

Przesłanki i kierunki zmian w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia

1. Wprowadzenie

Zmiany w podatkach są naturalnym i koniecznym procesem dostosowania systemu do zmieniającego się otoczenia. Jest to spowodowane przemianami w gospodarce, życiu społecznym, polityce oraz prawie. Zmiany mogą przyjmować postać reformy¹ lub aktualizacji systemu podatkowego. Współcześnie mamy raczej do czynienia ze zmianami dostosowawczymi niż reformami podatkowymi. Te pierwsze charakteryzuje przede wszystkim wycinkowość, a ich wprowadzanie następuje pod wpływem zaszłości w obszarze koniunktury gospodarczej². Okolicznością, która w znaczącym stopniu determinuje potrzebę zmian, jest również duża skala oszustw podatkowych związanych np. z VAT, działalnością przedsiębiorstw powiązanych oraz wykorzystywanymi technikami agresywnego planowania podatkowego³. Skutkują one na ogół spadkiem dochodów budżetowych.

Podejmowane przez polskiego ustawodawcę działania mają głównie na celu tzw. uszczelnienie systemu podatkowego, czyli wyeliminowanie możliwości agresywnej optymalizacji podatkowej podejmowanej przez przedsiębiorstwa, a skutkującej obniżeniem zobowiązań podatkowych. Działania te są podyktowane również dostosowaniem do ogólnosiwiatowych inicjatyw podejmowanych na szczeblu unijnym bądź też przez organizacje międzynarodowe (np. OECD)⁴.

¹ Szerzej na temat reformy podatkowej por.: B. Brzeziński, *Reformy podatkowe – teoria i doświadczenia polskie*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. B. Brzeziński, W. Nykiel, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 3; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Podatki dochodowe – kierunek reform*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 17–20.

² B. Brzeziński, op.cit., s. 3–4.

³ O planowaniu, optymalizacji i zarządzaniu podatkami por. szerzej: M. Jamróży, S. Kudert, *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013; J. Szlęzak-Matusewicz, *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

⁴ Dokumentami, które mają zasadnicze znaczenie w tej kwestii, są m.in.: projekt dyrektyw w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania przedsiębiorstw, rezolucja z dnia 8 czerwca 2010 r.

Podstawowym celem artykułu jest zaprezentowanie przesłanek zmian w systemie podatkowym Polski, a także wskazanie pożądanych zmian regulacji podatkowych w wybranych obszarach.

2. Przesłanki zmian w polskim systemie podatkowym

Transformacja systemu gospodarczego w Polsce zapoczątkowana na przełomie lat 80. i 90. XX w. nie mogła nie objąć systemu podatkowego. Tworzony system gospodarki rynkowej nie mógł bowiem poprawnie funkcjonować w warunkach istnienia systemu podatkowego tworzonego na potrzeby gospodarki centralnie planowanej, z dominującą własnością państwową. Ponadto rozwój stosunków gospodarczych z Unią Europejską wymagał odpowiednich dostosowań z naszej strony w obszarze fiskalnym, a przede wszystkim:

- zmiany struktury systemu podatkowego z wiodącą rolą podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od wartości dodanej i akcyzy;
- zlikwidowania różnic w opodatkowaniu w zależności od rodzajów i form własności;
- uproszczenia podatków i wykorzystania ich do oddziaływania na procesy gospodarcze i społeczne.

Wprowadzenie tych zmian oznaczało przesunięcie ciężaru podatkowego z przedsiębiorstw (producentów) na konsumentów. Chodziło bowiem o uświadomienie obywatelom, że istnieje ścisły związek między wysokością świadczeń uzyskanych ze środków publicznych a obciążeniami na rzecz potrzeb wspólnych: inaczej mówiąc – o złagodzenie postaw roszczeniowych obywateli w stosunku do państwa. Ważnym celem było dążenie do poprawy konkurencyjności przedsiębiorstw.

Główne dostosowania wynikające z powyższych przesłanek zostały wprowadzone w latach 1990–1993. Reformy podatkowe lat 90. nie objęły gospodarstw rolnych, które od 1984 r. są obciążone specyficznym i oryginalnym podatkiem rolnym, zbliżonym w swej konstrukcji do podatków majątkowych. Podatek rolny pozostał mało wydajnym źródłem dochodów gmin; wpływy z tego tytułu oscylują wokół 1 mld zł rocznie.

w sprawie koordynacji zasad dotyczących przedsiębiorstw zagranicznych i niedostatecznej kapitalizacji w Unii Europejskiej (2010/C 156/01), zalecenia Komisji 2012/772/UE z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego czy też raporty OECD, w tym m.in. Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues z 2012 r. oraz Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure z 2011 r.

Poza zainteresowaniem fiskusa pozostał też ogólny podatek majątkowy. Częściowo rolę podatku od majątku pełnił (i pełni nadal) podatek od nieruchomości, którego podstawę opodatkowania stanowi powierzchnia budynków i gruntów oraz wartość odtworzeniowa budowli. Stanowi on zapewne potencjalne źródło zwiększania udziału dochodów własnych w strukturze dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego szczebla podstawowego. Podatek ten opłaca około 10 mln podatników, a wpływy przekraczają 15 mld zł i stanowią ważne źródło dochodów gmin.

