

Andrzej Ladziński

## Kompetencje organów podatkowych w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności prawnych w oparciu o reguły wykładni oświadczeń woli składanych przez podatników

Poniżej przedstawiona jest analiza rzeczywistej treści czynności prawnej oraz ustalenie treści czynności prawnej dyssymulowanej na podstawie *Study case* (umowa najmu a sprzedaż na raty, umowa przedwstępna sprzedaży i umowa pożyczki).

Zasadniczo, ustawodawca podatkowy dąży do tego, by osiągnąć przez podatników rezultaty gospodarcze podlegały opodatkowaniu niezależnie od formy prawnej ich realizacji. Niemniej bez trudu znajdziemy szereg przykładów, które pokazują, że w praktyce polski system podatkowy różnicuje skutek podatkowy z uwagi na zastosowany przez podatnika typ czynności prawnej (brak obowiązku w podatku od czynności cywilnoprawnych przeniesienia własności rzeczy w drodze umowy *datio in solutum* – przykład omówiony w artykule dr Tomasza Nowaka). Stąd też najprostszym sposobem optymalizacji podatkowej jest realizacja zamierzonego rezultatu gospodarczego poprzez dokonanie korzystnej, z punktu widzenia danego podatku, czynności prawnej. Nie zawsze taka prosta optymalizacja podatkowa bywa w praktyce skuteczna. Przede wszystkim próby optymalizacji podatkowej poprzez dokonanie korzystnej podatkowo czynności prawnej mogą nie przynieść zamierzonego przez podatnika efektu z uwagi na dwa podstawowe problemy:

- 1) w świetle cywilnoprawnych reguł wykładni oświadczeń woli, dokonana przez podatnika czynność prawną należy zakwalifikować jako innego rodzaju czynność prawną, aniżeli zamierzona przez niego czynność korzystna podatkowo;
- 2) podatnik w istocie, pod pozorem czynności korzystnej podatkowo ukrywa czynność prawną powodującą skutki podatkowe, których zamierzał uniknąć.

W niniejszym artykule na przykładzie odpłatnego zbycia udziałów na rzecz spółki celem umorzenia, omówimy uprawnienia organów podatkowych z punktu widzenia możliwości stwierdzenia w toku postępowania podatkowego, że dokonana przez podatnika czynność prawną należy na gruncie prawa cywilnego kwalifikować odmiennie, aniżeli czyni to podatnik a także, że podatnik pod pozorem czynności prawnej ukrywa inną czynność prawną.

### Opis analizowanego przypadku

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. dochodem (przychodem) z udziału w zyskach osób prawnych jest między innymi dochód uzyskany z odpłatnego zbycia

udziałów na rzecz spółki w celu umorzenia tych udziałów. Jednocześnie, zgodnie z art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p. zwalnia się między innymi spółki kapitałowe posiadające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z podatku dochodowego od dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, jeżeli wypłacającym dywidendę oraz inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych jest spółka podatku dochodowego od osób prawnych mająca siedzibę i zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a otrzymująca dywidendę spółka posiada co najmniej 10%<sup>1)</sup> udziałów w kapitale zakładowym spółki wypłacającej oraz posiada nieprzerwanie udziały przez okres co najmniej 2 lat.

Mając na względzie powyższe zwolnienie, możemy wyobrazić sobie sytuację, w której spółka A zainteresowana zbyciem 100% udziałów w kapitale zakładowym spółki B dokonuje ze spółką C jako potencjalnym zainteresowanym w nabyciu tychże udziałów następujących ustaleń, co do modelu prawnego przeprowadzenia transakcji. Spółka C obejmie w zamian za wkład pieniężny udziały w kapitale zakładowym spółki B, przy czym cena emisyjna powinna istotnie przewyższać wartość nominalną udziałów. Pozwoli to z jednej strony na zachowanie przez spółkę A większościowego pakietu udziałów w kapitale zakładowym spółki B, a jednocześnie na przekazanie na kapitał zapasowy spółki B środków pochodzących z nadwyżki ceny emisyjnej ponad wartość nominalną. Kapitał zapasowy zostanie następnie wykorzystany w procesie umorzenia udziałów spółki A w kapitale zakładowym spółki B. Transakcja objęcia przez spółkę C 100% udziałów w kapitale zakładowym spółki B nastąpi w dwóch krokach. Pierwszym będzie umorzenie części udziałów spółki A w kapitale zakładowym spółki B, drugim sprzedaż pozostałych, nie umorzonych 10% (15%) udziałów w kapitale zakładowym spółki B.

