

Paweł Felis\*  
Waldemar Szymański\*\*

## Analiza i ocena regulacji uszczelniających system opodatkowania dochodów przedsiębiorców w Polsce w latach 2015–2019

### Analysis and assessment of the regulations aiming at sealing the system of taxing entrepreneurs' income in Poland in 2015–2019

The article looks at the legal solutions adopted in 2015–2019 in Poland in order to tighten the tax system. In the field of income taxes, these were anti-abusive regulations, securing the tax system in a general way, as well as targeting specific tax avoidance schemes. The first part of the article discusses the factors determining fiscal efficiency which is the main criterion adopted in the study. In the next part the most important tax solutions sealing the system are presented. In the third part an attempt was made, using a number of indicators, to answer the question whether the observed increase in tax revenues from corporate income taxes can be attributed to the anti-abusive measures which were taken. Based on the conducted research, it has been shown that the decreasing tax gap is the result of the improvement in tax collection effectiveness in connection with the adopted sealing measures.

<b>DOI</b>	<a href="https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2020.31">https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2020.31</a>
<b>Słowa kluczowe</b>	podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, luka podatkowa, uszczelnianie systemu podatkowego
<b>Keywords</b>	personal income tax, corporate income tax, tax gap, sealing the tax system
<b>O autorach</b>	* doktor hab. nauk ekonomicznych, profesor uczelni w Instytucie Finansów, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie • ✉ pfelis@sgh.waw.pl • ORCID 0000-0002-2072-7245 ** doktor nauk ekonomicznych, adiunkt w Instytucie Zarządzania i Nauk Technicznych Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie • ✉ walszyx@wp.eu • ORCID 0000-0002-6480-7116

## Wstęp

Przyjmijmy na potrzeby niniejszego tekstu, że na system opodatkowania dochodów przedsiębiorców składają się dwa zasadnicze sposoby opodatkowania dochodów podmiotów prowadzących w Polsce działalność gospodarczą. Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą (także wspólnicy spółek osobowych) płacą podatek dochodowy od osób fizycznych (dalej: PIT)<sup>1</sup>. W ramach PIT przedsiębiorcy mogą wybrać spośród kilku dopuszczalnych form opodatkowania: skalę podatkową, podatek liniowy, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych lub kartę podatkową. Podmioty zaś, którym przyznano osobowość prawną (przede wszystkim spółki

1 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.; dalej: ustawa o PIT); ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2020, poz. 1905, ze zm.).

kapitałowe), płacą podatek dochodowy od osób prawnych (dalej: CIT)<sup>2</sup>. Opodatkowanie dochodów przedsiębiorców, obarczone relatywnie wysokim poziomem ryzyka, ogranicza akumulację kapitału i negatywnie wpływa na tempo wzrostu gospodarczego. Z wielu badań wynika krytyczna ocena takiego modelu opodatkowania. Zwraca się uwagę m.in. na problemy z legitymizacją poboru, niską skutecznością fiskalną oraz stosunkowo wysoką ekspozycją na manipulacje<sup>3</sup>. Ponadto system ten jest oceniany jako nieracjonalny i absurdalny. Dochody przedsiębiorców będących osobami fizycznymi są bowiem opodatkowane w sposób degresywny (ciężar podatku maleje wraz z rosnącymi przychodami), a CIT – ze względu na jego konstrukcję umożliwiającą stosowanie mechanizmów optymalizacyjnych – płacą nieliczni (niemal 1/3 wpływów z tego podatku pochodzi od największych spółek z udziałem Skarbu Państwa)<sup>4</sup>.

Zmiany w prawie podatkowym są naturalnym i koniecznym procesem dostosowującym przepisy do zmieniającego się otoczenia społeczno-gospodarczego. Zmiany te mogą przybrać postać reformy lub aktualizacji systemu podatkowego. Mimo pojawiających się coraz częściej krytycznych ocen i rekomendacji radykalnej reformy konstrukcji podatków dochodowych (przede wszystkim CIT) ustawodawca ogranicza się do zmian dostosowawczych, polegających na tzw. uszczelnianiu systemu podatkowego.

Wśród czynników kształtujących współczesną politykę podatkową wymienia się m.in. globalizację<sup>5</sup>. Międzynarodowa mobilność kapitału to bezproblemowe przenoszenie działalności gospodarczej w dowolne miejsce, gdzie możliwość efektywnego wykorzystania kapitału jest większa (np. w krajach o korzystnych rozwiązaniach podatkowych). Wobec tego zjawiskiem bezpośrednio związanym z globalizacją jest konkurencja podatkowa między państwami. Pomijając szereg ważnych niewątpliwie wniosków wypływających z analizy modeli konkurencji podatkowej, zauważmy, że zaproponowanie przez twórców polityki podatkowej lepszych warunków w postaci niższych podatków może prowadzić również do niepożądanych konsekwencji, np. erozji finansów publicznych<sup>6</sup>. Podkreślimy ponadto, że wskazane czynniki, a także komplikujące się relacje biznesowe sprawiają, że można mieć poważne wątpliwości co do skuteczności dotychczasowego, tradycyjnego sposobu opodatkowania niektórych zjawisk i procesów gospodarczych. Międzynarodowa optymalizacja podatkowa, wykorzystywane techniki tzw. agresywnego

2 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2020, poz. 1406, ze zm.; dalej: ustawa o CIT).

3 M. Jamróży, *Dochody z działalności gospodarczej – analiza stanu obecnego i możliwe kierunki zmian*, „Studia BAS” 2018, nr 2(54) [Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych w Polsce, red. J. Kulicki], s. 181, <https://doi.org/10.31268/studiabas.2018.09>.

4 *Opodatkowanie przedsiębiorców. Absurdalny system opodatkowania firm w Polsce hamuje rozwój przedsiębiorczości*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa, marzec 2019, [https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/03/Opodatkowanie-przedsi%C4%99biorc%C3%B3w\\_Absurdalny-system-opodatkowania-firm-w-Polsce-hamuje-rozw%C3%B3j-przedsi%C4%99biorczo%C5%9Bci.pdf](https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/03/Opodatkowanie-przedsi%C4%99biorc%C3%B3w_Absurdalny-system-opodatkowania-firm-w-Polsce-hamuje-rozw%C3%B3j-przedsi%C4%99biorczo%C5%9Bci.pdf) [dostęp: 16 grudnia 2020 r.].

5 R. Dziemianowicz, *Polityka podatkowa w państwach UE: współczesne trendy i wyzwania* [w:] *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, „Zeszyty Naukowe” 141, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010, s. 399.

6 Więcej: E. Małecka-Ziemińska, *Wybrane zagadnienia konkurencji podatkowej oraz ich egzemplifikacja na przykładzie podatku dochodowego od osób fizycznych* [w:] *Dylematy i wyzwania...*

planowania podatkowego – co jest akcentowane w literaturze przedmiotu – są niewątpliwie procesami wyprzedzającymi konstrukcje zawarte w poszczególnych systemach podatkowych<sup>7</sup>. Istotnym współczesnym problemem jest więc erozja bazy podatkowej i zmniejszenie dochodów budżetowych.

Uszczelnianie systemu podatkowego stało się zatem w ostatnich latach jednym z ważniejszych celów polityki państwa. W sferze opodatkowania dochodów uprawnienia organizacji międzynarodowych i ponadnarodowych mają dość wąskie podstawy prawne. W sferze regulacji unijnych znajdują się: zagadnienia dotyczące rozwiązywania problemów podwójnego opodatkowania (dyrektywa 2017/1852)<sup>8</sup>, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR), ceny transferowe (TP), wzmocniony system nadzoru zagranicznych spółek kontrolowanych (*Controlled Foreign Company* – CFC), tzw. niedostateczna (cienka) kapitalizacja (*thin cap* – TC), podatek od niezrealizowanych zysków, tzw. podatek od wyjścia (*Exit Tax*). W ramach prawa UE stanowią one na poziomie UE przedmiot regulacji tzw. dyrektywy ATAD<sup>9</sup> (dyrektywa 2016/1164, *Anti-Tax Avoidance Directive* – ATAD)<sup>10</sup>.

