



Andrzej Lodziński

## Prawne granice optymalizacji podatkowej

**Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie definicji optymalizacji podatkowej, która skonstruowana zostanie z uwzględnieniem zakresu uprawnień organów podatkowych, w tym również organów kontroli skarbowej, w przedmiocie oceny na gruncie przepisów prawa podatkowego skutków czynności prawnych podejmowanych przez podatników z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej. Definicja ta wyznaczałaby tym samym granice wolności podatnika w zakresie takiego kształtowania treści stosunków prawnych, aby wynikające z treści tych stosunków skutki podatkowe były dla organów podatkowych wiążące.**

### Uwagi terminologiczne dotyczące optymalizacji podatkowej

Przedstawienie sposobu rozumienia „optymalizacji podatkowej” o tyle nie jest łatwym zadaniem, że wyrażenie to używane jest niemal wyłącznie przez praktyków prawa podatkowego, to jest doradców podatkowych i ich klientów poszukujących sposobów na niższe opodatkowanie. Definicji optymalizacji podatkowej nie znajdziemy w przepisach prawa podatkowego. Nie jest to również pojęcie stosowane przez doktrynę prawa podatkowego. Co więcej, nie jest to wyrażenie języka powszechnego, którego znaczenie można ustalić w oparciu o słownik języka polskiego. Należy podkreślić, iż połączenie dwóch słów: „optymalizacja” i „podatek” nie narzuca w sposób automatyczny jednoznacznego rozumienia wyrażenia „optymalizacja podatkowa” jako całości. Możemy bowiem założyć, że dla osoby, która nie ma zawodowego kontaktu z prawem podatkowym, wyrażenie to oznaczać będzie na przykład optymalizację z punktu widzenia interesów fiskusa, a więc optymalizację polegającą na zastosowaniu takiej stawki podatku, która zapewni maksymalny rozmiar wpływów podatkowych. Tak rozumiana optymalizacja sprowadzałaby się do poszukiwania optimum z punktu widzenia wydajności źródła opodatkowania. Oczywiście w obrocie gospodarczym pojęcie optymalizacji podatkowej stosowane jest w znaczeniu zgoła odmiennym. Otóż, generalnie rzecz ujmując, optymalizacja podatkowa rozumiana bywa jako wybór zgodnego z prawem sposobu osiągnięcia określonego rezultatu ekonomicznego przy założeniu minimalizacji towarzyszących temu obciążen podatkowych<sup>1</sup>. Wybór sposobu osiągnięcia założonego rezultatu ekonomicznego dotyczy przede wszystkim możliwych form prawnych jego realizacji.

Podjęmując się zdefiniowania optymalizacji podatkowej, należy zakładać, że pojęcie to bywa używane przez praktyków w sposób intuicyjny, a więc bez roze-

znania istotnych definicyjnie elementów. Wydaje się, że jest powszechnie przyjęte, iż warunkiem koniecznym kwalifikowania określonych działań zmierzających do minimalizacji obciążeń podatkowych jako optymalizacji podatkowej jest zgodność tych działań z prawem. Nie tak powszechnie pozostaje natomiast przekonanie, że zamiar ukształtowania stosunków prawnych w sposób zapewniający minimalizację obciążeń może być wyrażony przez strony umowy wprost, a więc, że nie musi być ukrywany przed organami podatkowymi.

W nauce prawa podatkowego<sup>2</sup> postrzega się różnego rodzaju działania podatników podejmowane w celu osiągnięcia oszczędności podatkowych przede wszystkim przez pryzmat prawa podatkowego oraz jego ogólnych zasad, w tym w szczególności zasady sprawiedliwości (równomierności) opodatkowania. W konsekwencji jest to spojrzenie raczej z punktu widzenia interesu fiskusa niż interesu podatnika. Stąd też działania podatników określane są w doktrynie mianem unikania opodatkowania lub obejścia prawa podatkowego<sup>3</sup>. Często o działaniach podatników zmierzających do minimalizacji obciążeń podatkowych mówi się w kontekście nadużycia prawa. Wyrażenia typu „unikanie”, „obejście” czy „nadużycie” mają jednoznacznie pejoratywny wydźwięk. „Optymalizacja podatkowa” nie niesie w sobie negatywnego ładunku. Co więcej, termin ten ma podkreślać legalność działań związanych z planowaną minimalizacją obciążeń podatkowych.