Opisany powyżej model transakcji, w założeniu spółki A, ma pozwolić jej zrealizować znaczną część dochodów w sposób wolny od podatku, to jest w postaci dochodów (przychodów), które na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, kwalifikowane są jako dochody (przychody) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. W związku z powyższym należy postawić pytanie, czy rezygnując ze sprzedaży przeważającego pakietu udziałów w kapitale spółki B bezpośrednio na rzecz spółki C, spółka A może kwalifikować osiągnięty dochód (przychód) ze sprzedaży tytułem umorzenia jako wolny od podatku dochodowego.

Poddanie w wątpliwość zamierzonego skutku podatkowego (w postaci stosownego zwolnienia od podatku) wymagałoby ze strony organów podatkowych zakwestionowania charakteru prawnego dokonanych czynności prawnych. W szczególności zakwestionować należałoby dokonane przez spółkę A zbycie udziałów w kapitale spółki B celem umorzenia. Poniżej przeanalizujemy, czy organy administracji podatkowej posiadają, na podstawie przepisów art. 199a § 1 i 2, prawo uznania dokonanego przez spółkę A na rzecz spółki B zbycia udziałów celem umorzenia jako sprzedaży udziałów, a więc czynności, z tytułu której osiągnięty dochód nie podlega zwolnieniu na podstawie art. 22 ust. 4 u.p.d.o.p.

## Prawo organów podatkowych do badania zgodnego zamiaru stron i celu czynności prawnych

Wynikający z art. 199a § 1 o.p. obowiązek organów podatkowych, dotyczący uwzględniania zgodnego zamiaru stron oraz celu czynności prawnej w zakresie ustalenia jej treści wyraźnie nawiązuje w swym brzmieniu do treści przepisu art. 65 § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>2)</sup> (dalej: k.c.), który stanowi, że „w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu”<sup>3)</sup>. Zbieżność brzmienia obu przywołanych przepisów nie jest z pewnością przypadkowa i zakładać należy, iż celem regulacji art. 199a § 1 o.p. było wyposażenie organów podatkowych w uprawnienia, które pozwoliłyby im, w ramach prowadzonych postępowań podatkowych i kontrolnych, badać dokonywane przez podatników czynności prawne zgodnie z podstawowymi zasadami prawa cywilnego. Treść art. 199a § 1 o.p. pozostaje bowiem zgodna z jedną z podstawowych tez przedstawionych w wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r.<sup>4)</sup>, która brzmi, o ile czynność prawna jest ważna wywołuje wyłącznie skutki podatkowe właściwe dla tej czynności, to jest skutki podatkowe przypisane dla danego rodzaju czynności przez przepisy prawa podatkowego. Dlatego też z punktu widzenia organów podatkowych podstawowym problemem staje się ustalenie treści czynności prawnej w stopniu pozwalającym na jej zakwalifikowanie do określonego rodzaju czynności prawnych.

Z uwagi na wskazaną wyżej zbieżność brzmienia art. 199a § 1 o.p. oraz art. 65 § 2 k.c., należy założyć, iż działania organów podatkowych na podstawie art. 199a § 1 o.p. powinno uwzględniać dorobek doktryny prawa cywilnego w zakresie metod wykładni oświadczeń woli. Z oczywistych względów ramy niniejszego artykułu pozwalają jedynie na bardzo ograniczone omówienie metod wykładni oświadczeń woli. Nie sposób w tym miejscu omawiać koncepcje rozumienia oświadczeń woli, ich wykładni, czy metod<sup>5)</sup>. Wspomnieć wystarczy, że art. 65 k.c., który z punktu widzenia wykładni oświadczeń woli jest przepisem podstawowym, sam wymaga skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych, aby mógł być wykorzystywany przy wykładni oświadczeń woli<sup>6)</sup>.