Narastająca luka w CIT w Polsce<sup>11</sup> spowodowała konieczność przeciwdziałania niepożądanym zjawiskom przez wprowadzenie nowych przepisów. Począwszy od 2014 r., ustawodawca podjął szereg działań mających na celu uszczelnienie systemu CIT. Były to działania zabezpieczające system podatkowy w sposób ogólny (polegające na dostarczeniu administracji narzędzi pozwalających na wykrywanie i eliminowanie korzyści podatkowych wynikających z unikania lub uchylania się od opodatkowania – np. klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania, reforma administracji skarbowej, ograniczanie możliwości wykorzystywania interpretacji podatkowych do unikania opodatkowania) oraz rozwiązania antyabuzywne ukierunkowane na poszczególne schematy unikania opodatkowania (np. ograniczające korzyści podatkowe uzyskiwane w wyniku kształtowania struktury finansowania, zmierzające do ograniczenia manipulacji wynikiem podatkowym za pomocą cen transferowych, mające na celu przeciwdziałanie możliwości unikania opodatkowania z rozliczaniem strat).

Celem artykułu jest analiza i ocena przede wszystkim tych drugich – ukierunkowanych na konkretne schematy unikania opodatkowania – według kryterium efektywności fiskalnej. Nawiązano także do innego kryterium – pewności prawa podatkowego. Nie podjęto jednak próby oceny jakości przebiegu procesu legislacyjnego. Zwrócono natomiast uwagę na instrumenty prawne, za pomocą których organy administracji podatkowej wyjaśniają podatnikom treść

7 M. Jamróży, *op. cit.*, s. 180.

8 Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 265 z 14 października 2017 r.).

9 Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193 z 19 lipca 2016 r.).

10 D.J. Gajewski *et al.*, *Aktualne trendy w optymalizacji i uszczelnieniu systemów podatkowych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej* [w:] *Europa Środkowo-Wschodnia wobec globalnych trendów: gospodarka, społeczeństwo i biznes*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2019, s. 161–162.

11 W 2014 r. luka podatkowa wynosiła 34,1 mld zł, co stanowiło 2% PKB. Zob. *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2020.

obowiązującego prawa podatkowego lub prezentują sposób stosowania przez te organy prawa podatkowego w indywidualnych sprawach.

Artykuł składa się z trzech części. Na wstępie omówiono czynniki determinujące efektywność fiskalną. Efektywność fiskalna (podatkowa) wiąże się z realizacją funkcji fiskalnej podatków, rozumianej jako różnica między wpływami z podatków a kosztami ich wymiaru i poboru. Konieczne jest zatem respektowanie zarówno zasady wydajności, jak i taniaści podatku<sup>12</sup>. Ocena efektywności podatków dochodowych wymaga więc uwzględnienia nie tylko wielkości wpływów podatkowych, lecz także zagadnienia kwantyfikacji kosztów wymiaru i poboru podatków dochodowych (tzw. wpływy podatkowe netto). Z uwagi na trudności i ograniczenia w oszacowaniu ich wiarygodnej wysokości możliwa jest co najwyżej analiza wydajności podatków dochodowych. Następnie zestawiono i omówiono instrumenty prawne, których zastosowanie miało – zgodnie z założeniami ustawodawcy – przyczynić się do uszczelnienia systemu podatkowego w obrębie podatków dochodowych. W ostatniej części przedstawiono wyniki badania empirycznego. Posłużono się metodami statystyki opisowej (wskaźniki struktury i dynamiki). Skorzystano również z opracowań, w których szacowano wielkość luki podatkowej. Źródłem danych były informacje uzyskane z Ministerstwa Finansów na podstawie wniosku o udostępnienie informacji publicznej oraz dane Głównego Urzędu Statystycznego.

## Czynniki determinujące efektywność fiskalną

Z uwagi na różnorodność, siłę i kierunek oddziaływania czynników determinujących efektywność fiskalną w praktyce nie jest możliwe precyzyjne określenie wpływu każdego z nich na poziom dochodów budżetowych. Czynniki określającymi poziom wpływów budżetowych w zakresie podatku dochodowego są:

- koniunktura gospodarcza,
- gotowość podatników do ponoszenia ciężaru opodatkowania,
- efektywność systemu finansów publicznych,
- szczelność i struktura bazy podatkowej,
- właściwości podatku dochodowego.

Wzrost koniunktury gospodarczej prowadzi do zwiększenia popytu konsumpcyjnego oraz inwestycyjnego, co przekłada się na zwiększenie efektywności podatkowej podmiotów gospodarczych. Wzrost gospodarczy wpływa na zwiększenie zdolności podmiotów gospodarczych do generowania dochodów oraz na wzrost aktywności ekonomicznej ludności (spadek bezrobocia, wyższy poziom przedsiębiorczości). Przy założeniu szczelności bazy podatkowej konsekwencją wzrostu gospodarczego jest wzrost wpływów budżetowych od podatników znajdujących się w danej jurysdykcji podatkowej<sup>13</sup>.

Oceniając efektywność fiskalną, należy wziąć pod uwagę stosunek społeczeństwa do podatków, a w szczególności poszanowanie prawa podatkowego czy aprobatę istnienia szarej

12 E. Małecka-Ziembińska, *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012, s. 54.

13 P. Felis, *Dochody podatkowe w Polsce*, „INFOS” 2010, nr 16(86), Biuro Analiz Sejmowych, s. 1.

strefy. Ocena autorytetu i prestiżu prawa podatkowego powinna uwzględniać takie jego cechy, jak: obiektywizm, powszechność (podatki powinny obowiązywać wszystkich bez szczególnych wyjątków), stabilność (elementy konstrukcyjne prawa podatkowego powinny być stabilne i nieskomplikowane, tak aby nie skłaniać podatnika do prowadzenia działalności w sposób nielegalny), racjonalizm fiskalny (nadmierny fiskalizm prowadzi do spadku przedsiębiorczości, wzrostu kosztów podatkowych, a w rezultacie do zmniejszenia efektywności fiskalnej)<sup>14</sup>.

Kolejną zmienną, jaką należy uwzględnić, jest efektywność systemu finansów publicznych. Realizacja zadań będących w gestii państwa wymaga racjonalnego wydatkowania środków finansowych pochodzących z budżetu. Konsekwencją wzrostu efektywności ich wydatkowania przez jednostki sektora finansów publicznych jest spadek zapotrzebowania na te środki, w tym wpływy podatkowe.

Bazę podatkową można zdefiniować jako ogół czynności (np. działalność zarobkowa, prowadzenie działalności gospodarczej, dokonywanie transakcji handlowych) oraz stanów faktycznych (np. posiadanie majątkowe), które zgodnie z obowiązującymi przepisami danej jurysdykcji podatkowej powodują powstanie obowiązku podatkowego, a w konsekwencji zobowiązania podatkowego<sup>15</sup>. W zakresie podatku dochodowego baza podatkowa stanowi ogół dochodów podlegających opodatkowaniu uzyskiwanych przez podatników. Ustawodawca, realizując przyjęte polityki społeczne, gospodarcze czy budżetowe, może wprowadzać określone instrumenty podatkowe mające wpływ na efektywność fiskalną bazy podatkowej oraz jej symetryczność. Efektywność bazy podatkowej w zakresie podatku dochodowego jest determinowana przez następujące czynniki:

## 1. Poziom nakładów inwestycji zagranicznych oraz stopień umiędzynarodowienia gospodarki

Napływ kapitału zagranicznego prowadzi do zwiększenia zakresu podmiotowego bazy podatkowej jako następstwa napływu do niej podatników. Ekonomicznym odwzorowaniem napływu inwestycji zagranicznych jest rozwój gospodarczy (wzrost liczby podmiotów prowadzących działalność gospodarczą) oraz aktywizacja ekonomiczna ludności (spadek bezrobocia). Zwiększanie zakresu podmiotowego bazy podatkowej umożliwia redukcję obciążeń podatkowych (np. wprowadzenie preferencyjnych stawek podatkowych dla osób wykonujących pracę nakładczą) przy zachowaniu na niezmiennym poziomie wpływów budżetowych, ewentualnie wzrost wpływów budżetowych przy niezmiennym poziomie obciążeń podatkowych. Państwa działające w warunkach swobody przepływu kapitału oraz wysokiej mobilności środków produkcji, takich jak kapitał czy wykwalifikowana kadra, w powiązaniu z rozwojem technologicznym w ramach prowadzonej polityki podatkowej muszą brać pod uwagę interakcje systemów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej. Z uwzględnieniem powyższych warunków mogą podejmować działania polegające na wprowadzaniu wyjątkowych rozwiązań, np. o charakterze

<sup>14</sup> *Ibidem*, s. 2.

