



**PODATNIK - URZĄD**

## **Optymalizujesz podatki, licz się z ryzykiem**

Choć z przepisów nie wynika generalny zakaz podejmowania pewnych legalnych czynności wyłącznie w celu minimalizacji obciążeń podatkowych, to jednak optymalizacja podatkowa nie jest pozbawiona ryzyka.

# Optymalizujesz podatki, liczyć się z ryzykiem

**OCENA SKUTKÓW TRANSAKCJI | Choć z przepisów nie wynika generalny zakaz podejmowania pewnych legalnych czynności wyłącznie w celu minimalizacji obciążeń podatkowych, to jednak optymalizacja podatkowa nie jest pozbawiona ryzyka**

## ANDRZEJ LADZIŃSKI

Optymalizacja podatkowa kojarzy się z jednej strony z minimalizacją obciążeń podatkowych, z drugiej z gwarancją, że nie zostaną one zakwestionowane w toku kontroli podatkowej. Czy jednak możliwe jest całkowite wyeliminowanie ryzyka zakwestionowania zakładanych skutków podatkowych danej transakcji? To kluczowe pytanie dla przedsiębiorców decydujących się na podjęcie działań optymalizacyjnych.

### Uchylona regulacja

Przepisem, który dawał organom podatkowym prawo do zakwestionowania skutków podatkowych czynności prawnych, jeśli udowodniły, że nie można było oczekiwać z nich innych istotnych korzyści aniżeli podatkowe, był art. 24b § 1 ordynacji podatkowej. 11 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny orzekł niezgodność tej regulacji z konstytucją (K 4/03, opubl. w DzU z 2004 r. nr 112, poz. 1288). Przed jej uchyceniem wszelkie działania optymalizujące narażone były na zarzut, że zostały podjęte wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, co oczywiście oznaczać musiało ryzyko powstania zaległości podatkowej.

Trybunał podważył istotę zarzutów podnoszonych względem czynności optymalizujących. Po pierwsze wyraził pogląd, że system prawa podatkowego nie zawiera normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (przy zastosowaniu legalnych środków prawnych). Po drugie, że ważna, z punktu widzenia prawa cywilnego, czynność prawna wywołuje jedynie takie skutki podatkowe, jakie system prawa podatkowego przypisuje tej czynności. Po trzecie stwierdził, że czynność prawna dokonana wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych jest ważna i nie może być kwestionowana na gruncie prawa podatkowego.

### Ograniczone kompetencje

Te tezy legły u podstaw obowiązujących rozwiązań prawnych, które określają zakres kompetencji organów w przedmiocie oceny skutków podatkowych czynności prawnych (art. 199a ordynacji podatkowej). Mają one prawo jedynie do badania treści czynności prawnej, tak aby ustalone w toku postępowania podatkowego skutki podatkowe były adekwatne do treści czynności prawnej. Jeśli organ ma wątpliwości co do ważności czynności prawnej, chcąc zakwestiono-

wać jej skutek podatkowy powinien wystąpić z wnioskiem do sądu powszechnego.

### Kiedy ingerencja jest możliwa

Są jednak przepisy podatkowe, które przewidują specjalne traktowanie czynności wykonanych w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Jako przykład można wskazać regulacje dotyczące cen transferowych w transakcjach między powiązаныmi kontrahentami (organy nie są związane deklarowaną przez strony wartością transakcji). Warto też wspomnieć o przepisie ustawy o podatku dochodowym, który wyłącza neutralność łączenia lub podziału spółek, jeśli te odbywają się bez uzasadnionych przyczyn ekonomicznych, a głównym lub jedynym ich celem jest uniknięcie opodatkowania.

### Zakwestionowany przedmiot transakcji

To niejedynie ograniczenia, z którymi powinien liczyć się przedsiębiorca podejmujący działania optymalizujące. Warto zwrócić uwagę na wyrok NSA z 5 lipca 2007 r. (IIFSK 874/06), dotyczący wniesienia aportem składników majątkowych, które podatnik zakwalifikował jako zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Aport przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części to częsty element działań optymalizujących, ponieważ nie podlega podatkowi dochodowemu. Jednak w analizowanej sprawie organy a następnie sąd uznały, że składniki będące przedmiotem aportu nie były zorganizowaną częścią przed-

siębiorstwa. Skutkiem tego podatnik nie mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego. Czy organy, odmiennie kwalifikując przedmiot transakcji, działały w granicach wyznaczonych art. 199a? Tak.

### Skutek odmienny od zamierzonego

Istotą sporu między podatnikiem a fiskusem była kwalifikacja prawna przedmiotu aportu, i to na gruncie przepisów podatkowych. O tym, że organy podatkowe nie podzieliły stanowiska podatnika, przesądziła odmienna interpretacja przepisu ustawy o podatku dochodowym definiującego zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Organy uznały, że z uwagi na szczególnie przepis ustawy o podatku dochodowym określonej treści oświadczenie woli podatnika wywołało odmienny od zamierzonego skutek podatkowy.

Akurat w przypadku aportu przedsiębiorstwa podatnicy są istotnie w mniejszym stopniu narażeni na ryzyko odmiennej od zamierzonej przez nich kwalifikacji prawnej przedmiotu aportu. Dlaczego? Na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym przedsiębiorstwo definiowane jest poprzez odesłanie do definicji stosowanej na gruncie kodeksu cywilnego. Można by rzec, że podatnicy chronieni są w tym wypadku przez dorobek doktryny prawa cywilnego.

### Umowa nie przesądza

Jednak nawet przy aporcie przedsiębiorstwa warto pamiętać, że organy nie są związane dosłownym brzmieniem umo-

wy. To, że podatnik określił przedmiot aportu jako przedsiębiorstwo, niczego nie przesądza, gdyż kwalifikacja danego zespołu składników majątkowych jako przedsiębiorstwa jest okolicznością obiektywną, niezależną od woli stron umowy. Prawo organu do oceny, czy dany zespół składników jest przedsiębiorstwem, wynika z okoliczności, że organ ten uprawniony jest w ramach procesu stosowania przepisów ustawy o podatku dochodowym do stosownej wykładni tych przepisów. Skoro elementem tych przepisów jest definicja przedsiębiorstwa oparta na odesłaniu do przepisów kodeksu cywilnego, organ jest w tym wypadku uprawniony i zobowiązany jednocześnie do wykładni również przepisów prawa cywilnego.

Podsumowując, ryzyko działań optymalizujących istnieje. Wynika ono z tego, że przepisy prawa podatkowego czasem wprost przewidują, że w przypadku określonych czynności prawnych wykonanie ich wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowych nie spowoduje zamierzonych skutków podatkowych. Ponadto system podatkowy ma „zaszyte” w sobie, mniej lub bardziej odkryte przez organy i podatników pułapki, wynikające z wzajemnego przenikania się przepisów prawa podatkowego i cywilnego. Najlepszym tego przykładem mogą być transakcje mające za przedmiot przedsiębiorstwo.

*Autor jest doradcą podatkowym, współnikiem w kancelarii prawnej Grynhoff Woźny Maliński kierującym departamentem prawa podatkowego*