Dlatego warto i trzeba podjąć próbę zaprezentowania sposobu rozumienia, który w sposób możliwie wyczerpujący wyrazi istotę „optymalizacji podatkowej” oraz udowodni, że działania podatników zmierzające do minimalizacji obciążeń podatkowych, a mieszczące się w zakresie znaczeniowym optymalizacji podatkowej, nie powinny być kwalifikowane jako obejście prawa lub nadużycie prawa. Co więcej, należy również wykazać, że podatnicy w podejmowanych działaniach optymalizacyjnych nie muszą ukrywać zamiaru minimalizacji obciążeń podatkowych.

## Określenie celu optymalizacji podatkowej

Analizę znaczenia wyrażenia „optymalizacja podatkowa” rozpoczniemy od definicji pojęcia optymalizacji jako takiej. Optymalizacja w jej leksykalnym rozumieniu oznacza organizowanie pewnych działań w taki sposób, aby dały jak największe efekty przy jak najmniejszych nakładach. Optymalizacja może być również rozumiana jako poszukiwanie najlepszego, ze względu na wybrane kryterium, rozwiązania danego zagadnienia, z uwzględnieniem określonych ograniczeń. Przedstawione znaczenia optymalizacji pozwalają na rozróżnienie między optymalizacją rozumianą jako proces planowania (organizacji) działań pod kątem osiągnięcia z góry założonego efektu a optymalizacją rozumianą jako proces analizy (poszukiwania), który ma nas doprowadzić do znalezienia rozwiązania, którego ewentualna implementacja przyniesie zakładane efekty. W związku z powyższym optymalizację możemy rozumieć jako działanie według określonego modelu (wdrożenie modelu) lub jako proces myślowy prowadzący do stworzenia modelu działania. Można założyć, iż w praktyce proces optymalizacji podatkowej może obejmować zarówno czynności analityczne, których celem będzie wypracowanie określonego modelu działania, jak i proces optymalizacji składający się jedynie z fazy obejmującej wdrożenie określonego modelu działania.

Istotny pozostaje natomiast wspólny cel optymalizacji, niezależnie od sposobu jej rozumienia. Jest nim maksymalizacja efektu przy jednoczesnej minimalizacji towarzyszących temu obciążeń (ograniczeń). Toteż definiując optymalizację podatkową, należy przede wszystkim postawić pytanie o jej cel, a więc o to, co jest efektem, który zamierzamy zmaksymalizować. Proces optymalizacji winien uwzględniać określone ograniczenia. Istotne jest więc również pytanie, z jakiego rodzaju ograniczeniami mamy do czynienia w przypadku optymalizacji podatkowej.

Zgodnie z przedstawionym wcześniej generalnym sposobem rozumienia optymalizacji podatkowej jest ona wyborem takiego wariantu realizacji założonego rezultatu ekonomicznego, z którym wiązać się będzie jak najmniejsze obciążenie podatkowe<sup>1)</sup>. Wydaje się więc, że zasadniczym celem optymalizacji podatkowej jest minimalizacja obciążeń podatkowych. Tak najczęściej postrzegają problem optymalizacji podatkowej doradcy podatkowi. Nie jest bowiem celem optymalizacji podatkowej podjęcie działań, które zwiększą przychód podatnika, ponieważ należy zakładać, iż oczekiwany przez podatnika strumień środków jest z góry określony<sup>2)</sup>. Patrząc jednak na proces optymalizacji podatkowej oczami podatnika, a nie doradcy podatkowego, należy stwierdzić, że celem optymalizacji podatkowej jest zwiększenie wyniku finansowego netto, a więc strumienia gotówki, który spowoduje wzrost aktywów podatnika po zamknięciu procesu optymalizacji, w tym po dokonaniu ewentualnej zapłaty podatku. Minimalizacja obciążeń podatkowych nie jest celem samym w sobie. Podatnik – podejmując decyzję w przedmiocie wy-