Na początku lat 90. zatem w krótkim czasie powstały zręby systemu podatkowego, który można określić jako zbliżony do wymogów gospodarki rynkowej, kompatybilny z systemami podatkowymi państw członkowskich Unii Europejskiej, do której zaczęła aspirować Polska. Został on też zaakceptowany społecznie. Jednakże bardzo szybko, po przyjęciu przez parlament odpowiednich ustaw, zaczęto wprowadzać liczne zmiany o różnym charakterze, znaczeniu i zakresie. Były one wywołane głównie przez czynniki polityczne, gospodarcze, społeczne i fiskalne. Wiele zmian zachodziło pod wpływem doraźnych potrzeb budżetowych lub powstało pod wpływem grup interesów oraz pogłębiających się nacisków lobbystycznych. Zapewne nie dziwi więc to, że największe i najliczniejsze zmiany dotyczyły podatków dochodowych tak od osób fizycznych, jak i od osób prawnych. Zaowocowało to tym, że system podatkowy został szybko zdestabilizowany⁵, a podatnicy coraz bardziej krytycznie oceniali stabilność ciężaru i konstrukcji podatków.

Transformacja systemu społeczno-gospodarczego przyniosła olbrzymie jawne bezrobocie i zubożenie dużej części społeczeństwa, która stawiała się coraz bardziej podatna na radykalne hasła. Konsekwencją były m.in. częste zmiany rządów i doktryn politycznych przez te rządy wnoszonych. Sytuacja szybko dojrzała do gruntownej oceny funkcjonującego systemu podatkowego. Znalazło to postać w Białej księdze podatków z 1998 r. Stan systemu podatkowego w Polsce został w niej poddany surowej krytyce. W konkluzji autorzy tego opracowania zaproponowali, aby zamiast kolejnych częściowych nowelizacji, po publicznej dyskusji, przeprowadzić wielką reformę podatkową, która pozwoli „zbudować system spójny, prosty, sprawiedliwy, tani, sprzyjający rozwojowi polskiej gospodarki i polskich rodzin”⁶. Dotychczasowy system podatkowy został więc oceniony jako niespójny, skomplikowany, niesprawiedliwy, drogi, niesprzyjający rozwojowi polskiej gospodarki i polskich rodzin.

Mimo tak surowej oceny systemu podatkowego istniejącego w końcu lat 90. i prowadzenia dyskusji w gronach eksperckich rząd nie zdecydował się na wielką reformę podatków. Przyjęto drogę zmian ewolucyjnych, co z góry oznaczało, że jedna

⁵ Por. I. Bolkowiak, *Dylematy polityki podatkowej*, w: *Dylematy średniookresowej strategii finansowej*, Instytut Finansów, Wyższa Szkoła Ubezpieczeń i Bankowości, Warszawa 2000, s. 29.

⁶ Biała księga podatków, Ministerstwo Finansów, Warszawa 1998, s. 7.

z najważniejszych dla podatników dokuczliwości, jaką jest niestabilność podatków, utrudniająca podejmowanie decyzji rozwojowych w przedsiębiorstwach i gospodarowanie budżetami domowymi, nie może być zlikwidowana. Co więcej, niestabilność systemu odsłania inny negatywny element prawa podatkowego, czyli jego małą czytelność i złożoność. Ustabilizowanie, aczkolwiek nie do końca możliwe ze względu na obiektywną zmienność życia gospodarczego, przez co najmniej jedną kadencję parlamentu ułatwiłoby zrozumienie przepisów, a tym samym wypełnianie zeznań podatkowych, zmniejszyłoby potrzebę interpretacji prawa, nowych korekt i poprawiło akceptację ciężarów podatkowych.

Wielka reforma podatków, czyli rewolucja w systemie podatkowym, też mogłaby napotkać na opór społeczny, a na pewno byłaby bardzo wymagająca dla aparatu finansowego. To mogłoby spowodować, że po upływie następnych kilku lat nie tylko nie zmieniłby się krytyczny stosunek do prawa podatkowego, ale także powstałyby nowe okoliczności, których system nie uwzględnia⁷.

Dramatycznie niskie oceny systemu podatkowego w Polsce zostały przedstawione opinii publicznej w końcu 1998 r. Od tej daty wprowadzono wiele nowelizacji prawa podatkowego, co było zaprzeczeniem stabilizacji systemu podatkowego⁸.

W minionym czasie opracowano wiele programów reform prawa podatkowego i finansów publicznych. Wręcz w każdym z tych dokumentów pojawił się temat objęcia jednolitym podatkiem dochodowym rolników. Wiąże się to na ogół z tezą o potrzebie zachowania równości wszystkich obywateli wobec prawa. Problem ten, jak można sądzić, szybko się zdezaktualizuje, postępują bowiem zmiany ekonomiczne i społeczne w rolnictwie będące pozytywną konsekwencją członkostwa w Unii Europejskiej. Mogą one stworzyć dogodniejsze warunki do ujednoczenia systemu podatkowego. Uczyniłoby to zadość „purystom systemowym”, znosząc jednocześnie wątpliwy dla rolników przywilej podatkowy w postaci podatku rolnego.

3. Kierunki zmian w systemie opodatkowania nieruchomości

Wśród podatków lokalnych zasilających budżety gmin największe znaczenie fiskalne należy przypisać podatkowi od nieruchomości – w 2011 r. jego udział w podatkach majątkowych wynosił 88,4%. To na formule tego podatku koncentruje się uwaga zarówno teoretyków, jak i praktyków w dyskusjach oraz propozycjach

⁷ Por. J. Ickiewicz, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2009, s. 25.

