzie to jednak tylko ubocznym skutkiem zastosowania tej instytucji. Ze swej istoty do *datio in solutum* doszło ze względu na wolę stron wykonania zobowiązania do spłaty kwoty pożyczki. Nie oznacza to jednak, że nie było to *datio in solutum*, tj. że rzeczywista treść porozumienia jest inna niż literalne brzmienie oświadczeń woli stron porozumienia.

Zamiarem stron porozumienia o *datio in solutum* jest przeniesienie udziałów na rzecz podmiotu A (pożyczkodawcy). Oceny tej nie może zmienić ustalenie, że wybór *datio in solutum* jako formy prawnej przeniesienia udziałów był uzasadniony korzystniejszym opodatkowaniem.

Organom podatkowym było zatem trudno udowodnić, że literalne brzmienie porozumienia o *datio in solutum* sprzeciwia się celowi czynności prawnej, a także zgodnemu zamiarowi stron.

Należy zwrócić uwagę, że forma, w jakiej osiągnięto określony rezultat gospodarczy nie miałaby znaczenia, gdyby opodatkowaniu podlegało osiągnięcie tego rezultatu, bez względu na formę, za pomocą której został on osiągnięty. Gdyby zatem przedmiotem *datio in solutum* były towary w rozumieniu ustawy o VAT, zaś podmiot B był podatnikiem VAT to – niezależnie od tego, czy doszłoby do sprzedaży towarów, czy też do przeniesienia własności tych towarów w drodze *datio in solutum* – powstałby obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług. Zgodnie bowiem z art. 7 ust. 1 ustawy o VAT odpłatną dostawą towarów, która stanowi przedmiot opodatkowania w VAT, jest przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel. Z punktu widzenia VAT istotne dla opodatkowania jest zatem osiągnięcie rezultatu, określonego w art. 7 ust. 1 ustawy o VAT, w odróżnieniu od podatku od czynności cywilnoprawnych, w którym znaczenie ma forma prawna, nie zaś osiągnięty rezultat.

Konwersja wierzytelności na kapitał zakładowy

Uwzględnienie skutków podatkowych umorzenia długu – przy pominięciu skutków podwyższenia kapitału zakładowego oraz zobowiązania udziałowców do wniesienia kapitału pieniężnego z jednoczesnym potrąceniem wierzytelności spółki o wniesienie wkładu i wierzytelności udziałowca o zwrot pożyczki – wymagałoby ustalenia przez organ podatkowy, że:

- rzeczywistym celem podwyższenia kapitału zakładowego i zamiarem stron, nałożenia na udziałowców obowiązku wniesienia wkładu pieniężnego z jedno-

czesnym potrąceniem było umorzenie długu spółki wobec udziałowców, nie zaś objęcie nowych udziałów w spółce lub podwyższenie wartości nominalnej udziałów dotychczasowych (art. 199a § 1 o.p.) lub

- podwyższenie kapitału zakładowego i potrącenie wierzytelności o wniesienie wkładu pieniężnego były czynnościami pozornymi, podjętymi w celu ukrycia umorzenia długu spółki wobec udziałowców (art. 199a § 2 o.p.).

W tym przypadku również trudno o wykazanie, że cel podjętych przez podatnika czynności oraz zgodny zamiar stron czynności, tj. spółki oraz jej udziałowca, będącego jednocześnie wierzycielem tej spółki, są sprzeczne z literalnym brzmieniem oświadczeń woli wyrażonych w uchwale wspólnika o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki. Skoro zatem ustawodawca określił jako zdarzenie podatkowe umorzenie zobowiązania – które oznacza rezygnację wierzyciela (za zgodą dłużnika) ze spełnienia świadczenia – to w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego i wykreowanej w ten sposób możliwości potrącenia wierzytelności spółki o wniesienie wkładu pieniężnego z wierzytelnością udziałowca o zwrot pożyczki, nie dochodzi do umorzenia zobowiązania. Udziałowiec nie rezygnuje bowiem ze zwrotu pożyczki, ale zwrot ten realizuje poprzez wygaśnięcie długu, jaki sam ma wobec spółki, korzystając w tym zakresie z możliwości kompensaty. Nie ma znaczenia, że w istocie sama transakcja podwyższenia kapitału zakładowego spółki nie przyniosła innych wymiernych skutków ekonomicznych, poza umorzeniem długu wobec udziałowca. Nie jest również istotne, że taki był cel tej operacji. Skoro organy podatkowe nie są w stanie wykazać pozorności podwyższenia kapitału zakładowego i dokonanego w jego następstwie potrącenia, ani nie udowodnią, że podwyższenia kapitału zakładowego i dokonane potrącenia nie było rzeczywistym celem czynności i zamiarem stron, to nie mają kompetencji do pominięcia skutków podatkowych tych czynności, z jednoczesnym określeniem skutków podatkowych umorzenia pożyczki.

Podsumowanie

W polskim systemie prawa podatkowego nie ma normy prawnej, z której wynikałaby kompetencja organu podatkowego kompetencję do oceny, czy osiągnięty przez strony czynności cywilnoprawnej rezultat gospodarczy jest następstwem czynności prawnej adekwatnej do osiągnięcia tego rezultatu, a w przypadku wykazania, że czynność ta nie była adekwatna, kompetencję do pominięcia skutków prawnych rzeczywiście zaistniałego zdarzenia podatkowego i określenia skutków podatkowych zdarzenia, które wprawdzie faktycznie nie zaistniało, ale stanowi czynność prawną adekwatną do osiągnięcia tego rezultatu.

Jedynie w przypadku, gdy w ustawie podatkowej przedmiot opodatkowania został określony jako zdarzenie stanowiące określony rezultat, wybór drogi osiągnięcia tego rezultatu nie będzie miał znaczenia dla oceny, czy u podmiotu, u którego zaistniało to zdarze-

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.