boru wariantu korzystniejszego z punktu widzenia wysokości obciążeń podatkowych – musi brać pod uwagę bardzo wiele innych czynników, takich jak na przykład ogólne bezpieczeństwo prawne transakcji oraz wszelkie dodatkowe koszty wiążące się z realizacją danego wariantu. Bardzo często istotnym elementem, który należy uwzględnić, jest gotowość drugiej strony transakcji do zaakceptowania korzystniejszego podatkowo wariantu jej realizacji.

**Godząc przedstawione powyżej punkty widzenia, należałoby stwierdzić, że celem optymalizacji podatkowej jest zwiększenie wyniku finansowego netto poprzez minimalizację obciążeń podatkowych.**

W tym miejscu trzeba podkreślić, że w praktyce podatnicy podejmują działania optymalizacyjne w obszarze różnych podatków. Nie należy więc ograniczać optymalizacji podatkowej wyłącznie do podatków dochodowych, które bezpośrednio obciążają wynik finansowy. Działania optymalizacyjne mogą dotyczyć również innych podatków, a więc podatków powiększających koszty uzyskania przychodów (podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od nieruchomości) lub podatków zmniejszających wysokość przychodu (podatek od towarów i usług).

Wskazując jako cel optymalizacji podatkowej zwiększenie wyniku finansowego netto poprzez minimalizację obciążeń podatkowych, należy wyraźnie podkreślić, iż zamiar dokonania tak rozumianej optymalizacji podatkowej nie musi być przez podatnika ukrywany. W szczególności nie jest konieczne, poza pewnymi wyjątkami przewidzianymi wprost w przepisach prawa podatkowego<sup>3)</sup>, aby podatnik uzasadniał wybór określonego wariantu realizacji transakcji względami ekonomicznymi lub innymi istotnymi przyczynami. Podatnik może więc otwarcie przyznać w toku kontroli lub postępowania podatkowego, że określone działania dokonane w ramach badanej przez organ podatkowy transakcji zostały podjęte wyłącznie z powodu chęci zminimalizowania obciążeń podatkowych. Kwestia ta zostanie omówiona szerzej w dalszej części artykułu.

## Związanie organów w zakresie skutków podatkowych optymalizacji

Zastanawiając się nad ograniczeniami związanymi z optymalizacją podatkową, trzeba przede wszystkim wziąć pod uwagę problem ryzyka związanego z możliwością zakwestionowania przez organy podatkowe skutków dokonanej przez podatnika minimalizacji obciążeń podatkowych. Pojawia się pytanie, czy w ramach optymalizacji podatkowej możliwe jest wyeliminowanie powyższego ryzyka, czy jedynie jego ograniczenie. W aktualnym stanie prawnym zakres uprawnień

organów podatkowych w przedmiocie oceny skutków podatkowych czynności prawnych wyznaczony jest przepisami art. 199a ordynacji podatkowej<sup>1</sup> (dalej: o.p.). Właśnie w oparciu o przepisy art. 199a o.p. należy dokonać ustalenia granic, w jakich podatnicy mogą się poruszać, poszukując optymalnych, z ich punktu widzenia, rozwiązań, które mogą zapewnić niższe opodatkowanie osiągniętych rezultatów aktywności gospodarczej.