⁸ Zmiany zmniejszające ciężary podatkowe nie są oceniane jako destabilizujące.

dotyczących reformy dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego. Podkreślmy jednak, że problem opodatkowania nieruchomości w Polsce – mimo marginalnej wagi finansowej pozostałych podatków majątkowych – należy rozpatrywać nie tylko w kontekście samego podatku od nieruchomości, ale także podatków rolnego oraz leśnego. Wszystkie one bowiem tworzą system podatków pobieranych w związku z posiadaniem i używaniem w określonych celach nieruchomości zabudowanych i niezabudowanych. Ich konstrukcja, ukształtowana w innym ustroju, nie odpowiada obecnie wymogom gospodarki rynkowej.

Opodatkowanie nieruchomości w Polsce wymaga więc gruntownej reformy. Największą wadą obowiązującej w naszym kraju konstrukcji podatku od nieruchomości jest przede wszystkim podstawa opodatkowania. Stanowią ją powierzchnia (w przypadku gruntów i budynków) lub wartość przyjęta na potrzeby amortyzacji podatkowej (w odniesieniu do budowli). Przeszarżała i nieelastyczna formuła wszystkich trzech podatków powoduje, że nie mogą być one skuteczne w realizacji celów fiskalnych i pozafiskalnych. Koncepcja wprowadzenia podatku opartego na wartości nieruchomości – postulowana od ponad 20 lat – to nie tylko kwestia dostosowania polskiego systemu podatkowego do rozwiązań funkcjonujących w rozwiniętych państwach europejskich, ale także istotny element usprawnienia systemu finansów samorządowych. Zastąpienie trzech obecnie istniejących podatków od nieruchomości jednym – podatkiem *ad valorem* – doprowadziłoby do poprawy sytuacji w zakresie wydajności podatków lokalnych. Z wprowadzeniem podatku od wartości nieruchomości wiązałyby się zasady sprawiedliwości podatkowej oraz powszechności opodatkowania. Sprawiedliwość podatkowa w systemie opodatkowania nieruchomości wyraża się w tym, że podatek jest płacony proporcjonalnie do wartości, dzięki czemu opodatkowanie nieruchomości jest różnicowane ze względu na jej wartość. Uporządkowanie systemów ewidencjonowania nieruchomości (warunek właściwego funkcjonowania systemu taksacji nieruchomości i całego systemu katastralnego) powinno doprowadzić do ograniczenia niekorzystnej dla gmin skłonności podatników do uczestnictwa w gospodarce nieformalnej. Obecnie nie wszyscy podatnicy wywiązują się ze swoich zobowiązań, ponieważ ich nieruchomości pozostają poza systemem podatkowym lub też ich stan zgłoszony do ewidencji nie odpowiada stanowi rzeczywistemu (np. zaniżanie powierzchni nieruchomości). Wskutek zastosowania nowoczesnego, zintegrowanego systemu katastralnego wykorzystującego techniki informatyczne poprawi się stopień ściągalności podatku od nieruchomości. Zwiększenie dochodów wynikałoby więc przede wszystkim z urealnienia bazy podatkowej i podstawy opodatkowania. Szersza baza podatkowa umożliwi zaś nie tylko wzrost efektywności podatkowej, ale także zmniejszenie kosztów procesu

fiskalnego⁹. Odejście od powierzchniowego systemu opodatkowania nieruchomości i jego ekstensywnego charakteru to także szansa na funkcjonowanie rozwiązania wykorzystywanego na szczeblu lokalnym do kształtowania efektywnej polityki przestrzennej (np. racjonalne zagospodarowanie przestrzenne obszarów miejskich, oznaczające zmianę proporcji między terenami mieszkaniowymi i komercyjnymi a obszarami przemysłowymi) i rozwoju gospodarczego (np. racjonalne wykorzystanie gruntów, ożywienie na rynku nieruchomości).

Z wprowadzeniem katastralnego systemu opodatkowania nieruchomości w Polsce są jednak związane obawy właścicieli nieruchomości dotyczące znacznego wzrostu obciążeń z tytułu tego podatku. Dlatego też szczególnego znaczenia nabierają zagadnienia wdrożeniowe związane z podatkiem *ad valorem*, czyli identyfikacja podlegających opodatkowaniu nieruchomości, wybór odpowiedniej podstawy opodatkowania, wypracowanie właściwego do celów podatkowych systemu wyceny, ustalenie stawek podatku od nieruchomości oraz logika całego systemu podatkowego. Nie można wykluczyć, że wprowadzenie bardziej wydajnego podatku od wartości nieruchomości niż w modelu powierzchniowym i pozostawienie bez zmian pozostałych elementów systemu podatkowego nie będzie skutkowało znacznym fiskalizmem. Konieczne jest więc, po pierwsze, właściwe ustalenie elementów konstrukcyjnych podatku od wartości nieruchomości (uczciwe oszacowanie wartości nieruchomości, wyważona wysokość stawki procentowej dla poszczególnych rodzajów nieruchomości) oraz po drugie to, aby zmiany w podatku od nieruchomości nie abstrahowały od całego systemu podatkowego. Jeśli więc nałożenie podatku od wartości nieruchomości spowodowałoby znaczny wzrost obciążenia podatników, niezbędne byłoby zmniejszenie fiskalnego obciążenia w ramach pozostałych miejsc poboru podatków (opodatkowanie dochodów z pracy i kapitału). Wśród zagadnień dotyczących wdrożenia systemu katastralnego nie można pominąć okresu przejściowego, który pozwoliłby podatnikom na dostosowanie stanu swego posiadania do nowych warunków. Na przykład, osoby o niewielkich zasobach finansowych i niewielkim dochodzie bieżącym, które z różnych przyczyn (historycznych) są właścicielami nieruchomości wycenionych bardzo wysoko, powinny mieć wystarczająco dużo czasu, aby zdecydować o tym, czy konieczne będzie sprzedanie nieruchomości i zakup innej, której utrzymaniu podoleją. Należy przyjąć, że niezbędny byłby okres dostosowawczy (3–5 lat), przy założeniu, że chcemy zachować standardy sprawiedliwości.