Przede wszystkim należy wyjaśnić samo pojęcie oświadczenia woli. Oświadczenie woli jest istotnym elementem każdej czynności prawnej, a najczęściej wyczerpującym czynność prawną. Jest to, o ile przepis szczególnie nie stanowi inaczej, każde zachowanie się osoby, które ujawnia w sposób dostateczny wolę tej osoby wywołania skutku prawnego (art. 60 k.c.). Odtworzenie znaczenia składanych oświadczeń woli (realizowanych zachowań) wymaga dokonania ich wykładni<sup>7)</sup>. W doktrynie prawa cywilnego wykładnię oświadczeń woli rozpatruje się w kontekście swego rodzaju „konfliktu” między dwoma wartościami, które determinują znaczenie oświadczeń, to jest „wolą” składającego (**subiektywna metoda wykładni**) oraz „zaufaniem” zewnętrznego obserwatora, będącego pewnym normatywnym wzorcem, co do znaczenia składanych oświadczeń (**obiektywna metoda wykładni**). W świetle obowiązującej linii orzeczniczej do wykładni oświadczeń woli składanych pod rządami polskiego prawa stosować należy kombinowaną metodę wykładni<sup>8)</sup>. Powyższe znajduje oparcie w treści art. 65 k.c., gdzie w § 1 wskazane zostały pewne obiektywne czynniki determinujące sposób wykładni oświadczeń woli (kontekst sytuacyjny, zasady współżycia społecznego, ustalone zwyczaje), a § 2 czynniki subiektywne (zgodny zamiar stron, cel umowy).

Powstaje pytanie czy, skoro art. 199a § 1 o.p. nawiązuje do treści art. 65 § 2 k.c., który zawiera dyrektywy wykładni o wyrażnie subiektywnym charakterze (pomińcąc postanowienia art. 65 § 1 k.c.) na gruncie podatkowym stosować należy wyłącznie subiektywną metodę wykładni. W doktrynie i orzecznictwie dopuszcza się, aby w sytuacjach, gdy odbiorca oświadczenia woli rozpoznał rzeczywiste intencje oświadczającego, w stosunku do takich oświadczeń stosować wykładnię subiektywną<sup>9)</sup>. Inaczej mówiąc, w sytuacjach, gdy pomiędzy stronami nie zachodzi różnica zdań co do rozumienia złożonych oświadczeń, ich wykładnia powinna być oparta na wykładni subiektywnej. Powstaje zatem wątpliwość, czy oznacza to, że organy podatkowe mogą dokonywać wykładni oświadczeń woli wyłącznie w przypadkach, gdy pomiędzy stronami istnieje zgodność w zakresie rozumienia treści umowy. Taki sposób rozumienia art. 199a § 1 o.p. jest o tyle prawidłowy, że z punktu widzenia potrzeb postępowania podatkowego organ powinien ograniczyć się wyłącznie do ustalenia treści czynności prawnej w zakresie, który determinuje określony skutek podatkowy. Z punktu widzenia prawa podatkowego zasadnicze znaczenie ma fakt istnienia stosunku prawnego lub określonego prawa wynikającego z tego stosunku<sup>10)</sup>. Jeśli pomiędzy stronami istnieje różnica zdań co do elementów czynności prawnej, które mają znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego, możemy mówić o sytuacji, w której zachodzi wątpliwość co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, co z kolei aktualizuje po stronie organu obowiązek zastosowania art. 199a § 3 o.p. Tak więc, o ile nie istnieje pomiędzy stronami spór co do treści i samego faktu istnienia stosunku prawnego, organy podatkowe, ustalając treść stosunku prawnego, mogą ograniczyć się do zastosowania subiektywnej wykładni.

Powyższe oznaczają, że treść czynności prawnej powinna być ustalana przede wszystkim w oparciu o tekst umowy oraz ewentualnie, jeśli zajdzie taka potrzeba, w oparciu o zeznania stron umowy. W praktyce spodziewać się należy, że strony stosunku prawnego składać będą w toku postępowania podatkowego zeznania co do treści stosunku prawnego zgodne z literalnym brzmieniem umowy. Dlatego ustalenie treści stosunku prawnego odmiennego od dosłownego brzmienia umowy wymagać będzie najczęściej od organu podatkowego odwołania się do sposobu wykonania umowy, który ujawniać może rzeczywisty zamiar stron. W doktrynie prawa cywilnego oraz orzecznictwie, mimo że kodeks cywilny nie przewiduje tego rodzaju reguły interpretacyjnej, dopuszcza się możliwość dokonywania wykładni oświadczeń woli poprzez odwołanie się do późniejszych, w stosunku do daty złożenia oświadczenia woli, zachowań stron stosunku prawnego, w szczególności sposobu wykonania umowy<sup>11)</sup>.