Przepisy art. 199a o.p. obowiązują od dnia 1 września 2005 r. i weszły w życie, zastępując przepisy art. 24a oraz art. 24b § 2 o.p. Interpretacja art. 199a wymaga odwołania się do wcześniejszych obowiązujących przepisów art. 24a i 24b, jak również, a może przede wszystkim, do wydanych w trakcie ich obowiązywania orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego oraz NSA. Orzeczenia te jednoznacznie definiują granice swobody podatników w zakresie kształtowania ich sytuacji podatkowej, a tym samym granice dopuszczalnej ingerencji ze strony organów podatkowych.

Artykuł 199a o.p. składa się z trzech paragrafów, z których każdy wymaga odrębnego omówienia.

Artykuł 199a § 1 o.p. stanowi, że organy podatkowe<sup>2</sup>, 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. W swym brzmieniu art. 199a § 1 wyraźnie nawiązuje do treści przepisu art. 65 § 2 kodeksu cywilnego (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”. Oba przepisy wyrażają zasadę, że o treści czynności prawnej (umowy) przesądza zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie jej dosłowne brzmienie. W związku z powyższym należy założyć, że stosowanie art. 199a § 1 winno uwzględniać dorobek doktryny prawa cywilnego w zakresie wykładni oświadczeń woli. Trudno bowiem zakładać, aby na gruncie prawa podatkowego wypracowano autonomiczne reguły wykładni oświadczeń woli.

Korzystając z dorobku nauki prawa cywilnego, należy pamiętać, iż funkcja art. 199a § 1 o.p. jest zasadniczo różna od funkcji art. 65 § 2 k.c. Artykuł 65 § 2 stosowany jest w postępowaniu cywilnym w sytuacji, kiedy między stronami stosunku prawnego dochodzi do sporu o wykładnię oświadczenia woli. W postępowaniu podatkowym art. 199a § 1 o.p. stosowany będzie zasadniczo w sytuacjach, kiedy między stronami stosunku prawnego nie zachodzi spór o wykładnię oświadczenia woli<sup>3</sup>. W praktycznym wymiarze stosowania art. 199a § 1 powyższe oznacza, że strony stosunku prawnego będą składać w toku postępowania podatkowego zeznania co do treści stosunku prawnego zgodne z literalnym brzmieniem umowy. Foteż ustalenie treści stosunku prawnego odmiennej od dosłownego brzmienia umowy będzie najczęściej wymagać 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 in-



terpretacyjnej, 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>4</sup>. Dlatego szczególnie istotne jest uwzględnienie faktu, że zaplanowane w ramach optymalizacji działania (poszczególne czynności prawne) mogą być analizowane jako określona całość i na tej podstawie może być odtworzony zgodny zamiar stron i cel umowy.

Zgodnie z art. 199a § 2 o.p., jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z ukrytej czynności prawnej. Brzmienie art. 199a § 2 wyraźnie nawiązuje do art. 83 § 1 kodeksu cywilnego, a dokładnie do zdania drugiego tego przepisu. Zdanie drugie § 1 art. 83 k.c. stanowi, że jeżeli oświadczenie woli złożone zostało dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Nie wdając się w szczegółowe rozważania natury cywilnoprawnej, poprzestaniemy na stwierdzeniu, że ukryta czynność prawna (tzw. czynność dyssymulowana) nie jest czynnością nieważną. Nieważność czynności ukrytej wynikać może ewentualnie z innych przesłanek niż sam fakt jej ukrycia pod pozorem innej czynności prawnej (dyssymulowania).