⁹ P. Felis, *Konsekwencje reformy systemu podatków od nieruchomości w Polsce*, w: *Konsekwencje zmiany obciążeń podatkowych w Polsce*, red. J. Głuchowski, K. Piotrowska-Marczak, J. Fila, Difin, Warszawa 2013, s. 168.

4. Uszczelnianie systemu opodatkowania podatkami dochodowymi

Ucieczka od podatku może następować w wyniku legalnego kształtowania sytuacji podatkowej (tzw. optymalizacji podatkowej), względnie nielegalnego uchylania się od opodatkowania (oszustw podatkowych). Zjawisko unikania opodatkowania należy zasadniczo rozpatrywać z dwóch perspektyw. Podatnikom unikającym (nadmiernego) opodatkowania ucieczka od podatku¹⁰ pozwala na zwiększenie zysków netto przez minimalizację opodatkowania. Natomiast w kontekście interesów budżetowych państwa prowadzi ona do erozji wpływów do budżetu państwa, obniża prestiż państwa i prawa oraz przyczynia się do nierówności efektywnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych, naruszając zasadę równości opodatkowania¹¹. Pozytywnie należy więc ocenić działania podejmowane przez OECD, a przede wszystkim przez organy Unii Europejskiej, na rzecz promowania tzw. dobrych praktyk w dziedzinie opodatkowania, w tym inicjatyw zwalczających szkodliwą konkurencję podatkową¹².

Zgodnie z definicją przyjętą przez Komisję Europejską, agresywne planowanie podatkowe polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego. Agresywne planowanie podatkowe może przyjmować wielorakie formy. Jego skutki obejmują podwójne odliczenia (np. w sytuacji, gdy ta sama strata jest odliczana zarówno w państwie źródła dochodu, jak i w państwie rezydencji) i podwójne nieopodatkowanie (np. w sytuacji, gdy dochód, który nie jest opodatkowany w państwie źródła dochodu, jest także zwolniony w państwie rezydencji)¹³.

Trudno jest oszacować utracone wpływy z podatków w wyniku stosowania szkodliwych praktyk, lecz – jak pokazuje badanie dotyczące Stanów Zjednoczonych – straty w dochodach spowodowane przenoszeniem zysków do rajów podatkowych przez międzynarodowe korporacje w tym państwie mogą wynosić do 60 mld dol. amerykańskich. Nie ma dostępnych danych szacunkowych dla Unii Europejskiej, ale na podstawie zbliżonej wartości bezpośrednich inwestycji zagranicznych w rajach

¹⁰ Na temat przesłanek ucieczki od podatku zob. J. Ickiewicz, op.cit., s. 33 i n.

¹¹ B. Kuźniacki, *Krytyczna analiza poselskiego projektu CFC rules*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7, s. 9.

¹² Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 lutego 2010 r. w sprawie wspierania dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania, 2009/2174(INI) (Dz. Urz. UE C 341 E/07).

¹³ Zalecenia Komisji 2012/772/UE z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz. Urz. UE L 338/41).

podatkowych zarówno w Stanach Zjednoczonych, jak i w Unii Europejskiej szacuje się, że uszczuplenie dochodów podatkowych może kształtować się na podobnym poziomie¹⁴.

4.1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Działania mające na celu ograniczenie szkodliwych praktyk podejmowane przez rząd polski wpisują się w ogólnoswiatowy trend zwalczania agresywnego planowania podatkowego. W szczególności należy wskazać na prace nad tzw. klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania¹⁵. Jej ramy są przedmiotem projektu zmian ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z postulowanym rozwiązaniem¹⁶, jeżeli podatnik dokona transakcji bez uzasadnionego powodu ekonomicznego lub biznesowego, a dominującym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, organy podatkowe mogą określić zobowiązanie podatkowe, bazując na zdarzeniu gospodarczym i adekwatnych do jego osiągnięcia konstrukcjach prawnych, a także pominąć te konstrukcje prawne, które są nieadekwatne lub zbędne do realizacji zdarzenia i uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Klauzula znajdowałaby zastosowanie w przypadku wszystkich podatków i dotyczyła zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz zdarzeń związanych z uczestnictwem w podmiotach gospodarczych. Projektowane regulacje przewidują sankcje w wysokości 30% zmniejszenia zobowiązania podatkowego w wyniku unikania opodatkowania w przypadku ostatecznego i prawomocnego rozstrzygnięcia spraw podatkowych, w których zastosowano klauzulę. Na wniosek zainteresowanego, Minister Finansów będzie mógł wydać pisemną odpłatną opinię w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Wzorując się na rozwiązaniach francuskich, australijskich i kanadyjskich, w projektowanych przepisach przewiduje się powołanie specjalnej Rady do spraw Unikania Opodatkowania, pełniącej funkcje opiniodawcze. W jej skład miałoby wchodzić przedstawiciele prezesa NSA, uczelni, Rzecznika Praw Obywatelskich, Krajowej Izby Doradców Podatkowych oraz ministra finansów.

