



Obejście prawa podatkowego - ryzyko przy optymalizacji

Każda optymalizacja podatkowa wymaga dokonania jednej, a w przypadku bardziej złożonych procesów wielu czynności prawnych. Stanowią one więc jej podstawowe narzędzie

Andrzej Ladziński

Narzędziem optymalizacji są takie czynności, skutkiem dokonania których, czy to ze względu na rodzaj tych czynności, czy też ze względu na szczególne okoliczności (prawne lub faktyczne) im towarzyszące, nie powstaje obowiązek podatkowy lub powstaje on w mniejszym wymiarze. Dokonanie ich pozwala zrealizować zamierzony rezultat ekonomiczny bez obowiązku zapłaty podatku lub z obowiązkiem zapłaty w mniejszym wymiarze.

Mówić możemy o czynnościach prawnych, które zostały dokonane przez podatnika wyłącznie w celu zminimalizowania obowiązku podatkowego, oraz takich, które nie są ze swej natury właściwe dla zrealizowania zamierzonego przez podatnika skutku gospodarczego. W przypadku tych pierwszych korzyść podatkowa stanowi jedyne

ekonomiczne uzasadnienie dokonania określonej czynności prawnej, a więc podatnik nie jest zainteresowany efektem ekonomicznym czynności, lecz ich skutkiem podatkowym (np. sprzedaż niepotrzebnego podatnikowi składnika majątkowego ze stratą). W drugim przypadku podatnik jest jak najbardziej zainteresowany efektem ekonomicznym dokonania danej czynności, ale nie jest ona typowym sposobem realizacji określonego celu gospodarczego (wskazać możemy funkcjonujący w systemie prawa taki typ czynności prawnej, który z punktu widzenia zamierzonego rezultatu ekonomicznego jest bardziej adekwatny aniżeli rodzaj czynności, której podatnik dokonał z uwagi właśnie na chęć osiągnięcia korzyści podatkowej). Przykładem może tu być umorzenie udziałów w spółce zamiast ich sprzedaży.

W nauce prawa podatkowego dokonanie czynności prawnych z zamiarem zrealizowania

oszczędności podatkowych określa się mianem „obejścia prawa podatkowego”. Jest to wyrażenie wprost nawiązujące do znanej prawu cywilnemu instytucji obejścia ustawy (art. 58 § 1 k. c.). Obejściem ustawy określa się w prawie cywilnym dokonanie takiej czynności prawnej, która jest zgodna z literą prawa, ale cel, do którego strony zmierzają, jest przez prawo zabroniony. Istotną przesłanką obejścia prawa jest istnienie normy prawnej, która zabrania realizacji określonego celu. Dlatego podejmując zagadnienie obejścia prawa podatkowego, w pierwszym rzędzie wskazać powinniśmy normę prawną zabraniającą podatnikom podejmowania działań, których celem byłaby minimalizacja jego obciążeń. Otóż brak jest w polskim prawie podatkowym ogólnej normy o takiej treści. W tym miejscu podkreślić należy, iż system podatkowy nie nakazuje również podatnikom podejmowania działań, których owo-

cem byłyby określone skutki ekonomiczne, a w konsekwencji określony obowiązek wobec fiskusa. Dla przykładu nie jest podatnikom zabronione nieosiąganie dochodów. Czy w związku z tym możemy mówić o „obejściu prawa podatkowego”? Czy istnieje ono jako takie?

Jak zawsze w takich wypadkach bywa, wszystko jest kwestią tego, jak obejście prawa podatkowego będziemy rozumieć. W nauce prawa podatkowego przez obejście prawa podatkowego rozumie się takie działania podatnika, które polegają na kształtowaniu jego sytuacji majątkowej w drodze nietypowych instrumentów prawnych, przy czym wyłączną inspiracją dla ich doboru jest zamiar osiągnięcia określonego rezultatu gospodarczego, z którym nie będzie się wiązał obowiązek zapłaty podatku, lub, jeśli obowiązek taki powstanie, to w mniejszym wymiarze aniżeli w przypadku, gdyby określony rezultat gospodarczy zrealizowany został przy użyciu typowych narzędzi prawnych. Wskazuje się cztery przesłanki zaistnienia obejścia prawa podatkowego:

- 1) osiągnięcie rezultatu gospodarczego, który co do zasady, zgodnie z wolą ustawodawcy, powinien być opodatkowany;
- 2) rezultat ten osiągnięty został w drodze wykorzystania takich form prawnych, że przepisy podatkowe nie skutkują w tym przypadku powstaniem obowiązku podatkowego;
- 3) użyta forma prawna nie jest właściwa dla realizacji określonego rezultatu;
- 4) podatnik ma zamiar uniknięcia w drodze użycia określonej formy prawnej obowiązku zapłaty podatku (lub co najmniej jego zmniejszenia).