Z tego powodu należy uznać za zasadne, iż na gruncie prawa podatkowego skutki podatkowe winny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. Problemem pozostaje natomiast kwestia ustalenia okoliczności, że mamy do czynienia z czynnością pozorną dokonaną w celu ukrycia innej czynności prawnej, jak również kwestia ustalenia treści czynności ukrytej. Podobnie jak w przypadku art. 199a § 1 o.p., w praktycznym wymiarze stosowania art. 199a § 2 powyższe oznacza, że strony stosunku prawnego składać będą w toku postępowania podatkowego zeznania co do treści stosunku prawnego zgodne z literalnym brzmieniem umowy. Dlatego ustalenie istnienia oraz treści czynności prawnej ukrytej wymagać będzie od organu podatkowego odwołania się do sposobu wykonania umowy oraz okoliczności towarzyszących

wykonaniu umowy, w tym w szczególności ukrytych świadczeń pieniężnych lub innych przesunięć majątkowych. Należy w tym miejscu zastrzec, iż redakcja postanowień art. 199a wyłaje się sugerować, że organ podatkowy uprawniony jest do samodzielnego, to jest bez udziału sądu powszechnego, ustalenia, czy dokonana została czynność ukryta.

Zgodnie z art. 199a § 3 o.p. organy podatkowe mają obowiązek wystąpić do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa w przypadku, gdy z dowodów zgromadzonych w toku postępowania wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Należy założyć, iż przepis ten będzie stosowany w przypadkach nieważności czynności prawnej, która to nieważność może wynikać z różnych przyczyn, na przykład pozorności czynności prawnej, gdy dokonaniu czynności pozornej nie towarzyszy czynność ukryta. Szczegółowa analiza wszelkich możliwych przypadków nieważności czynności prawnych, które mogą w toku postępowania podatkowego rodzić wątpliwości organu podatkowego co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, wykracza poza ramy niniejszego artykułu.

Omówiony powyżej stan prawny w zakresie normatywnych granic ingerencji organów podatkowych w sferę stosunków cywilnoprawnych podatników został ukształtowany w wyniku wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. Powyższą analizę należy zatem uzupełnić, przedstawiając najważniejsze tezy z wyroku Trybunału Konstytucyjnego<sup>11</sup>.

W wyroku z dnia 11 maja 2004 r.<sup>12</sup> Trybunał Konstytucyjny orzekł niezgodność z konstytucją artykułu 24b § 1 o.p., zgodnie z którym: „**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**”. Szczegółowe omówienie uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego znacząco wykracza poza ramy niniejszego opracowania. Niemniej konieczne jest skupienie uwagi na zasadniczych fragmentach uzasadnienia wyroku, ponieważ wyrok ten spowodował przełom w podejściu do problematyki tak zwanego „obejścia prawa podatkowego”.

W kluczowym, moim zdaniem, fragmencie uzasadnienia wyroku Trybunał stwierdził między innymi:

„Jeśli 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 także 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)**”.

Fundamentem przedstawionego powyżej stanowiska Trybunału Konstytucyjnego jest stwierdzenie, że dokonanie czynności prawnej zgodnej z prawem, a więc również takiej, której cel przez prawo nie jest 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 zakazany. Trybunał Konstytucyjny słusznie bowiem zauważa, iż w systemie prawa podatkowego brak jest normy, która zakazywałaby niższego opodatkowania, o ile podatnik realizuje ten cel przy zastosowaniu legalnych środków działania.

Szczegółowe rozwinięcie wyrażonej powyżej myśli znajdziemy w niżej zacytowanym fragmencie uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego:

„**Brak bowiem de lege lata normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Podejmowane przez podatnika czynności pozostają zatem ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, bo w szerszym wymiarze stwierdzić można ich legalność o charakterze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania. Przy dokonywaniu ich oceny prawnej nie jest więc możliwe odwoływanie się do treści art. 58 kodeksu cywilnego. Sytuacje regulowane art. 24b § 1 ordynacji podatkowej pozostają bowiem zgodne z prawem, nie można wobec nich formułować zarzutu naruszenia jakiegokolwiek normy o charakterze iuris cogentis**”.