Odnosząc powyższe rozważania do analizowanego stanu faktycznego ustalić należy, czy organy podatkowe mogą, na podstawie art. 199a § 1 o.p. uznać, że spółki A i C zawarły umowę sprzedaży obejmującą swym przedmiotem całość udziałów w kapitale zakładowym spółki B, uznając, że do tego sprowadzał się cel całej operacji, i że zgodnym zamiarem stron (spółek A i C) było przejęcie przez spółkę C 100% udziałów w kapitale zakładowym spółki B. Kwestia ta sprowadza się do pytania, czy organy podatkowe mogą pominąć zbycie przez spółkę A udziałów na rzecz spółki B celem ich umorzenia, traktując je jako w istocie zbycie na rzecz spółki C.

Otóż przede wszystkim wyjaśnić należy, że w analizowanym stanie faktycznym niewątpliwie zgodnym zamiarem spółki A i C oraz spółki B było dokonanie emisji nowych udziałów na rzecz spółki C oraz dwóch transakcji zbycia dotychczasowych udziałów spółki C, to jest jednej transakcji zbycia na rzecz spółki B celem umorzenia, a także zbycia udziałów na rzecz spółki C. Zgodnie z podaną wcześniej definicją oświadczenia woli jest nim każde zachowanie się osoby, które w sposób dostateczny wyraża wolę tej osoby co do wywołania określonego skutku prawnego. Przez skutek prawny rozumieć należy oczywiście skutek w sferze stosunków cywilnoprawnych. Niewątpliwie w analizowanym stanie faktycznym objęte wolą spółki A w sferze stosunków cywilnoprawnych były następujące skutki prawne: przeniesienie udziałów na spółkę B (celem umorzenia), przeniesienie udziałów na spółkę C w drodze umowy sprzedaży. Wyraźnego oddzielenia wymaga bowiem kwestia treści oświadczenia woli od motywacji do złożenia tegoż oświadczenia i wywołania tym samym określonych skutków prawnych. Motywacją dokonania opisanych czynności prawnych był zamiar osiągnięcia przez spółkę A korzyści podatkowych w postaci braku obowiązku zapłaty podatku dochodowego z tytułu zbycia celem umorzenia znaczącego pakietu udziałów w kapitale zakładowym spółki B. Skutki podatkowe podjętych czynności prawnych przez strony nie mogą być utożsamiane ze skutkami prawnymi, objętymi wolą stron, rozumianą jako konstytutywny element oświadczeń woli,

składanych w ramach czynności prawnych. Tym bardziej nie jest możliwe, aby w analizowanym stanie faktycznym wywieść, że wolą stron była sprzedaż 100% udziałów w kapitale spółki B, choć skutek podjętych działań jest taki sam, to jest spółka C posiada 100% udziałów w kapitale zakładowym. Są to jednak w znaczącej części udziały objęte przez spółkę C w drodze emisji, a nie nabyte w drodze umowy sprzedaży. Opisane w stanie faktycznym czynności prawne podjęte zostały niewątpliwie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, a zamierzony rezultat gospodarczy (posiadanie przez spółkę C 100% udziałów w kapitale spółki B) można było osiągnąć prostszymi środkami prawnymi. Należy jednak pamiętać, że dokonanie czynności prawnej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, stanowi odrębne zagadnienie i okoliczność ta nie może rzutować na ocenę samej treści umowy. Wyraźnie należy podkreślić, że korzyści podatkowe, będące następstwem dokonania określonej czynności prawnej nie są jako takie objęte treścią czynności prawnych. Nie powinny tym samym rzutować na ocenę jej treści, ani również skuteczności.