Analizując powyższe przesłanki, widzimy, iż prawie każda optymalizacja podatkowa może wypełniać kryteria tak rozumianego obejścia prawa podatkowego. Czy oznacza to, że podatnik powinien się liczyć z ryzykiem zakwestionowania zaplanowanych oszczędności podatkowych? Czy w związku z tym organ podatkowy może

DOKOŃCZENIE C.04-C.05

Obejście prawa podatkowego – ryzyko przy optymalizacji

DOKOŃCZENIE Z C.01

pominąć zamierzony przez podatnika skutek w postaci braku obowiązku podatkowego i wydać decyzję zobowiązującą do zapłaty podatku? Odpowiedź jest jednoznacznie negatywna i, co należy wyraźnie podkreślić, znajduje oparcie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał uznał za niezgodny z konstytucją przepis, który stanowił istotny element regulacji będącej próbą implementacji na grunt polskiego systemu podatkowego koncepcji obejścia prawa podatkowego. Chodzi tu o obowiązujący od 1 stycznia 2003 r. art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej, który stanowił, że „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”.

Co ciekawe zakwestionowany przez Trybunał przepis nie wypełniał przedstawionych wcześniej przesłanek obejścia prawa podatkowego. Po pierwsze, nie było w tym przepisie mowy o wykorzystaniu przez podatnika nietypowej

(nieadekwatnej) dla zrealizowania określonego celu gospodarczego formy prawnej. Zresztą przepis wyraźnie mówił o samym fakcie dokonania czynności prawnej, a nie o doborze przez podatnika określonej formy prawnej. Po drugie, przepis ten wprost i w sposób niebudzący jakichkolwiek wątpliwości odnosił się do sytuacji, w której podatnik nie osiągnął istotnych korzyści ekonomicznych poza korzyścią podatkową (w postaci zmniejszenia zobowiązania, powiększenia straty, nadpłaty czy zwrotu podatku). Tak więc przepis ten nie regulował sytuacji, w której na skutek z góry powziętego przez podatnika zamiaru zrealizowany rezultat gospodarczy nie podlegał opodatkowaniu, choć co do zasady takiemu opodatkowaniu winien podlegać.

Sytuacja spełniająca przesłanki zdefiniowanego wcześniej obejścia prawa podatkowego regulowana była w art. 24b § 2. Przepis ten stanowił bowiem, że „Jeżeli strony, dokonując 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”.

W przepisie tym wyraźnie mówi się o czynności prawnej nieodpowiedniej z punktu widzenia osiągniętego rezultatu gospodarczego. W domyśle przepis ten zakładał, że nieodpowiednia czynność prawna pozwalała uniknąć opodatkowania, stąd nakazywał określać skutki podatkowe właściwe dla czynności prawnej uznawanej za odpowiednią dla osiągnięcia określonego rezultatu gospodarczego.

Co ciekawe, mimo że wniosek o stwierdzenie niezgodności z konstytucją dotyczył art. 24b w całości, Trybunał orzekł niezgodność jedynie w stosunku do art. 24b § 1. Art. 24b § 2 został uchylony w związku z nowelizacją ordynacji podatkowej, której celem było nowe ujęcie kwestii kompetencji organów podatkowych w zakresie oceny skuteczności czynności prawnych na gruncie prawa podatkowego. Nowo uchwalony art. 199a ordynacji podatkowej nie zawiera regulacji, która w swej treści odpowiadałaby postanowieniom art. 24b § 2. Tym samym przyjęć należy, iż ustawodawca zrezygnował z przepisu, który uprawniał organy podatkowe do kwestionowania skutków podatkowych tych czynności prawnych, które w ocenie organu uznać należało

za nieadekwatne do osiągniętego rezultatu gospodarczego.

Podsumowując, stwierdzić należy, iż w polskim prawie podatkowym nie obowiązuje ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego, na mocy której możliwe byłoby zakwestionowanie korzystnych dla podatnika skutków podatkowych czynności prawnej z uwagi na to, że danej czynności nie można przypisać istotnego gospodarczego wymiaru (celu), albo dlatego, że dokonany przez podatnika wybór co do prawnych narzędzi realizacji jest nieadekwatny w stosunku do zamierzonego celu gospodarczego. Oznacza to, że podatnicy posiadają pełną wolność podejmowania wszelkich działań, które zmierzać będą do osiągnięcia korzyści podatkowych we wszelkiej postaci, o ile oczywiście czynności te będą z punktu widzenia przepisów prawa cywilnego czynnościami ważnymi. W związku z powyższym z pełnym przekonaniem przyjęć możemy, iż działania optymalizacyjne nie mogą być kwestionowane na podstawie zarzutu obejścia prawa podatkowego.

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