Podsumowując powyższe rozważania, należy wymienić następujące okoliczności. Artykuł 199a nie zawiera rozwiązań przewidzianych w uchylonym art. 24b o.p. Organ podatkowy nie jest więc uprawniony do tego, by pominać skutki podatkowe czynności prawnej, jeśli udowodni, że czynność prawna dokonana została jedynie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Nie jest również uprawniony do tego, aby ustalać skutki podatkowe właściwe dla czynności prawnej, która – w ocenie organu podatkowego – jest bardziej odpowiednia dla osiągnięcia danego rezultatu gospodarczego. Tak więc usunięte zostały z systemu prawnego normy prawne, które przyznawały organom podatkowym daleko idące kompetencje w zakresie ustalania skutków podatkowych czynności cywilnoprawnych podejmowanych przez podatników. W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, którego przedmiotem było zbadanie zgodności z Konstytucją przepisów art. 199a ordynacji podatkowej, Minister Finansów przyznał, że art. 199a nie zawiera rozwiązań, które miałyby zapobiegać zjawisku tak zwanego „obejścia prawa podatkowego”<sup>13</sup>.

Tak więc dopóki podatnicy poruszają się w granicach wyznaczonych prawem i podejmują czynności ważne z punktu widzenia prawa, mają prawo oczekiwać, że organy podatkowe będą respektować skutki podatkowe właściwe dla podejmowanych przez podatników czynności.



## Ryzyka towarzyszące optymalizacji podatkowej

Skoro organy podatkowe pozostają związane skutkami podatkowymi dokonywanych przez podatników czynności prawnych, powstaje pytanie, czy optymalizacja podatkowa może rodzić jakiegokolwiek ryzyko w obszarze podatków, czy też należałoby przyjąć, iż z samej definicji optymalizacja podatkowa jest działaniem na gruncie prawa podatkowego całkowicie bezpiecznym. Otóż należy stwierdzić, iż istotnym ryzykiem związanym z procesami optymalizacyjnymi jest niejasność wielu przepisów prawa podatkowego i wynikająca z tego tytułu niejednolita praktyka organów podatkowych w zakresie stosowania prawa. Dlatego bardzo często podatnicy stają nie przed problemem, czy organy podatkowe uznają skutki podatkowe dokonanej transakcji, ale jak te skutki rozpoznają. Brak jest na przykład jednoznacznej regulacji dotyczącej skutków podatkowych przekształcenia spółki kapitałowej w spółkę osobową w zakresie skumulowanych w spółce kapitałowej zysków. Przede wszystkim powstaje wątpliwość, czy samo przekształcenie (wykreślenie spółki kapitałowej z krajowego rejestru sądowego) może rodzić po stronie udziałowców dochód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, czy też dochód ten powstaje w momencie wypłaty na rzecz wspólników. Oczywiście można mieć również wątpliwość, czy wypłata zysku z lat ubiegłych dokonywana przez spółkę osobową za okres, kiedy zyski zostały zrealizowane przez spółkę kapitałową, może być kwalifikowana jako wypłata z tytułu udziału w zyskach osób prawnych. W takim przypadku nie jest więc problemem uznanie przez organ podatkowy prawnego charakteru przekształcenia, lecz identyfikacja na gruncie przepisów prawa podatkowego skutków takiego przekształcenia.

Mniej czytelna z punktu widzenia związku organów podatkowych skutkami podatkowymi czynności prawnych dokonywanych przez podatników jest sytuacja, kiedy przepisy prawa podatkowego w sposób odmienny od prawa cywilnego definiują niektóre pojęcia. Przykładem może być sprawa stanowiąca przedmiot rozstrzygnięcia w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego<sup>1)</sup>, dotyczącym wniesienia aportem składników majątkowych, które podatnik zakwalifikował jako zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części stanowił do niedawna bardzo częsty element działań optymalizujących. Wynikało to z faktu, że tego rodzaju aport nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a jednocześnie do końca roku 2006 (w praktyce do końca 2007 r.)<sup>2)</sup> spółka, do której przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część była wnoszona, miała prawo wycenić wniesione składniki po cenie rynkowej. W sprawie będącej przedmiotem analizowanego wyroku organy podatkowe oraz sąd uznały, że składniki majątkowe stanowiące przedmiot aportu nie były zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa. Skutkiem takiego rozstrzygnięcia było stwierdzenie, że podatnikowi nie przysługi-

wało zwolnienie od podatku dochodowego. Odmienna kwalifikacja wnoszonych aportem składników majątkowych wynikała z tego, że organy podatkowe oraz sąd inaczej zinterpretowały przepis ustawy o podatku dochodowym, który definiuje zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