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wejdzie w życie najprawdopodobniej w 2015 r. Zob. założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, projekt z dnia 9 września 2013 r., http://www.radapodatkowa.pl/pl/a/konsultacja711_Zalozenia-nowelizacji-OP [dostęp 10.02.2014].

¹⁶ W teorii przez klauzulę generalną rozumie się przepis, który w swym sformułowaniu odsyła w jakiejś sprawie do ocen organu stosującego prawo, od których to ocen zostaje uzależniona decyzja danego organu w sprawach określonego rodzaju. Może to być również odesłanie do jakiegoś systemu norm mających uzasadnienie aksjologiczne; *Zmiany w ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia*, red. G. Gołębiowski, H. Dzwonkowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2013, s. 46.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania istnieje w większości państw europejskich. Unormowań z tego zakresu nie ma w Grecji, Danii, Rosji, na Ukrainie i Litwie. Warto zaznaczyć, iż zbliżona do proponowanej klauzuli instytucja funkcjonowała już w polskim prawie, jednakże z uwagi na niekonstytucyjność została z niego usunięta¹⁷.

Niewątpliwie wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest działaniem pożądanym ze względu na eliminację niekorzystnych skutków agresywnego planowania podatkowego. Trzeba jednak pamiętać o tym, że zmiany (wprowadzanie nowych) regulacji podatkowych eliminujące szkodliwe praktyki powinny być adekwatne (proporcjonalne) do istoty tego zjawiska. W pierwszej kolejności należałoby więc zdefiniować to, czym są te szkodliwe praktyki. Tymczasem ustawodawca, uszczelniając system podatkowy, nie określił definicji agresywnego planowania (optymalizacji) podatkowego, podając jedynie przykłady szkodliwych praktyk i to tylko na potrzeby zmian w ustawie – Ordynacja podatkowa. To z kolei powoduje, że linia demarkacyjna między działaniami legalnymi (optymalizacja podatkowa) i nielegalnymi (oszustwa podatkowe, obejście prawa podatkowe, uchylanie się od opodatkowania) nie jest stała i może być przesuwana w zależności od potrzeb finansowych budżetu państwa.

4.2. Kształtowanie struktur kapitałowych

Specyfika funkcjonowania grup kapitałowych (szczególnie w skali międzynarodowej) jest bezpośrednio powiązana z ich celami. M. Trocki, wskazując cele funkcjonowania grup kapitałowych, wyróżnia cele finansowe, do których zalicza się minimalizację obciążeń podatkowych¹⁸.

W Polsce ograniczeniu agresywnego planowania podatkowego służyć miała zmiana sposobu opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych (dalej – SKA)¹⁹. Od 2014 r. stały się one podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Spółki te do końca 2013 r. mogły stanowić instrument optymalizacyjny, którego istotą (tak jak wszystkich spółek osobowych) była transparentność podatkowa. Nie były one bowiem podatnikami podatku dochodowego, ponieważ podatnikami pozostawali wspólnicy. Na rozwój spółek komandytowo-akcyjnych w ostatnim cza-

¹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11.05.2004 r. (sygn. K 4/03).

¹⁸ M. Trocki, *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004, s. 42.

¹⁹ Zob. ustawa z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1387).

sie miało wpływ również korzystne orzecznictwo sądownoadministracyjne²⁰, a także wykorzystywanie zamkniętych funduszy inwestycyjnych (FIZ), które są zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym. Transparentność spółki komandytowej wraz ze zwolnieniem z opodatkowania FIZ, będącego najczęściej akcjonariuszem mającym większościowy udział, powodowała, że w praktyce dochody wygenerowane przez tę spółkę pozostawały nieopodatkowane²¹.

Konsekwencją nadania SKA podmiotowości podatkowej na gruncie podatku dochodowego jest wprowadzenie dwóch poziomów opodatkowania, tak jak ma to miejsce w przypadku spółek kapitałowych. Pierwszy poziom opodatkowania występuje w momencie generowania dochodu przez spółkę, drugi natomiast przy wypłacie dywidendy na rzecz wspólników, przy czym komplementariusz ma prawo odliczenia od podatku od dywidendy części podatku zapłaconego przez spółkę.

Trudno jednak zgodzić się z poglądem reprezentowanym przez fiskusa, że wykorzystywanie w działalności gospodarczej spółek komandytowo-akcyjnych stanowiło agresywną optymalizację podatkową. Struktury te nie miały bowiem sztucznego charakteru. W piśmiennictwie podkreśla się również fakt, że opodatkowanie SKA nie spełnia konstytucyjnej przesłanki proporcjonalności działań ustawodawcy wobec celów ustawy²². Dlatego przyjęte rozwiązanie może przynieść odwrotny efekt do zamierzonego przez ustawodawcę w postaci: zmniejszenia wpływów budżetowych, naruszenia zasady równości wobec prawa podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji, naruszenia prawa unijnego, a także wyeliminowania wehikułów do przeprowadzania inwestycji w fundusze kapitałowe (lub za ich pośrednictwem)²³.