<sup>15</sup> L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa a międzynarodowe przepływy kapitału*, „Zeszyty Naukowe SGH. Kolegium Gospodarki Światowej” 2007, nr 21, s. 70–86.

derogacyjnym, w celu przyciągnięcia do danego kraju inwestorów. Takie działania są określane jako szkodliwa konkurencja podatkowa<sup>16</sup> i powodują odpływ podatników z restrykcyjnych do łagodnych jurysdykcji podatkowych, tzn. erozję bazy podatkowej (*Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*). Liberalizacja przepływów pieniężnych w warunkach występowania różnic podatkowych przy jednoczesnym spadku kosztów transakcyjnych prowadzi do wzrostu zainteresowania transferem środków pieniężnych do łagodniejszych jurysdykcji podatkowych, czyli do powstania mobilnej bazy podatkowej, tj. takiej, która ma możliwość przemieszczania się w skali międzynarodowej<sup>17</sup>. Efektywna baza podatkowa powinna przeciwdziałać erozji kapitału ludzkiego oraz realnego kapitału rzeczowego. Działania uszczelniające w tym zakresie powinny uwzględniać transgraniczny charakter struktur planowania podatkowego oraz zwiększoną w dobie globalizacji mobilność czynników produkcji, tj. kapitału, towarów i materiałów, zasobów pracy<sup>18</sup>, a także wypracowanie rozwiązań, dla których celem będzie wzrost skłonności przedsiębiorstw do akumulacji wygoształtowanych zysków w ramach danej jurysdykcji podatkowej, np. zwolnienie z opodatkowania zysków wygoształtowanych w danym przedsiębiorstwie<sup>19</sup>. Instrumentem przeciwdziałania negatywnym efektom konkurencji horyzontalnej jest harmonizacja systemów podatkowych wymagająca prowadzenia wspólnej polityki podatkowej zobowiązanych państw<sup>20</sup>.

## 2. Stopień złożoności systemu podatkowego

O złożoności systemu podatkowego decydują: czasochłonność systemu podatkowego (liczba roboczogodzin, jaką jest zobowiązany przeznaczyć podatnik na formalności związane z rozliczeniem podatkowym); stopień złożoności przepisów podatkowych (liczba roboczogodzin, jaką przeznacza podatnik na zapoznanie się z przepisami podatkowymi, oraz liczba konsultacji z doradcą podatkowym czy z organem podatkowym; miernikiem określenia stopnia złożoności przepisów podatkowych może być także liczba wniosków składanych przez podatników o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego); pewność prawa podatkowego (warunkiem zachowania pewności prawa podatkowego jest uwzględnienie przy jego modyfikacjach trendów zachodzących w gospodarce w celu minimalizacji niepewności prawa podatkowego).

## 3. Zakres podmiotowy

Oznacza on określenie podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym na mocy ustaw podatkowych w ramach danej jurysdykcji. Ustawodawca, wykorzystując system zwolnień pod-

16 Opinia Komitetu Ekonomiczno-Społecznego: Opinion of the Economic and Social Committee on “Fiscal competition and its impact on company competitiveness” (Dz.Urz. UE C 149 z 21 czerwca 2002 r.).

17 L. Oręziak, *op. cit.*, s. 70–86.

18 Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE), Dz.Urz. UE L 338 z 12 grudnia 2012 r.

19 J. Neneman, R. Piwowarski, *Jaki system podatkowy*, Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004, s. 11–50.

20 S. Bryndziak, *Konkurencja podatkowa wśród krajów Unii Europejskiej na przykładzie podatku dochodowego od osób prawnych*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica” 2013, t. 279, s. 111–125.

miotowych, oddziałuje na bazę podatkową, co prowadzi do jej zwiększenia lub zmniejszenia w zależności od potrzeb społecznych, gospodarczych czy budżetowych. Efektem zwiększenia zakresu podmiotowego bazy podatkowej jest zwiększenie stopnia powszechności danego podatku, a w konsekwencji zwiększenie jego efektywności fiskalnej przy jednoczesnym zwiększeniu poczucia sprawiedliwości społecznej. Bazy podatkowe o szerokim zakresie podmiotowym odznaczają się: niskimi kosztami procesu fiskalnego; wyższą efektywnością podatkową aniżeli bazy podatkowe, w których występują liczne przywileje podatkowe; wyższym stopniem powszechności opodatkowania<sup>21</sup>.

#### 4. Zakres przedmiotowy

Jest to zbiór zdarzeń gospodarczych, w następstwie których powstaje obowiązek podatkowy określony na podstawie ustaw podatkowych. W obszarze podatków dochodowych zakres przedmiotowy oznacza uzyskanie przychodu lub dochodu przez osobę fizyczną lub przez osobę prawną. Zmiany zakresu przedmiotowego mogą prowadzić do zwiększenia efektywności bazy podatkowej (przez ograniczenie katalogu ulg i zwolnień podatkowych) lub do jej zmniejszenia (przez wprowadzenie preferencji podatkowych).

#### 5. Efektywność aparatu skarbowego

Czynnikiem oddziałującym na efektywność bazy podatkowej jest jakość podatku, która jest determinowana kosztami administracyjnymi, przy czym im niższe koszty administracyjne, tym wyższa jest jakość danego podatku. Na koszty administracyjne mają wpływ: liczba preferencji podatkowych w obrębie poszczególnych podatków (wraz ze wzrostem preferencji podatkowych następuje wprost proporcjonalny wzrost kosztów związanych ze stworzeniem odpowiedniego aparatu urzędniczego, który jest niezbędny do weryfikacji poprawności dokonywanych przez podatników rozliczeń podatkowych<sup>22</sup>); złożoność zasad obliczania podstawy opodatkowania w obrębie poszczególnych podatków (określenie podstawy opodatkowania wymaga uwzględnienia wielu indywidualnych zmiennych, np. rodzaju składników majątkowych wykorzystywanych w prowadzonej działalności, a konsekwencją tego zróżnicowania są wysokie koszty administracyjne<sup>23</sup>).

Równorzędnym do rozmiaru bazy podatkowej czynnikiem mającym wpływ na jej efektywność jest jej struktura. Symetryczne bazy podatkowe odznaczają się wyższą efektywnością fiskalną aniżeli asymetryczne bazy podatkowe, tj. takie, które sprzyjają nierównościom gospodarczym i społecznym. Niska efektywność fiskalna asymetrycznych baz podatkowych wynika z braku zróżnicowania pod względem dochodowości struktury podmiotowej<sup>24</sup>.

21 J. Szlęzak-Matusewicz, *Cele reformy opodatkowania dochodów osobistych*, „Studia BAS” 2008, nr 14 [*Tendencje w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych w państwach UE*, t. 1, red. M. Korolewska], s. 181–185.

22 J. Neneman, R. Piwowarski, *op. cit.*, s. 10–19.

23 *Ibidem*.

24 P. Komorowski, Światowy kryzys gospodarczy 2007 kryzysem liberalizmu. Dyskusja o „Sumieniu liberała” Paula Krugmana, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH” 2015, nr 142, s. 9–21.