Podsumowując – ryzyko działań optymalizujących istnieje. Ryzyko to nie wynika jednak z istoty samej optymalizacji, lecz z faktu, że przepisy prawa podatkowego budzą wątpliwości interpretacyjne powodujące brak jednolitości ich stosowania. Ponadto należy pamiętać o tym, że czasem przepisy prawa podatkowego mogą nadawać niektórym terminom odmienne znaczenie od stosowanego w prawie cywilnym.

## Podsumowanie

W świetle przedstawionych w niniejszym artykule ustaleń optymalizacja podatkowa polega na planowaniu i wdrożeniu albo tylko wdrożeniu działań, które – wykorzystując dozwolone prawem formy realizacji rezultatów ekonomicznych – zapewniają zwiększenie wyniku finansowego netto poprzez minimalizację obciążeń podatkowych. Istotnymi elementami tak rozumianej optymalizacji podatkowej jest zgodność z prawem podejmowanych działań oraz związanie organów podatkowych skutkami podatkowymi dokonywanych czynności prawnych, przy czym organy podatkowe pozostają związane skutkami podatkowymi tych czynności również wówczas, gdy zostały one dokonane z wyraźnym zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej w postaci minimalizacji obciążeń podatkowych i brak jest innych istotnych powodów ekonomicznych dokonania tych czynności. Poważnym ograniczeniem związanym z optymalizacją podatkową, które winno być uwzględniane przez podatników i które zresztą w praktyce przesądza o wyborze określonego wariantu optymalizacji, są wątpliwości interpretacyjne dotyczące przepisów prawa podatkowego oraz wynikająca z tego niejednolitość stosowania prawa przez organy podatkowe.

Na zakończenie pozostaje wyrazić nadzieję, że ukształtowany obecnie stan prawny, gwarantujący podatnikom prawo podejmowania działań optymalizacyjnych w przedstawionym powyżej rozumieniu, zostanie zachowany. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. wyraźnie wskazał ustawodawcy drogę, którą należy podążać w kierunku ochrony interesów fiskusa przed legalnymi działaniami podatników mającymi na celu minimalizację obciążeń podatkowych. Kierunkiem tym jest stosowna legislacja, która na poziomie poszczególnych ustaw podatkowych, poprzez precyzyjne zapisy, będzie antycypować rozwiązania zapobiegające sytuacjom, w których podatnicy w ramach posiadanej swobody kształtowania własnej sytuacji prawnej unikną opodatkowania.

1) S. Kudert, M. Jamroz, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, ABC Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 22.

3) A. Gomiłowicz, J. Malecki, *Podatki i Prawo Podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2007; P.M. Gaudemet, *Finanse publiczne*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2000; B. Brzeziński, *Narodziły się przepisy orzecznictwa o obowiązkach podatkowych*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2004, z. 1; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 7; E. Prejs, *Nadużycie prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 12; K. Radzikowski, *Normatywne podstawy koncepcji obowiązków podatkowych*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 9; A. Kazmierczak-Jachowicz, *Klucz do obowiązków podatkowych*, Rejent 2007, nr 4.

3) Por. B. Brzeziński, *Narodziły się...*, *op. cit.* oraz E. Prejs, *Nadużycie...*, *op. cit.*

4) Często za satysfakcjonujące uznaje się również takie ukształtowanie modelu transakcji, które zapewni przesunięcie momentu powstania obowiązku podatkowego w czasie.