Ponieważ, tak jak stwierdziliśmy, z pozycji organów podatkowych niezwykle trudnym jest ustalenie treści stosunku prawnego, która odbiegałaby od dosłownego brzmienia umowy oraz zeznań stron umowy, w praktyce jedynym możliwym sposobem ustalenia innej treści umowy niż ta na którą powołują się jej strony, jest odwołanie się przez organ podatkowy do sposobu wykonania umowy. Jako przykład podać możemy sytuację w której strony zawierają umowę odpłatną i nie egzekwują zapłaty wynikającej z tej umowy. I tak, zawierając odpłatną umowę pożyczki, pożyczkobiorca nie płaci odsetek, przy czym brak zapłaty nie wynika z obiektywnych okoliczności jak brak płynności finansowej. Brak właściwej reakcji ze strony pożyczkodawcy może być przez organy podatkowe traktowany jako dowód na to, że strony zawarły w istocie umowę nieoprocentowanej pożyczki. Zastrzec jednak należy, iż tego rodzaju sprawy są niezwykle trudne i wymagają od organów podatkowych przeanalizowania całości kształtu sytuacji. Teoretycznie możliwe jest bowiem, że odsetki zapłacone zostaną w późniejszym terminie lub brak zapłaty będzie wynikać z okoliczności niezależnych od stron.

### **Prawo organów podatkowych do ustalenia skutku podatkowego właściwego dla ukrytej czynności prawnych**

Zgodnie z art. 199a § 2 o.p., jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że pod pozorem czynności prawnej ukryta została inna czynność prawna, zobowiązany jest do ustalenia skutku podatkowego właściwego dla ukrytej czynności prawnej. Artykuł 199a § 2 o.p. koresponduje z art. 83 § 1 zdanie 2. k.c., zgodnie z którym w przypadku ukrycia czynności prawnej ważność oświadczenia woli ocenia się według właściwości ukrytej czynności prawnej. Oznacza to, że z punktu widzenia przepisów prawa cywilnego ukryta czynność prawna, jeśli spełnia właściwe dla niej wymagania, jest czynnością ważną.

Skoro ukryta czynność prawna jest ważna, powinna powodować skutki podatkowe właściwe dla tej czynności. Obowiązek ustalenia skutku podatkowego właściwego dla ukrytej czynności prawnej traktować należy jako naturalną konsekwencję rozwiązań przyjętych w art. 199a § 1 o.p. Otóż podjęte w toku postępowania podatkowego badanie zgodnego zamiaru stron i celu czynności prawnej może doprowadzić organ podatkowy do stwierdzenia, że w danej sprawie doszło do ukrycia czynności prawnej.

Nawiązując do wcześniejszych rozważań dotyczących metod wykładni oświadczeń woli, które może stosować organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, zastrzec należy, iż fakt ukrycia czynności prawnych wynikać musi z zeznań stron tej czynności. W przypadku braku zgodności zeznań stron, organ obowiązany będzie wystąpić do sądu powszechnego na podstawie art. 199a § 3 o.p., z uwagi na zaistniałą wątpliwość co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. W praktyce więc art. 199a § 2 o.p. będzie niezwykle rzadko stosowany. Trudno bowiem zakładać sytuację w której wszystkie strony czynności prawnej zgodnie przyznają się do ukrycia czynności prawnej.

Oceniając, z punktu widzenia art. 199a § 2 o.p., przypadek sprzedaży oraz odpłatnego zbycia celem umorzenia udziałów w kapitale zakładowym spółki B stwierdzić należy, iż nie miało miejsca ukrycie czynności prawnej. Przede wszystkim żadna z opisanych powyżej czynności nie była czynnością pozorną. Nie budzi wątpliwości, że zamiarem każdej ze stron tych czynności było wywołanie skutków prawnych wyrażonych w treści tych czynności. W szczególności nie może być traktowane jako czynność pozorna odpłatne zbycie udziałów celem umorzenia. Ponad wszelką wątpliwość zamiarem spółki A było zbycie udziałów na rzecz spółki B, celem ich umorzenia. Nie jest tym samym możliwe twierdzenie, że pod pozorem tej czynności ukryta została sprzedaż udziałów na rzecz spółki C. Przeciwności takiej wykładni dokonanych czynności świadczy choćby fakt, że stroną umowy zbycia udziałów celem umorzenia nie jest spółka C, lecz spółka B. Być może możliwym byłoby kwalifikowanie umowy pomiędzy spółkami A i B, jako umowy sprzedaży, w której spółka B działałaby w charakterze powiernika spółki C, gdyby nie to, że nie nastąpiło dalsze zbycie tych udziałów na spółkę C, lecz ich umorzenie. Co więcej cena emisyjna udziałów obejmowanych przez spółkę C w kapitale zakładowym spółki B nie musi być skorelowana z wynagrodzeniem, jakie otrzyma spółka A z tytułu umorzenia jej udziałów. Możliwe jest bowiem, iż wynagrodzenie to w jakiejś części, nawet istotnej, pokryte zostanie ze środków własnych spółki B.