Kolejnym czynnikiem mającym wpływ na efektywność fiskalną danego podatku są jego właściwości. Podatek dochodowy jako podatek bezpośredni charakteryzuje się następującymi właściwościami:

### 1. Bezpośrednio wpływa na poziom dochodów netto podatników

Podstawą jego wymiaru jest uzyskiwany przez podatnika dochód podatkowy, tj. przychód podatkowy pomniejszony o koszty uzyskania przychodu. Uwzględniając tę właściwość, należy wskazać, że podatek dochodowy silnie oddziałuje na zachowania podatników, w tym także podatników prowadzących działalność gospodarczą lub będących osobami prawnymi. Działania zwiększające efektywność w oparciu o tę właściwość mogą obejmować m.in. wyodrębnienie określonych źródeł przychodów w celu szczegółowego przypisania im kosztów uzyskania przychodu bądź wprowadzanie dodatkowych obciążeń podatkowych w zależności od źródła przychodu (np. podatek solidarnościowy).

### 2. Uwzględnia zdolność płatniczą podatnika, co stanowi realizację zasady sprawiedliwości podatkowej

Określenie zobowiązania podatkowego następuje z uwzględnieniem sytuacji majątkowej i osobistej podatnika. Ustawodawca, wprowadzając różnego rodzaju rozwiązania, np. progresywną skalę opodatkowania, ulgi podatkowe, wyłączenia z zakresu podmiotowego lub przedmiotowego czy degresywną kwotę wolną od podatku, dąży do niwelowania różnic społecznych i gospodarczych wywołanych niedoskonałościami rynkowymi<sup>25</sup>.

### 3. Ograniczona możliwość przerzucania ciężaru podatkowego

Ciężar podatkowy jest bezpośrednio przypisany do określonego podmiotu, a możliwość jego przerzucenia jest złożona, przez co utrudniona<sup>26</sup>. Efektem tej właściwości jest relatywnie stała wydajność fiskalna oraz niska skłonność podatników do podejmowania działań związanych z optymalizacją opodatkowania. Z uwzględnieniem tej właściwości podatku dochodowego ustawodawca zmierzający do uszczelnienia systemu obliczania i poboru podatku może szczegółowo określać zakres podmiotowy przez wskazanie konkretnych podmiotów objętych tym podatkiem, np. osoby prawne, jednostki nieposiadające osobowości prawnej. Alternatywnie może rozszerzać zakres podmiotowy przez objęcie nim nowych podmiotów, np. spółki komandytowo-akcyjnej<sup>27</sup>.

25 I. Szczepańska, *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Ius Novum” 2015, t. 9, nr 1, s. 99–120.

26 E. Małecką, *Podatek dochodowy jako regulator dochodów osób fizycznych w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 2, s. 133–153.

27 Spółka ta została objęta zakresem podmiotowym podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 stycznia 2014 r. na mocy ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od



#### 4. Możliwość elastycznego kształtowania stawek podatkowych

Właściwość ta ułatwia władzy publicznej realizację wyznaczonych celów gospodarczych i fiskalnych. Wykorzystując ten element konstrukcyjny, państwo może oddziaływać na poziom dochodów pozostających w dyspozycji podatnika; w ten sposób ustawodawca może zmieniać zakres realizowanej funkcji fiskalnej<sup>28</sup>.

#### 5. Możliwość maksymalizacji skuteczności preferencji podatkowych

Bezpośredni charakter podatków dochodowych oraz ograniczone możliwości przerzucania ciężaru podatkowego na osoby trzecie umożliwiają osiąganie wymiernych korzyści z tytułu stosowanych preferencji podatkowych.

#### 6. Wysokie koszty poboru jako konsekwencja złożoności elementów konstrukcyjnych

Następstwem realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej jest maksymalizacja uwzględniania w ciężarze podatkowym sytuacji osobistej podatnika, co wymaga zróżnicowania poszczególnych elementów konstrukcyjnych przepisu podatkowego, tj. obowiązku podatkowego, przedmiotu i podmiotu podatku, podstawy opodatkowania, stawki podatkowej. Ta właściwość podatku dochodowego generuje koszty podatkowe zarówno po stronie podatnika (np. czas przeznaczony przez niego na zapoznanie się z przepisami prawa podatkowego), jak i po stronie państwa (np. wysokie koszty weryfikacji poprawności dokonanych rozliczeń podatkowych).

#### 7. Mniejsza wrażliwość na wahania koniunkturalne PKB oraz niekorzystne szoki zewnętrzne w stosunku do podatków pośrednich

Ich prawnofinansowa konstrukcja pozwala na uwzględnienie sytuacji majątkowej i dochodowej podatnika, która wykazuje się mniejszą zmiennością aniżeli poziom konsumpcji<sup>29</sup>.

### Regulacje uszczelniające system opodatkowania dochodów przedsiębiorców

W badanym okresie wprowadzono szereg rozwiązań związanych z uszczelnianiem systemu podatkowego oraz z odbudową bazy podatkowej. Poniżej zwrócono uwagę na najważniejsze z nich.

---

osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym (Dz.U. poz. 1387).

28 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 45.

29 B. Guziejewska, *Dysfunkcje systemu podatków bezpośrednich i pośrednich w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego” 2011, nr 10, s. 165–179.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych wyodrębniono źródła przychodów w postaci zysków kapitałowych oraz rozdzielono dochody uzyskiwane z tego źródła od pozostałych dochodów podatnika. Istotą wprowadzonej regulacji jest oddzielenie przychodów kapitałowych jako odrębnego źródła przychodów w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i związana z tym konieczność odrębnego przypisania kosztów uzyskania przychodu. Rozgraniczenie to pozwala na osobne określenie wyniku podatkowego dla każdego z tych źródeł przychodu. W praktyce oznacza to, że jeżeli podatnik w następstwie prowadzonej działalności i przeprowadzanych operacji gospodarczych w danym roku podatkowym osiągnie dochód zarówno z operacji kapitałowych, jak i z pozostałej działalności, to przedmiotem opodatkowania będzie łączny dochód uzyskany z tych dwóch źródeł przychodów. W przypadku gdy podatnik w roku podatkowym uzyska dochód tylko w jednym ze źródeł (np. działalności operacyjnej), w drugim zaś (np. z tytułu działalności kapitałowej) poniesie stratę, wówczas opodatkowaniem podatkiem dochodowym będzie podlegać dochód uzyskany z pierwszego źródła. Wprowadzone rozwiązanie ma na celu uniemożliwienie podatnikowi kompensowania dochodów i strat. Podatnik będzie jednak miał prawo do pomniejszenia uzyskanego dochodu z danego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, przy czym wysokość takiego odliczenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty straty z danego źródła (art. 7 ust. 1–3 i 5 ustawy o CIT). W ramach działań uszczelniających, a więc zwiększających efektywność podatku dochodowego od przedsiębiorstw, ustawodawca doprecyzował pojęcie przychodów z zysków kapitałowych i wskazał, że obejmują one: dywidendy, nadwyżki bilansowe w spółdzielniach, inne przychody faktycznie uzyskane z udziału w zyskach osób prawnych oraz spółek, w tym z działań restrukturyzacyjnych w postaci połączenia lub podziału, pozostałe przychody z posiadanego udziału lub akcji w osobie prawnej lub spółce, przychody z tytułu wniesienia do osoby prawnej lub spółki wkładu niepieniężnego, przychody ze zbycia wierzytelności, jak również przychody z praw majątkowych, z papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych. Za przychody z zysków kapitałowych uważa się także przychody z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze dotyczącej: praw majątkowych, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych oraz praw wytworzonych przez podatnika, papierów wartościowych i pochodnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem pochodnych instrumentów finansowych służących zabezpieczeniu przychodów albo kosztów, niezaliczanych do zysków kapitałowych, uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych lub instytucjach wspólnego inwestowania (art. 7b ust. 1 ustawy o CIT). Wyeliminowano zatem możliwość sztucznego kreowania przez podatników CIT strat w operacjach gospodarczych dokonywanych z użyciem posiadanego majątku, a następnie obniżenia o wysokość tej straty dochodów z działalności operacyjnej.