5) Aczkolwiek w przypadku optymalizacji dotyczącej należnego podatku od towarów i usług jego zmniejszenie automatycznie zwiększa przychód podatnika. Przychodem jest bowiem kwota należna z tytułu świadczenia usług albo sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych, pomniejszona o podatek od towarów i usług należny z tytułu dokonania tego rodzaju czynności.

6) Por. art. 10 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 651 z późn. zm.), zgodnie z którym przepisów ust. 2 pkt 1 oraz art. 12 ust. 4 pkt 12 nie stosuje się w przypadkach, gdy połączenie lub podział spółek nie są przeprowadzane z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, lecz głównym bądź jednym z głównych celów takiej operacji jest uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania.

7) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

8) Zgodnie z art. 31 ustawy o kontroli skarbowej w zakresie nieregulowanym przepisami tej ustawy do postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej stosuje się odpowiednio przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa, a przewidziane w ordynacji

podatkowej uprawnienia organów podatkowych przysługują również organom kontroli skarbowej.

9) W przypadku jeśli w toku postępowania podatkowego pojawi się między stronami stosunku prawnego spór o wykładnię oświadczenia woli, który zawisnie przed sądem i którego rozstrzygnięcie i zutwac może na wynik postępowania podatkowego, organ podatkowy ma obowiązek zawiesić postępowanie podatkowe do czasu zakończenia postępowania cywilnego – art. 201 § 1 pkt 2 o.p.

10) *System Prawa Prawnego* – „Prawo cywilne – część ogólna”, tom 2, pod redakcją Z. Radwskiego (Rozdział II § 6 III „Problematyka dowodowa”).

11) Zob. również E. Prejs, *Nadużycie prawa podmiotowego w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2006, nr 10.

12) OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.

13) Zob. wyrok TK z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05.

14) Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2007 r., II FSK 874/06.

15) Obowiązujące od dnia 1 stycznia 2007 r. zmienione przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16g ust. 10a) nakazują ustalenie wartości początkowej środków trwałych nabytych w drodze aportu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport. Tym samym od 1 stycznia 2007 r. nie jest osiągalny podstawowy cel związany z aportem przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, to jest podwyższenie wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W praktyce stare zasady obowiązujące do końca 2006 r. mogły być stosowane przez spółki, których rok podatkowy rozpoczął się w 2006 r. i kończył 31 grudnia 2007 r.

**Andrzej Ładziński**

Autor jest doradcą podatkowym  
w Kancelarii prawnej Grynhoff  
Woźny Małiński

Ewidencja szkół i placówek niepublicznych nr 813K



Instytut  
Rachunkowości  
i Podatków

zaprasza do udziału w edycji jesiennej  
kursów zawodowych

### USŁUGOWE PROWADZENIE KSIĄG RACHUNKOWYCH

120 godz. zajęć – rozpoczęcie 4.10.2008

### KURS NA GŁÓWNEGO KSIĘGOWEGO

140 godz. zajęć – rozpoczęcie 4.10.2008

### DORADCA PODATKOWY

130 godz. zajęć – rozpoczęcie 27.09.2008

### KURS KADRY I PŁACE

80 godz. zajęć – rozpoczęcie 18.10.2008

### ROZWIĄZYWANIE TESTÓW I ZADAŃ NA USŁUGOWE PROWADZENIE KSIĄG RACHUNKOWYCH

48 godz. zajęć – rozpoczęcie 4.09.2008

### KURS W ZAKRESIE PROWADZENIA KSIĄŻKI PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW

40 godz. zajęć – rozpoczęcie 20.09.2008

### RACHUNKOWOŚĆ OD PODSTAW

– kurs na samodzielnego księgowego bilansistę  
140 godz. zajęć – rozpoczęcie 13.09.2008



ISO 9001:2000

www.irip.pl

Magdalena Mazek  
E-mail: magdalena.mazek@irip.pl