W związku z działaniami podejmowanymi na rzecz uszczelniania systemu podatkowego pojawia się podstawowe pytanie – czy uszczelnienie systemu podatkowego spowoduje, że szkodliwe praktyki zostaną w ogóle wyeliminowane? Naszym zdaniem, eliminacja niekorzystnych dla budżetu państwa zapisów niektórych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania spowoduje, że optymalizacje dalej będą możliwe, ale będą bardziej skomplikowane i droższe. Jako przykład można podać Bułgarię, której stawki podatku dochodowego są relatywnie niskie (10%), a zapisy umowy

²⁰ Uchwała NSA z 16 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FPS 1/11), zgodnie z którą akcjonariusz płaci podatek dochodowy tylko wtedy, gdy uzyska faktycznie dywidendę od spółki komandytowo-akcyjnej, a także interpretacja ogólna Ministra Finansów z 11 maja 2012 r. (DD5/033/1/12/KSM/DD-125).

²¹ Obecnie na rynku funkcjonuje około 300 funduszy aktywów niepublicznych. Na tym rynku dominują prywatne towarzystwa: Ipopema (ponad 60 funduszy), Forum (ponad 40 funduszy) oraz Copernicus Capital (ok. 40). W Copernicus Capital aktualnie 70% wszystkich FIZ ma status akcjonariusza w SKA. Ich aktywa w latach 2009–2011 były na poziomie 4–5 mld zł, ale po ośmiu miesiącach 2012 r. zbliżyły się do 7 mld zł. P. Molik, *Spółki komandytowo-akcyjne już nie będą tak atrakcyjne*, „Gazeta Prawna”, 21.09.2012.

²² B. Kuźniacki, *Krytyczna analiza planów opodatkowania spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych w Polsce jako remedium na unikanie opodatkowania: alternatywne rozwiązanie w definicji komplementariusza*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 10, s. 9–21.

²³ Por. szerzej na ten temat: ibidem.

o unikaniu podwójnego opodatkowania korzystne dla podatników. Z kolei zmiana sposobu opodatkowania spółki komandytowo-akcyjnej spowodowała, że podatnicy sięgnęli po zagraniczne rozwiązania, które przypominały w konstrukcji polską spółkę komandytowo-akcyjną. Rozwiązaniem takim okazał się typ luksemburskiej spółki Societe en Commandite Special (dalej – SCSp). Funkcjonuje ona w luksemburskim systemie prawnym od 15 lipca 2013 r. Ze względu na zbliżoną konstrukcję do polskiej SKA, na co składa się – z jednej strony – transparentność podatkowa, a z drugiej – możliwość emisji dłużnych papierów wartościowych, SCSp może być wykorzystana w strukturach optymalizacyjnych w sposób zbliżony do sposobu wykorzystania SKA (w tym również w strukturach z wykorzystaniem FIZ).

4.3. Opodatkowanie w stosunkach z zagranicą

Z powodu postępującej komplikacji stosunków biznesowych w skali międzynarodowej tradycyjny sposób opodatkowania niektórych zjawisk lub procesów gospodarczych powoli wyczerpuje się. Ponadto globalizacja i integracja ze wszelkimi ich konsekwencjami (międzynarodowa optymalizacja podatkowa, w tym również działania o charakterze agresywnym) są procesami wyprzedzającymi znacznie konstrukcję poszczególnych systemów podatkowych. Coraz większym problemem (nie tylko polskim) staje się przenoszenie rezydencji podatkowej, np. siedzib firm do krajów o „przyjaznych” stopach podatkowych. Sprzyja temu rozwój międzynarodowych stosunków gospodarczych i społecznych, a w aspekcie prawnopodatkowym – rozbudowana sieć umów międzynarodowych, w szczególności w zakresie unikania podwójnego opodatkowania. Uzasadnionym interesem fiskalnym każdego państwa jest opodatkowanie dochodów, które zostały rzeczywiście wypracowane na obszarze podlegającym jego jurysdykcji podatkowej. Stąd brak instrumentów przeciwdziałających sztucznej alokacji dochodów za granicę stanowi raczej niezrozumiałe zaniechanie polskiego ustawodawcy podatkowego. Szczątkowość obecnych regulacji podatkowych w zakresie opodatkowania transakcji lub inwestycji transgranicznych przyczynia się do utraty dochodów budżetowych. Polski system podatkowy nie zawiera żadnych wyrafinowanych mechanizmów przeciwdziałających nadużyciom, polegających np. na tworzeniu struktur w państwach o niskim poziomie opodatkowania. Polskie przepisy podatkowe zawierają jedynie szczątkowe regulacje w tym zakresie (certyfikat rezydencji, dokumentacja podatkowa, lista krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję).

Dotychczasowe działania w zakresie rekomendowanym przez Komisję Europejską dotyczą przede wszystkim modyfikacji umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Polegają one m.in. na zmianie metody unikania podwójnego opodat-

kowania, likwidacji tzw. klauzul *tax sparing*²⁴ czy też wprowadzaniu innych klauzul, np. rzeczywistego beneficjenta czy klauzul nieruchomościowych.

