

Prawne granice

W polskim prawie podatkowym nie znajdziemy wprost zaplanowane oszczędności podatkowe mogą więc zostać prawa cywilnego jako konsekwencja kwestionowania że to przepisy prawa cywilnego stanowią istotny obszar

Andrzej Ladziński

Optymalizacja podatkowa jest możliwa wówczas, gdy przepisy podatkowe nie są w określonej materii dość precyzyjne i nie definiują w sposób wyczerpujący elementów stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Dlaczego? Ponieważ wszelkie możliwe sytuacje, w jakich założony przez ustawodawcę cel gospodarczy może być zrealizowany, są wskazane w ustawie jako podlegające opodatkowaniu. W przypadku braku odpowiedniej precyzji w sformułowaniu przepisów prawa podatkowego możemy mówić o przestrzeni do optymalizacji podatkowej. Wejście w tę „przestrzeń” wymaga z reguły odpowiedniego ukształtowania sytuacji prawnej podatnika, tak by wyeliminować elementy, które zgodnie z obowiązującymi przepisami, decydują o opodatkowaniu. W tym celu należy dokonać odpowiednich czynności prawnych takich jak: zawarcie stosownych umów, podjęcie uchwał, powołanie spółek itp. W polskim systemie podatkowym brak jest ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego (patrz artykuł dotyczący zagadnienia obejścia prawa podatkowego – powyżej). Oznacza to, że organy podatkowe nie są uprawnione do kwestionowania oszczędności podatkowych, jakie wynikić mogą z czynności prawnych, podejmowanych przez podatników z zamiarem osiągnięcia tychże oszczędności. Nie oznacza to jednak, że podatnicy posiadają niczym nieograniczoną swobodę, w ramach której wszystkie działania są możliwe, jeśli prowadzą do uniknięcia opodatkowania.

Orzecznictwo Trybunału

Fundamentalne ramy prawne optymalizacji podatkowej sformułowane są w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Otóż Trybunał stwierdził, że ważna czynność prawna wywołuje takie skutki podatkowe, jakie danemu rodzajowi czynności prawnej przypisuje system podatkowy. Nie jest przy tym istotne, czy dokonana została ona z zamiarem osiągnięcia oszczędności podatkowych. Trybunał podkreślił również, że okoliczność, iż podatnik dokonał określonej czynności prawnej z zamiarem uzyskania oszczędności podatkowych nie oznacza automatycznie, że jest ona nieważna. W konsekwencji, organy podatkowe zobowiązane są do respektowania skutków podatkowych wszelkich czynno-

ści prawnych, również tych, które podjęte zostały z wyraźnym zamiarem zrealizowania korzyści podatkowej.

Tak więc skoro nie obowiązuje w polskim prawie podatkowym ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego i uznaje się, że każda czynność prawna, również ta dokonana z wyraźnym, nieukrytym zamiarem uzyskania oszczędności podatkowych, wywołuje w zakresie prawa podatkowego skutki właściwe dla danego typu czynności, prawnych granic optymalizacji podatkowej poszukiwać należy w obszarze przepisów prawa cywilnego. Na gruncie tych przepisów może zostać zakwestionowana ważność czynności prawnej, a co się z tym wiąże również zaplanowane przez podatnika oszczędności podatkowe. W zasadzie możemy powiedzieć, że to przepisy prawa cywilnego stanowią istotny obszar ryzyka podatkowego w zakresie optymalizacji podatkowej.

Ostrożnie z kwalifikacją

Zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej organy podatkowe posiadają kompetencje w zakresie oceny treści czynności prawnej (w tym stwierdzenia, z jakiego rodzaju czynnością mamy do czynienia), jak również w zakresie oceny ważności czynności prawnej. Istota ryzyka przy optymalizacji polega na tym, że organ może uznać, iż:

1) czynność prawna nie jest z cywilnoprawnego punktu widzenia tą, którą podatnik zamierzał dokonać, a więc jest czynnością opodatkowaną, zamiast zwolnioną;

2) czynność prawna jest nieważna i nie wywołuje skutków prawnych, a w konsekwencji nie powstają zamierzone przez podatnika korzyści podatkowe.

Dlatego należy zwracać szczególną uwagę, aby wyeliminować ryzyko zakwalifikowania planowanych czynności prawnych do innej niż zamierzona kategorii prawnej, jak również, aby czynności te były czynnościami ważnymi. Są to dwa i w zasadzie jedyne punkty wyznaczające granice w ramach przestrzeni, jaką dla optymalizacji tworzyć mogą przepisy prawa podatkowego.