Dla lepszego zobrazowania przypadku ukrycia czynności prawnej pod pozorem innej czynności prawnej możemy posłużyć się przykładem pozornej umowy przedwstępnej ukrywającej umowę pożyczki. Załóżmy, że strony zamierzają uniknąć skutku w postaci obowiązku zapłaty podatku od czynności prawnej z tytułu zawarcia umowy pożyczki. W związku z powyższym zawierają przedwstępną umowę sprzedaży, w której zobowiązują się wzajemnie do zawarcia umowy przedwstęp-

nej sprzedaży określonej rzeczy lub prawa. Przyszły kupujący zobowiązuje się na podstawie umowy przedwstępnej do zapłaty na rzecz przyszłego sprzedawcy zaliczki, która w założeniu obu stron odpowiadać ma kwocie, która miała być przedmiotem pożyczki. Strony z góry zakładają, że nie dojdzie do zawarcia przyrzeczonej umowy sprzedaży, a więc umowa przedwstępna podlega rozwiązaniu, a niedoszły sprzedawca, zwraca otrzymaną zaliczkę. W efekcie opisanych działań zaistniała sytuacja, jaka miałaby miejsce w przypadku zawarcia i wykonania umowy pożyczki – bowiem niedoszły sprzedawca otrzymał środki pieniężne, z których korzystał przez pewien czas, a następnie dokonał ich zwrotu.

W opisanym przypadku ukrycia umowy pożyczki pod pozorem umowy przedwstępnej sprzedaży oczywistym jest, że strony wykreowały sytuację, która powoduje u zewnętrznego obserwatora przekonanie, że strony zawarły umowę przedwstępną sprzedaży. Tymczasem rzeczywistą wolą stron było zawarcie umowy pożyczki. Z pozycji organu podatkowego problemem jest to, że nie można każdego przypadku rozwiązania umowy przedwstępnej, na podstawie której płacona była podlegająca zwrotowi zaliczka, kwalifikować jako umowy pożyczki. Jedyną szansą na ustalenie przez organ podatkowy skutku podatkowego właściwego dla umowy pożyczki jest zeznanie jednej ze stron, co do rzeczywistych intencji stron. Zgodnie z tym, co było przedstawiane wcześniej, w sytuacji niezgodności zeznań stron co do treści stosunku prawnego, organ podatkowy zmuszony jest wystąpić na drogę sądową w trybie art. 199a § 3 o.p.

## Podsumowanie

W świetle zaprezentowanych w niniejszym artykule poglądów zakres uprawnień organów podatkowych w przedmiocie wykładni oświadczeń woli składanych przez podatników oraz ich kontrahentów ograniczony jest do stosowania subiektywnej metody wykładni. W praktyce oznacza to, że zakwestionowanie dosłownego brzmienia umowy możliwe jest wyłącznie w oparciu o zgodne zeznania stron umowy co do treści lub celu umowy. W przypadku, gdy strony umowy składają rozbieżne zeznania co do treści stosunku prawnego, organ podatkowy nie jest uprawniony do rozstrzygania zaistniałych w tym zakresie wątpliwości. W szczególności organ podatkowy nie jest uprawniony stosować obiektywnych metod wykładni oświadczeń woli, które przewiduje art. 65 § 1 k.c. Skoro przepisy ordynacji podatkowej odwołują się wyłącznie do subiektywnej metody wykładni, tylko ta metoda może być przez organy podatkowe stosowana. Oznacza to w praktyce, że w przypadkach rozbieżnych zeznań stron, o ile oczywiście rozbieżności te będą miały istotne znaczenie z punktu widzenia przepisów podatkowych, organy podatkowe zobowiązane będą występować do sądu powszechnego na podstawie art. 199a § 3 o.p.

Jedyną obiektywną, niezależną od zeznań stron, okolicznością, która pozwala organom podatkowym zakwestionować brzmienie umowy jest sposób wykonywania umowy. Zakwestionowanie treści stosunku pra-

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 orzecniczą (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”<sup>1)</sup>. 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.