Co do zasady wewnętrzne unormowania w Polsce w zakresie opodatkowania dochodów zagranicznych są niewystarczające, w szczególności nie są w stanie przeciwdziałać ucieczce od podatku za granicę. Brakuje kompleksowych rozwiązań na wzór np. niemieckiej ustawy o zasadach opodatkowania transakcji międzynarodowych. Ministerstwo Finansów nadal pracuje nad wprowadzeniem do polskiego prawodawstwa opodatkowania tzw. zagranicznych spółek kontrolowanych zlokalizowanych w państwach o niskim poziomie opodatkowania, czyli tzw. regulacji dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych (ang. *Controlled Foreign Companies Rules – CFC Rules*)²⁵. Ustawodawstwa wielu państw europejskich (np. Danii, Francji, Irlandii, Niemiec, Norwegii, Szwecji, Węgier, Włoch czy Wielkiej Brytanii), ale również np. Australii, Chin, Japonii, Kanady czy Stanów Zjednoczonych zawierają przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. Uzasadnieniem wprowadzenia szczególnych regulacji dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych jest zwłaszcza zapobieganie zjawisku zakładania spółek córek w państwach o niskim poziomie opodatkowania, wykorzystywanych do unikania (względnie odraczenia momentu) zapłaty podatku w państwie rezydencji udziałowca przez zatrzymywanie w nich osiągniętego dochodu pochodzącego z zagranicznych transakcji lub inwestycji.

Uznanie w polskiej polityce traktatowej metody zwolnienia (wyłączenia) za metodę wiodącą nie zasługuje na aprobatę. Stosowanie przez Polskę jako państwo rezydencji tej metody zapewnia neutralność pod względem podatkowym importu kapitału, tzn. inwestycja zagraniczna zostanie opodatkowana na równi z inwestycjami realizowanymi przez przedsiębiorców z państwa importującego kapitał. Decyzja o lokalizacji bezpośredniej za granicą może być motywowana względami podatkowymi, jeżeli w szczególności system podatkowy tego państwa cechują niskie efektywne stopy podatkowe. Należy rozważyć to, czy nie oprócz mechanizmów unikania podwójnego opodatkowania na metodzie proporcjonalnego zaliczenia. Stosowanie metody ograniczonego zaliczenia powodowałoby, że miarodajny dla poziomu obciążenia podatkowego byłby co najmniej poziom opodatkowania w państwie rezydencji (tzw. neutralność pod względem podatkowym eksportu kapitału)²⁶. Na krytykę

²⁴ Jest to tzw. zaliczenie fikcyjne, polegające na tym, że można pomniejszyć podatek w jednym kraju o podatek, który może być zgodnie z umową pobrany w drugim, mimo że w praktyce tamto państwo go nie pobiera. Do końca 2013 r. klauzula ta została usunięta z umów z Czechami, Maltą, Cyprzem, Singapurem, Indiami i Malezją.

²⁵ Jego celem jest przeciwdziałanie unikaniu przez polskich podatników opodatkowania w kraju rezydencji przez kierowanie dochodu do jednostek zależnych mających siedzibę w krajach, gdzie poziom opodatkowania jest niższy niż w Polsce.

²⁶ Zob. M. Jamroży, *Baza podatkowa w aspekcie zagranicznych inwestycji bezpośrednich polskich przedsiębiorców*, w: *Kierunki zmian w finansach przedsiębiorstwa*, red. J. Sobiech, „Zeszyty Naukowe”, nr 142, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2010, s. 500–514.

zasługuje również niewykorzystywanie instrumentu (*switch-over*) pozwalającego na zmianę metody unikania podwójnego opodatkowania.

5. Zakończenie

Od lat wycinkowo nowelizuje się prawo podatkowe, co stanowi zaprzeczenie stabilizacji systemu podatkowego. Zmiany regulacji podatkowych mające na celu jedynie doraźne uszczelnienie systemu podatkowego nie sprawią, że proces ucieczki od podatku zostanie zahamowany. Istnieje potrzeba gruntownej przebudowy polskiego systemu podatkowego.

W kontekście uszczelniania systemu opodatkowania podatkami dochodowymi wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest działaniem pożądanym pod względem eliminacji niekorzystnych skutków agresywnego planowania podatkowego niezwiązanego z powodami biznesowymi. W pierwszej kolejności należy jednak zdefiniować to, czym są szkodliwe praktyki podatkowe. Tymczasem ustawodawca, uszczelniając system podatkowy, nie zamierza nawet zdefiniować agresywnego planowania (optymalizacji) podatkowego, ograniczając się jedynie do podania przykładów szkodliwych praktyk, i to tylko na potrzeby zmian w ordynacji podatkowej. Linia demarkacyjna między działaniami legalnymi i nielegalnymi nie jest stała i może być przesuwana w zależności m.in. od polityki podatkowej. Wprowadzanie zmian eliminujących szkodliwe praktyki powinno być adekwatne (proporcjonalne) do istoty tego zjawiska.

Dotychczas zgłaszane w Polsce propozycje zmian w systemie opodatkowania nieruchomości są niewystarczające, jeśli chodzi o potrzebę i kierunki reformy samorządowego systemu dochodów podatkowych. System podatków lokalnych stanowi ważny segment sektora finansów publicznych, co uzasadnia konieczność skonstruowania referencyjnego modelu źródeł dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego w Polsce. Koncepcja reformy systemu podatków samorządowych w Polsce powinna uwzględniać następujące elementy²⁷:

- zastosowanie wybranych rozwiązań wynikających z teorii optymalnego opodatkowania (postrzeganie lokalnego systemu podatkowego w kontekście strategicznych celów rozwojowych samorządu terytorialnego; uwzględnienie ekwiwalentności wymiany świadczeń pomiędzy samorządem terytorialnym a podatnikiem; pamiętanie o minimalizowaniu kosztów procesu fiskalnego);

²⁷ P. Felis, *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012, s. 333 i n.