Przepisy ordynacji podatkowej upoważniające organy podatkowe do badania treści czynności prawnych (art. 199a § 1) określają dyrektywy. Zobowiązują one organy podatkowe do badania zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie poprzestawania na dosłownym brzmieniu umowy. Jednak w praktyce, ustalenie treści czynności prawnej odmiennej od jej dosłownego brzmienia

o optymalizacji

st zapisanych prawnych granic optymalizacji podatkowej. tać zakwestionowane wyłącznie na podstawie przepisów ważności samej czynności prawnej. Okazuje się więc, ur ryzyka podatkowego w zakresie takiej optymalizacji

jest możliwe wyłącznie na podstawie sposobu wykonywania umowy, który to sposób może post factum ujawniać inny zamiar stron, niż ten zapisany w umowie. Poważnym ryzykiem związanym z optymalizacją podatkową może być również błędna kwalifikacja prawna umowy, to znaczy błędne rozeznanie stron co do charakteru prawnego umowy i w konsekwencji jej skutków podatkowych. W takim wypadku nie będzie pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym sporu co do treści czynności prawnej, lecz co do oceny prawnej tej umowy.

Zasada zaufania do państwa

Ważność czynności prawnej, jako jeden z dwóch podstawowych czynników warunkujących powstanie optymalizacji i wyznaczających jej granice, winna być rozpatrywana przede wszystkim w aspekcie zgodności tej czynności z zasadami współzycia społecznego oraz zgodności z naturą kreowanego stosunku prawnego. Nie jest bowiem sama z siebie sprzeczna z ustawą czynność prawna podjęta z zamiarem uzyskania korzyści podatkowej. Czynność taka nie stanowi również obejścia ustawy.

Zasady współzycia społecznego to reguły postępowania, których obowiązywanie wynika z przesłanek aksjologicznych opartych na powszechnie uznanych w społeczeństwie wartościach. W świetle przywoływanego wcześniej orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, stwierdzić należy, że właściwe działania optymalizacyjne opierać się mogą na czynnościach prawnych, w stosunku do których w pewnych sytuacjach ustawodawca nie przewidział lub przewidywał łagodniejszy skutek podatkowy. Trybunał jednoznacznie stwierdził, że zachowanie podstawowych zasad konstytucyjnych jak zasada zaufania do państwa i prawa oraz zasada legalizmu zakazują sankcjonowania negatywnym skutkiem podatkowym czynności prawnych, w stosunku do których ustawodawca nie określił w sposób dostatecznie precyzyjny określonego skutku podatkowego. Tym samym nie sposób jest stawiać zarzut sprzeczności z zasadami współzycia społecznego czynnościom prawnym, które podejmowane są w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

Zasada swobody umów

Szczególnej uwagi w kontekście podejmowania czynności prawnych mających na celu opty-

malizację podatkową wymaga kwestia ewentualnego naruszenia określonej w art. 3531 KC zasady swobody umów. Zgodnie z art. 3531 KC „Strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współzycia społecznego.”. Oczywiście sam fakt zawarcia umowy w celu optymalizacji nie oznacza, że jej treść ocenić należy jako niezgodną z naturą kreowanego na jej podstawie stosunku prawnego. Pamiętać jednak należy, iż osiągnięcie korzyści podatkowej oznacza w praktyce dokonanie zamierzonego rezultatu gospodarczego w sposób niekoniecznie najprostszemu z punktu widzenia możliwych prawnych środków jego realizacji. Optymalizacje podatkowe odznaczają się często wysokim stopniem komplikacji transakcji. Dlatego oceniając ryzyko zakwestionowania planowanych skutków podatkowych transakcji, w szczególności w przypadkach, kiedy optymalizacja zakłada dokonanie wielu czynności prawnych i zachodzi ryzyko takiej ich wykładni, która może zredukować ich liczbę i uprościć strukturę transakcji, zwrócić należy uwagę na to, czy ukształtowane w umowie prawa i obowiązki stron odpowiadają naturze przyjętego stosunku prawnego lub stosunków prawnych.

Podsumowując, w związku z brakiem precyzji ustawodawcy w zakresie określania przedmiotu opodatkowania, faktyczne granice optymalizacji podatkowej (jej przestrzeń) wyznaczają przepisy prawa. Fundamentalnym wymogiem jest natomiast ważność czynności prawnych składających się na model optymalizacji podatkowej. Przy czym sam zamiar osiągnięcia korzyści podatkowej w drodze określonej czynności prawnej nie wpływa w żaden sposób na ocenę jej ważności (zgodności z przepisami prawa, zasadami społecznymi oraz naturą stosunku prawnego kreowanego na podstawie tej czynności). Oczywiście istotnym warunkiem skutecznej optymalizacji jest właściwe rozpoznanie charakteru czynności prawnych przy wykorzystaniu których możemy osiągnąć zamierzone oszczędności podatkowe, a następnie zadbanie o to, by dokonane czynności nie budziły w tym zakresie jakichkolwiek wątpliwości.

Autor jest doradcą podatkowym, współnikiem kierującym pracami departamentu prawa podatkowego kancelarii Grynhoﬀ Woźny Maliński