Zmodyfikowano przepisy dotyczące ograniczenia możliwości odliczania odsetek (kosztów finansowania dłużnego) niedostatecznej (cienkiej) kapitalizacji. Wprowadzone przepisy służą wyeliminowaniu z międzynarodowego agresywnego planowania podatkowego mechanizmu nadmiernych płatności z tytułu odsetek. W wyniku implementacji dyrektywy w zakresie niedostatecznej (cienkiej) kapitalizacji wprowadzono zmiany dotyczące:

- obliczenia limitu odliczenia odsetek – wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodu podlega nadwyżka kosztów finansowania zewnętrznego (dłużnego) do wysokości 30% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonej o przychody o charakterze odsetkowym nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, oraz kosztów finansowania dłużnego, o ile ich kwota nie została uwzględniona w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Nieodliczona kwota odsetek podlega zakwalifikowaniu do kosztów uzyskania przychodu w następnych 5 latach podatkowych (art. 15c ust. 1 i ust. 18 ustawy o CIT);
- kosztów finansowania zewnętrznego – rozszerzono zakres przedmiotowy kosztów finansowania zewnętrznego i objęto nim: wszelkiego rodzaju koszty związane z uzyskaniem od innych podmiotów, w tym od podmiotów niepowiązanych, środków finansowych i z korzystaniem z tych środków, w szczególności odsetki, w tym skapitalizowane lub ujęte w wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, opłaty, prowizje, premie, część odsetkową raty leasingowej, kary i opłaty za opóźnienie w zapłacie zobowiązań oraz koszty zabezpieczenia zobowiązań, w tym koszty pochodnych instrumentów finansowych, niezależnie na rzecz kogo zostały one poniesione (art. 15c ust. 12 ustawy o CIT);
- wyłączenia określonych pożyczek – wyłączono z kosztów finansowania zewnętrznego pożyczki wykorzystywane do sfinansowania długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej (art. 15c ust. 8 ustawy o CIT);
- odstępstw o charakterze ogólnym – wprowadzono próg kwotowy, poniżej którego całość nadwyżki kosztów finansowania dłużnego podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu. Wartość progu w Polsce została określona na poziomie 3 mln zł na rok podatkowy (art. 15c ust. 14 pkt 1 ustawy o CIT);
- wyłączeń podmiotowych – zaktualizowano zakres wyłączeń podmiotowych w odniesieniu do przedsiębiorstw finansowych (art. 15c ust. 16 ustawy o CIT).

Zmodyfikowano przepisy dotyczące zagranicznej spółki kontrolowanej w państwach, które stosują preferencyjne reżimy opodatkowania, w tym w tzw. rajach podatkowych. Regulacje w tym zakresie były wprowadzane dwufazowo. Pierwsze zostały wprowadzone do polskich ustaw o podatkach dochodowych z dniem 1 stycznia 2015 r. W ramach tego rozwiązania podatnik objęty nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w Polsce jest zobowiązany do obliczenia przypadającego na niego dochodu zagranicznej spółki kontrolowanej (CFC). Podstawą opodatkowania jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania (po odliczeniu kwot dywidendy i kwot z odpłatnego zbycia udziału), bez względu na rodzaj źródeł przychodów spółki CFC. Tak obliczony dochód nie podlega pomniejszeniu o straty z lat poprzednich. Dochód ustala się na ostatni dzień roku podatkowego zagranicznej spółki kontrolowanej. Ze względu na bardziej restrykcyjny charakter przepisów dyrektywy w prawie krajowym dokonano modyfikacji w tym zakresie, w szczególności przepisów określających reguły *de minimis*. W związku z transpozycją dyrektywy wprowadzono modyfikacje przepisów krajowych dotyczących podatku od zagranicznej spółki kontrolowanej w zakresie kwalifikowania danej jednostki jako takiej spółki. Koncepcja przyjęta w dyrektywie zakłada zwiększanie w stosunku do krajowego poziomu powią-

zań z 25% do 50%, jednak zakres powiązań jest określany przez pryzmat całej grupy pomiotów powiązanych z podatnikiem (art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. a ustawy o CIT). Ponadto warunkiem uznania danej jednostki za zagraniczną jednostkę kontrolowaną jest to, aby faktycznie zapłacony podatek dochodowy przez tę jednostkę był niższy niż różnica między podatkiem dochodowym od osób prawnych, który byłby od niej należny, gdyby jednostka ta była podatnikiem krajowym, a podatkiem dochodowym faktycznie przez nią zapłaconym w państwie jej siedziby, zarządu, zarejestrowania lub położenia (art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. c ustawy o CIT). Celem wprowadzonych zmian systemowych było uszczelnienie oraz rozszerzenie zakresu podmiotowego bazy podatkowej przez przeciwdziałanie odraczeniu lub unikaniu opodatkowania na skutek transferu dochodu wypracowanego przez polskich podatników do podmiotów zagranicznych z siedzibą w państwach, w których występuje niski poziom opodatkowania.

Zmodyfikowano przepisy dotyczące podatkowych grup kapitałowych. Wprowadzone regulacje mają na celu doprecyzowanie zasad dotyczących tworzenia i funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej. Umożliwiają one ocenę pod kątem podatkowym czynności dokonywanych w obrębie grupy kapitałowej po jej rozwiązaniu ze skutkiem retroaktywnym. Brak tej możliwości sprawiał, że podatkowa grupa kapitałowa była wykorzystywana jako instrument optymalizacji opodatkowania w celu dokonania pojedynczej czynności restrukturyzacyjnej, np. darowizny nieruchomości, znaków towarowych.

Wprowadzono przepisy limitujące wysokość kosztów uzyskania przychodów związanych z umowami o usługi niematerialne, a także związanych z korzystaniem z wartości niematerialnych i prawnych oraz doprecyzowano przepisy regulujące nabycie wartości niematerialnych i prawnych – ograniczenia dotyczą kosztów związanych m.in. z: usługami doradczymi, badaniem rynku, usługami reklamowymi, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń. W ramach modyfikacji doprecyzowano pojęcie „nabycie”, co pozwoliło na wyeliminowanie sytuacji, w której podatnicy zaliczają do wartości niematerialnych i prawnych i amortyzują od ich wartości początkowej odpowiadającej wartości rynkowej niezarejestrowane znaki towarowe (art. 16b ust. 1 ustawy o CIT).

Wprowadzono podatek dochodowy od przychodów z tytułu własności środka trwałego. Istotą rozwiązania jest wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego odliczanego od podatku obliczanego na zasadach ogólnych. Przedmiotem opodatkowania tym dodatkowym podatkiem jest przychód ze środka trwałego będącego budynkiem (art. 24b ustawy o CIT).

Wprowadzono ograniczenia w zakresie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych w PIT od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie. Wprowadzona regulacja ma na celu uszczelnienie bazy podatkowej przez zwiększenie jej zakresu przedmiotowego – zmniejszenie kwoty kosztów uzyskania przychodów. Ustawodawca przyjął ogólną zasadę, że podatnik nie zakwalifikuje do kosztów uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie (art. 23 ust. 1 pkt 45a ustawy o PIT).

Doprecyzowano regulację dotyczącą wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kwot stanowiących podział wyniku finansowego. Wprowadzona regulacja zwiększa efektywność zakresu przedmiotowego bazy podatkowej przez wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów

kwot wypłaconych tytułem podziału (rozliczenia) wyniku finansowego jednostki (zysku netto) – art. 16 ust. 1 pkt 15a ustawy o CIT. W praktyce oznacza to przede wszystkim wyłączenie różnego rodzaju nagród i premii wypłacanych pracownikom w ramach programów motywacyjnych i pochodzących z zysku netto.

Uszczegółowiono przepisy dotyczące sposobu ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodu przy podziale przez wydzielenie. Wprowadzone rozwiązania eliminują możliwość uzyskania przez podatników korzyści podatkowej w następstwie kształtowania przez nich relacji między wartością nominalną unicestwianych udziałów (akcji) spółki dzielonej a wartością nominalną udziałów spółki dzielonej przed podziałem (art. 15 ust. 1ma w zw. z art. 16 ust. 1 pkt 8c ustawy o CIT).