- konieczność właściwej legitymizacji poboru podatków majątkowych;
- bardziej wyraźne przesunięcie na szczebel samorządu terytorialnego podatku państwowego (podział podatków dochodowych na część rządową i samorządową oraz przyznanie władzom samorządowym możliwości prowadzenia polityki podatkowej w swojej części);
- wprowadzenie podatku *ad valorem* jako jedynego podatku majątkowego od posiadanych nieruchomości;
- przyznanie odpowiednich kompetencji gminom w ramach samoistnych danin samorządowych;
- uporządkowanie systemu pozostałych danin majątkowych (ujednolicenie zakresu uprawnień prawotwórczych rad gmin w stosunku do wszystkich podatków w całości przekazanych gminom; ujednolicenie zasad opodatkowania darowizn przez objęcie wszystkich darowizn podatkiem od spadków i darowizn lub podatkiem dochodowym; usunięcie z systemu danin majątkowych zbędnych, po wprowadzeniu podatku *ad valorem*, podatków i opłat; rozstrzygnięcie i przyjęcie docelowego modelu opodatkowania gospodarstw rolnych; uporządkowanie obowiązującego systemu preferencji podatkowych i ograniczenie ich do tych, które rzeczywiście mogą być traktowane jako instrumenty w stymulowaniu rozwoju lokalnej przedsiębiorczości; rozważenie wprowadzenia podatku ekologicznego, który będzie spełniał przede wszystkim funkcję alokacyjną).

Bibliografia

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Podatki dochodowe – kierunek reform*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8.
- Bolkowiak I., *Dylematy polityki podatkowej*, w: *Dylematy średniookresowej strategii finansowej*, red. A. Wernik, Instytut Finansów, Wyższa Szkoła Ubezpieczeń i Bankowości, Warszawa 2000.
- Brzeziński B., *Reformy podatkowe – teoria i doświadczenia polskie*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. B. Brzeziński, W. Nykiel, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu podatkowego stosowanego do odsetek i należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003).
- Dyrektywa Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu podatkowego mającego zastosowanie do fuzji, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wniesienia majątku i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy państwami członkowskimi (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009).

- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu podatkowego stosownego w przypadku spółek dominujących i zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011).
- Felis P., *Elementy teorii i praktyki podatków majątkowych. Poszukiwanie ładu w opodatkowaniu nieruchomości w Polsce z perspektywy przedsiębiorców oraz jednostek samorządu terytorialnego*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2012.
- Felis P., *Konsekwencje reformy systemu podatków od nieruchomości w Polsce*, w: *Konsekwencje zmiany obciążeń podatkowych w Polsce*, red. J. Głuchowski, K. Piotrowska-Marczak, J. Fila, Difin, Warszawa 2013.
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów z 11 maja 2012 r. (DD5/033/1/12/KSM/DD-125).
- Jamróży M., *Baza podatkowa w aspekcie zagranicznych inwestycji bezpośrednich polskich przedsiębiorców*, w: *Kierunki zmian w finansach przedsiębiorstwa*, red. J. Sobiech, „Zeszyty Naukowe”, nr 142, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2010.
- Jamróży M., Kudert S., *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorstw*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Kuźniacki B., *Krytyczna analiza planów opodatkowania spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych w Polsce jako remedium na unikanie opodatkowania: alternatywne rozwiązanie w definicji komplementariusza*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 10.
- Kuźniacki B., *Krytyczna analiza poselskiego projektu CFC rules*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 7.
- Litwińczuk H., *Prawo wspólnotowe w zakresie podatków bezpośrednich. Perspektywy harmonizacji podatku dochodowego*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. B. Brzeziński, W. Nykiel, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Molik P., *Spółki komandytowo-akcyjne już nie będą tak atrakcyjne*, „Gazeta Prawna”, 21.09.2012.
- Projekt dyrektywy Rady w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, COM (2011) 121, wersja ostateczna.
- Projekt stanowiska RP przygotowany w związku z art. 7 ustawy z dnia 8 października 2010 r. o współpracy Rady Ministrów z Sejmem i Senatem w sprawach związanych z członkostwem Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej (Dz. U. Nr 213, poz. 1395).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 10 lutego 2010 r. w sprawie wspierania dobrych rządów w dziedzinie opodatkowania, 2009/2174(INI) (Dz. Urz. UE C 341, E/07).
- Stanik K., Winiarski K., *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Unimex, Wrocław 2011.
- Szlęzak-Matusiewicz J., *Zarządzanie podatkami osób fizycznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Trocki M., *Grupy kapitałowe. Tworzenie i funkcjonowanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2004.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FPS 1/11).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397).

Ustawa z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1387).

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11.05.2004 r. (sygn. K 4/03).

Zalecenia Komisji 2012/772/UE z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (Dz. Urz. UE L 338/41).

Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 9 września 2013 r.).

Zmiany w ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia, red. G. Gołębiowski, H. Dzwonkowski, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2013.