Doprecyzowano regulacje dotyczące rozliczania kosztów pośrednich. Wprowadzona zmiana ma na celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych w zakresie dotyczącym tzw. kosztów pośrednich. Zmiany w sposób jednoznaczny wiążą moment zaliczenia danego kosztu do kosztów uzyskania przychodów z momentem jego księgowego rozliczenia, tj. z momentem, w którym dany koszt jest przez podmiot gospodarczy rachunkowo uwzględniany na potrzeby ustalenia wyniku finansowego danej jednostki (art. 15 ust. 4e ustawy o CIT oraz art. 22 ust. 5d ustawy o PIT). Konsekwencją regulacji jest zmniejszenie różnicy między wynikiem podatkowym a rachunkowym, co oznacza zwiększenie stopnia dostosowania wysokości zobowiązania podatkowego do rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej przedsiębiorstwa oraz przekłada się na zmniejszenie skłonności przedsiębiorstw do optymalizacji opodatkowania.

Wprowadzono obowiązek raportowania schematów podatkowych. Celem tego rozwiązania jest przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej przez zapobieżenie optymalizacji podatkowej w wymiarze międzynarodowym polegającej na przenoszeniu zysków poza granice państwa, w którym zysk ten został wypracowany. Istotą wprowadzonych uregulowań jest umożliwienie administracji podatkowej szybkiego dostępu do informacji o potencjalnym agresywnym planowaniu lub o nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym. Przyjęte przepisy mają zatem zniechęcić podatników i doradców podatkowych do wdrażania rozwiązań mogących stanowić optymalizację opodatkowania, a tym samym zwiększyć efektywność bazy podatkowej. Wprowadzona regulacja przewiduje trzy typy schematów podatkowych, które określają obowiązek przekazywania informacji: schemat podatkowy, schemat podatkowy standaryzowany, schemat podatkowy transgraniczny (art. 86a–86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>30</sup>).

Obniżono limit, powyżej którego powstaje obowiązek dokonywania płatności w ramach transakcji pomiędzy przedsiębiorcami przez rachunek bankowy z 15 000 euro na 15 000 zł. Celem wprowadzonego rozwiązania jest uszczelnienie systemu podatkowego przez ograniczenie skali szarej strefy. W ramach działań uszczelniających system podatkowy podatnicy CIT i PIT mają obowiązek dokonania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, jeżeli wartość

30 Dz.U. 2020, poz. 1325, ze zm. Art. 86a–86o zostały dodane do Ordynacji podatkowej przez art. 3 pkt 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193) z dniem 1 stycznia 2019 r.

transakcji między przedsiębiorcami przekracza 15 000 zł. W przypadku gdy taka płatność została dokonana w formie gotówkowej, podatnik traci prawo do zakwalifikowania poniesionego kosztu do kosztów uzyskania przychodu (art. 22p ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 15d ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT).

Dokonano zmian w dokumentacji cen transferowych. W ramach wprowadzonych regulacji uszczelniających zmodyfikowano następujące przepisy:

- Podwyższono progi, po których przekroczeniu podmioty powiązane w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych są zobowiązane do sporządzenia dokumentacji cen transferowych; zmieniono także mechanizm określania progów i oparto go na kryterium wartości transakcji kontrolowanej. Wprowadzoną regulację należy zakwalifikować jako uszczelniającą system podatkowy w zakresie podatków dochodowych od przedsiębiorstw z uwagi na rozszerzenie zakresu podmiotowego dokumentacji cen transferowych.
- Uszczegółowiono przepisy dotyczące wartości transakcji: wprowadzona nowelizacja wskazuje, że wartość transakcji jest określana bez uwzględniania podatku od towarów i usług, a wartość transakcji kontrolowanej jest określana z uwzględnieniem rodzaju transakcji. Wprowadzone rozwiązania zwiększają czytelność i zrozumiałość regulowanej kwestii. Tym samym zmniejszają koszty podatkowe, a zatem należy zakwalifikować je jako regulację uszczelniającą system podatku dochodowego od przedsiębiorstw.
- Zwiększono zakres obowiązków dokumentacyjnych w odniesieniu do lokalnej dokumentacji cen transferowych przez wprowadzenie jako jej elementu obowiązkowego analizy cen transferowych w formie analizy porównawczej albo analizy wskazującej zgodność warunków (art. 11q ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23zc ust. 1 ustawy o PIT). Rozszerzenie sprawozdawczości podatkowej pozwala organom administracji skarbowej na zwiększenie zakresu informacji o zmianach zachodzących w bazie podatkowej. Informacje te są kluczowe dla skrócenia czasu reakcji na te działania podatnika, które są szkodliwe dla efektywności fiskalnej. Z tego względu działania zwiększające zakres dokumentacji cen transferowych należy sklasyfikować jako działania związane z uszczelnieniem systemu podatkowego w zakresie przedsiębiorstw. Należy również pamiętać o ogólnych działaniach uszczelniających, mających charakter systemowy, które przyczyniają się najczęściej do zapewnienia wyższej ścigalności wielu rodzajów podatków, nie tylko CIT. Instrumentami zwiększającymi efektywność organów skarbowych są:
  - stworzenie nowej struktury organizacyjnej administracji podatkowej i skarbowej, czyli konsolidacja administracji podatkowej i celnej – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>31</sup>;
  - wprowadzenie nowych procedur kontrolnych, np. rozszerzenie katalogu podmiotów, u których mogą zostać przeprowadzone tzw. kontrole krzyżowe, wprowadzenie nowych rodzajów czynności kontrolnych, m.in. kontrolę celno-skarbową, nowych zasad korygowania deklaracji za okresy objęte kontrolą celno-skarbową, wszczynania postępowań wymiarowych, a także rozpatrywania odwołań wnoszonych od decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego;

31 Dz.U. 2020, poz. 505, ze zm.; dalej: ustawa o KAS.

- nadanie szczególnych uprawnień organom Krajowej Administracji Skarbowej – ustawa o KAS wprowadza szeroki katalog szczególnych uprawnień dla organów tej administracji, w tym uprawnienie do: pozyskiwania, gromadzenia, przetwarzania i wykorzystywania informacji zawierających dane osobowe, informacji o dochodach, obrotach, rzeczach i prawach majątkowych podmiotów podlegających kontroli oraz podmiotów, co do których zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa albo przestępstwa skarbowego, obserwowania i rejestrowania przy użyciu środków technicznych obrazu zdarzeń w miejscach publicznych oraz dźwięku towarzyszącego tym zdarzeniom w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych w celu ustalenia sprawców oraz uzyskania i utrwalenia dowodów przestępstw skarbowych i innych przestępstw wymienionych w ustawie;
- nadanie funkcjonariuszom Krajowej Administracji Skarbowej nowych uprawnień w zakresie postępowań karnych, np. do prowadzenia postępowań w zakresie przestępstw przeciwko działalności instytucji państwowych oraz samorządu terytorialnego;
- nadanie organom Krajowej Administracji Skarbowej prawa do prowadzenia niejawnej kontroli operacyjnej (m.in. uzyskiwania i utrwalania treści rozmów prowadzonych przy użyciu środków technicznych; uzyskiwania i utrwalania obrazu lub dźwięku osób z pomieszczeń, środków przewozowych lub miejsc innych niż miejsca publiczne; uzyskiwania i utrwalania treści korespondencji, w tym korespondencji prowadzonej za pomocą środków komunikacji elektronicznej) za uprzednią zgodą Sądu Okręgowego w Warszawie oraz dokonywania w sposób niejawny nabycia, zbycia lub przejęcia przedmiotów pochodzących z przestępstwa, ulegających przypadkowi albo których wytwarzanie, posiadanie, przewożenie lub którymi obrót są zabronione, a także przyjmowania lub wręczania korzyści majątkowych za uprzednią zgodą Prokuratora Generalnego;
- umożliwienie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej stosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wprowadzone zmiany pozwalają na zastosowanie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do czynności dokonywanej głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej lub gdy jednym z głównych celów jest osiągnięcie takiej korzyści. W przypadku stwierdzenia przez Szefa KAS, że dany sposób działania był sztuczny, skutki podatkowe są określane w drodze decyzji, czyli tak, jak gdyby podmiot kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, tzn. skutki podatkowe są określane z pominięciem tej czynności, co skutkuje ustaleniem dodatkowego zobowiązania podatkowego. Szef KAS w toku postępowania lub strona w odwołaniu od decyzji wydanej w związku z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają prawo wystąpić z wnioskiem do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania o wydanie opinii co do zasadności zastosowania klauzuli. Ponadto umożliwiono podatnikowi wystąpienie do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej w odniesieniu do czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej<sup>32</sup>;

32 Art. 119a–119l Ordynacji podatkowej dodane przez art. 1 pkt 6 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846) z dniem 15 lipca 2016 r.

- danie podatnikom możliwości zawierania umów z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej o współdziałanie w zakresie podatków. Celem umów o współdziałanie jest zapewnienie przestrzegania przez podatnika przepisów prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, z uwzględnieniem charakteru prowadzonej przez podatnika działalności. Umowa ta stanowi formę nadzoru KAS nad prawidłowością wypełniania obowiązków podatkowych, realizowaną na etapie przed złożeniem zeznania (*ex ante*), skoncentrowaną na ciągłym identyfikowaniu lub prognozowaniu oraz rozwiązywaniu problemów podatkowych w czasie rzeczywistym lub zanim jeszcze się pojawią. Rozwiązanie to jest adresowane do podatników, u których wartość przychodu wykazana w zeznaniu w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 000 000 euro oraz którzy otrzymali pozytywną opinię z audytu wstępnego, tj. są wiarygodnymi przedsiębiorstwami, w których organizacja wewnętrznego nadzoru podatkowego (elementy ładu korporacyjnego, kontroli wewnętrznej, audytu, zarządzania ryzykiem itp.) zapewnia prawidłową realizację obowiązków podatkowych. Wprowadzona zmiana dotyczy podatników, którzy wdrożyli ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego (*Tax Control Framework*), czyli system zarządzania ryzykiem, kontroli wewnętrznej w odniesieniu do kwestii podatkowych, obejmujący również audyt funkcji podatkowej, przeprowadzany przez niezależnego audytora (doradcę podatkowego lub biegłego rewidenta)<sup>33</sup>.

## Ocena wprowadzonych zmian uszczelniających

Nie jest możliwa jednoznaczna ocena wprowadzonych zmian w zakresie podatku dochodowego od przedsiębiorstw. Jednakże powinna ona uwzględnić następujące kwestie: wpływ na otoczenie konkurencyjne przedsiębiorstwa, wpływ na koszty podatkowe przedsiębiorstw oraz na ryzyko podatkowe, a także wpływ danej zmiany na budżet państwa.

Rozważając wpływ na otoczenie konkurencyjne przedsiębiorstw (aspekt rynkowy), należałoby pozytywnie ocenić takie zmiany, jak dążenie do zapewnienia jednolitej interpretacji prawa podatkowego w odniesieniu do takiego samego stanu faktycznego bądź zwiększenia płynności obsługi podatkowej podatników. Na tym tle trzeba przychylnie ustosunkować się do zmian mających charakter systemowy, np. scalenie aparatu skarbowego. W świetle znaczenia optymalizacji opodatkowania należy wskazać, że wprowadzony obowiązek raportowania schematów podatkowych zrównuje możliwości rynkowe przedsiębiorstw działających na wspólnym rynku (zarówno krajowym, jak i europejskim). Przyjęte rozwiązania dotyczą tej grupy przedsiębiorstw, która jest zainteresowana podejmowaniem działań w zakresie optymalizacji. Należy przypuszczać, że wzrost kosztów podatkowych oraz ryzyka podatkowego przełoży się na spadek zainteresowania praktykami związanymi z optymalizacją opodatkowania przez zrównanie korzyści podatkowych z kosztami podatkowymi. W konsekwencji należy sądzić, że zostanie wyeliminowa-

<sup>33</sup> Art. 20s–20zq Ordynacji podatkowej dodane przez art. 111 pkt 5 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200) z dniem 1 lipca 2020 r.



wana ekonomiczna przesłanka optymalizacji opodatkowania, co przyczyni się do ujednoczenia reguł konkurencji rynkowej. Wprowadzone rozwiązania należy zatem ocenić pozytywnie z punktu widzenia warunków funkcjonowania i rozwoju mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców. Korzystny wpływ na ich działalność będzie miało przede wszystkim ograniczenie agresywnej optymalizacji podatkowej, która jest stosowana głównie przez dużych podatników. Skutkiem tego rodzaju działań jest uzyskiwanie przez podmioty je stosujące nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej, co zaburza równą konkurencję na danym rynku.

Z kolei w kwestii wpływu wprowadzonych regulacji na koszty podatkowe przedsiębiorstw oraz na ryzyko podatkowe należałoby wskazać, czy i w jakim zakresie regulacje te spowodowały wygenerowanie dodatkowych obowiązków związanych z rozliczeniami podatkowymi oraz na ile mogą one wywoływać wątpliwości interpretacyjne. Zmiany w zakresie podatku u źródła nakładają na polskiego podatnika obowiązek postępowania zgodnie z zasadami należytej staranności<sup>34</sup>. Polski podatnik wypłacający należności jednostce zagranicznej ma obowiązek weryfikacji uprawnień odbiorcy do zwolnienia z podatku lub zastosowania niższej stawki, musi więc gromadzić informacje i dokumenty potwierdzające w szczególności rezydencję podatkową i charakter rzeczywistego odbiorcy należności. Tym samym został nałożony dodatkowy obowiązek podatkowy na podatnika, co przekłada się na zwiększenie czasu, jaki musi on przeznaczyć na zachowanie poprawności rozliczeń. Ponadto ustawodawca nie określił, jakich czynności należy dokonać, aby uznać, że ten wymóg należytej staranności został spełniony, co prowadzi do powstania ryzyka podatkowego. Zmianą uszczelniającą system podatku dochodowego od przedsiębiorstw jest wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Nieprecyzyjne przepisy w tym zakresie powodują, że przedsiębiorcy z obawy przed wysokimi sankcjami raportują więcej czynności, niż powinni, co negatywnie wpływa na ich efektywność i generuje koszty podatkowe. Z uwagi na liczne uproszczenia należy pozytywnie ocenić zmiany w zakresie dokumentacji cen transferowych, np. podniesienie progów dokumentacyjnych dla lokalnej dokumentacji, co zmniejszyło liczbę podmiotów zobowiązanych do jej sporządzania. Jednocześnie zwiększono zakres samej dokumentacji lokalnej. Z tego względu nie jest możliwe jednoznaczne określenie skutków tych zmian dla podatników.

Oceniając wpływ wprowadzonych zmian na budżet państwa, należałoby zaznaczyć, że ich uszczelniający charakter dotyczy zwłaszcza podatku dochodowego od osób prawnych. W znacznej części odnoszą się one do dużych przedsiębiorstw, a w szczególności do przedsiębiorstw powiązanych (podatkowa grupa kapitałowa) i międzynarodowych. Analiza przyjętych zmian wskazuje, że zasadniczą intencją ustawodawcy było powiązanie podatku z faktycznym miejscem uzyskiwania przychodu. Omawiane rozwiązania uszczelniają system podatku dochodowego od przedsiębiorstw, a także precyzują funkcjonujące regulacje i ograniczają możliwości dokonywania optymalizacji opodatkowania, co przekłada się na wzrost wpływów z tytułu podatków. Z danych przedstawionych w tabeli 1 wynika, że ustawodawca prognozuje spadek wpływów budżetowych w pierwszym okresie obowiązywania wprowadzonych zmian, co jest spowodowane występowaniem kosztów dostosowawczych, np. kosztów związanych z dostosowaniem

<sup>34</sup> Art. 26 ust. 1 ustawy o CIT.

systemów informatyczno-księgowych czy kosztów szkoleń pracowników organów skarbowych. Warto zauważyć, że po okresie dostosowawczym ustawodawca prognozuje przyrosty wpływów budżetowych średnio o 13% rocznie, licząc od roku drugiego od wprowadzonych zmian.

**Tabela. 1. Wpływ zmian na sektor finansów publicznych**

(ceny stałe 2017 r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian (mln zł)										
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Dochody ogółem	1143	796	987	1192	1411	1536	1671	1818	1974	2141	2320
Budżet państwa	1022	850	1003	1168	1344	1447	1560	1681	1810	1948	2095
JST	121	-54	-16	24	67	89	111	137	164	193	225

Źródło: Ocena skutków regulacji do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Sejm VIII kadencji, druk nr 1878.

## Badanie empiryczne

W części empirycznej artykułu wykorzystano szereg mierników, które pogrupowano w następujący sposób:

- mierniki ilustrujące fiskalne znaczenie podatków dochodowych,
- mierniki ilustrujące poziom zaległości z tytułu podatków dochodowych,
- mierniki ilustrujące skalę wykorzystania interpretacji prawa podatkowego.

Do pierwszej grupy zaliczono następujące mierniki:

- udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od przedsiębiorstw we wpływach z tytułu podatku dochodowego<sup>35</sup>,
- udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w relacji do PKB w cenach bieżących<sup>36</sup>,
- udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w relacji do PKB w cenach bieżących<sup>37</sup>,

<sup>35</sup> Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od przedsiębiorstw we wpływach z tytułu podatku dochodowego = wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (PIT36, PIT36L, PIT28 (w części dotyczącej podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą), PIT16A) w mln zł + wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w mln zł / wpływy z tytułu podatku dochodowego ogółem w mln zł.

<sup>36</sup> Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w relacji do PKB w cenach bieżących = wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (PIT36, PIT36L, PIT28 (w części dotyczącej podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą), PIT16A) w mln zł / PKB i wartość dodana brutto według cen bieżących w mln zł.

<sup>37</sup> Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w relacji do PKB w cenach bieżących = wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w mln zł / PKB i wartość dodana brutto według cen bieżących w mln zł.

- udział wpływów z tytułu podatku dochodowego przedsiębiorstw w relacji do PKB w cenach bieżących<sup>38</sup>,
- udział wpływów z tytułu podatku dochodowego ogółem w relacji do PKB w cenach bieżących<sup>39</sup>.

Do grupy drugiej zaliczono następujące mierniki:

- udział zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zaległościach budżetowych ogółem<sup>40</sup>,
- udział zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w zaległościach budżetowych ogółem<sup>41</sup>.

Do grupy trzeciej zaliczono następujące mierniki:

- udział indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w liczbie interpretacji prawa podatkowego<sup>42</sup>,
- udział indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w łącznej liczbie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego<sup>43</sup>.

Fiskalny wymiar podatków dochodowych w budżecie jest realizowany przez faktycznie osiągniętą wielkość dochodów budżetowych. Jest ona zasadniczo determinowana dwoma czynnikami: kształtowaniem się wielkości makroekonomicznych (m.in. tempa wzrostu PKB, poziomu popytu krajowego) oraz zmianami w konstrukcji podatków dochodowych. Analiza danych przedstawionych w tabeli 2 wskazuje, że w badanych latach znaczenie fiskalne podatków dochodowych rosło. Wpływy z podatku dochodowego od przedsiębiorstw w 2019 r. stanowiły prawie 48% wpływów z tytułu podatków dochodowych. Stanowiły one ponad 3,6% PKB, zauważalna jest ponadto tendencja do wzrostu udziału dochodów z podatku dochodowego od przedsiębiorstw w PKB. Większe znaczenie fiskalne należy przypisać CIT, aczkolwiek na przestrzeni ostatnich lat

38 Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego przedsiębiorstw w relacji do PKB w cenach bieżących = wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (PIT36, PIT36L, PIT28 (w części dotyczącej podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą), PIT16A) w mln zł + wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w mln zł / PKB i wartość dodana brutto według cen bieżących w mln zł.

39 Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego ogółem w relacji do PKB w cenach bieżących = wpływy z tytułu podatku dochodowego ogółem w mln zł / PKB i wartość dodana brutto według cen bieżących w mln zł.

40 Udział zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zaległościach budżetowych ogółem = zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (PIT36, PIT36L, PIT28 (w części dotyczącej podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą), PIT16A) w mln zł / zaległości budżetowe ogółem w mln zł.

41 Udział zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w zaległościach budżetowych ogółem = zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w mln zł / zaległości budżetowe ogółem w mln zł.

42 Udział indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w liczbie interpretacji prawa podatkowego = liczba wydanych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego PIT / liczba wydanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

43 Udział indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w łącznej liczbie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego = liczba wydanych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego CIT / liczba wydanych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

**Tabela 2. Znaczenie fiskalne podatków dochodowych w latach 2015–2019 (w %)**

Wyszczególnienie	Lata				
	2015	2016	2017	2018	2019
Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od przedsiębiorstw we wpływach z tytułu podatku dochodowego	43,66	43,53	44,55	46,31	47,91
Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w relacji do PKB w cenach bieżących	0,99	1,06	1,12	1,30	1,41
Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w relacji do PKB w cenach bieżących	1,83	1,82	1,92	2,09	2,24
Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego przedsiębiorstw w relacji do PKB w cenach bieżących	2,82	2,88	3,04	3,39	3,64
Udział wpływów z tytułu podatku dochodowego ogółem w relacji do PKB w cenach bieżących	6,45	6,62	6,82	7,32	7,61

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

można zaobserwować wyraźną tendencję do szybkiego zwiększania się znaczenia fiskalnego podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą.

Zaległości podatkowe są istotnym elementem, który różnicuje wielkość dochodów należnych od wielkości dochodów faktycznie zrealizowanych w budżecie. W badanym okresie nastąpił znaczący przyrost zaległości budżetowych ogółem (tabela 3). Zdecydowanie korzystniej kształtowały się te wielkości w podatkach dochodowych. W podatku dochodowym od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą następował systematyczny spadek zaległości budżetowych. W podatku dochodowym od osób prawnych natomiast początkowo stopa wzrostu była na poziomie zbliżonym do zaległości ogółem, a w ostatnim roku analizy odnotowano zmniejszenie

**Tabela 3. Zaległości podatkowe w podatkach dochodowych w latach 2015–2019**

Wyszczególnienie	Lata				
	2015	2016	2017	2018	2019
Zaległości podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (w mln zł)	2276	2183	2092	2063	2018
Zaległości podatkowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (w mln zł)	2127	2806	2920	3493	3303
Zaległości budżetowe ogółem (w mln zł)	58 976	76 760	92 341	101 071	105 238
Udział zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w zaległościach budżetowych ogółem (w %)	3,86	2,84	2,27	2,04	1,92
Udział zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w zaległościach budżetowych ogółem (w %)	3,61	3,66	3,16	3,46	3,14

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

zaległości z tego tytułu. Przytoczone dane w pośredni sposób wskazują na działania ze strony aparatu skarbowego i na jego skuteczność w sferze egzekucji zaległości podatkowych.

Jedną z podstawowych zasad podatkowych jest zasada pewności opodatkowania. Podatnik powinien mieć pewność co do tego, jakie są jego uprawnienia i obowiązki w zakresie ustalenia oraz zapłaty należnego podatku. Ważną rolę w promowaniu i budowaniu zaufania między podatnikiem a organem podatkowym odgrywają urzędowe interpretacje prawa podatkowego wydawane w konkretnych sprawach – interpretacje indywidualne. Z danych zawartych w tabeli 4 wynika, że w podatkach dochodowych z roku na rok było ich coraz mniej. W konsekwencji można zaobserwować zmniejszenie się ich udziału w łącznej liczbie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Trudno te wielkości jednoznacznie skomentować, gdyż pomimo ich funkcji ochronnej i edukacyjnej (dostarczanie wiedzy podatnikom o urzędowym sposobie interpretowania przepisów prawa podatkowego) instrumenty te nie mogą zastępować przepisów prawnych ani stanowić usprawiedliwienia dla tworzenia złożonego prawa podatkowego. Z jednej strony można wnioskować, że wdrożone regulacje uszczelniające to przepisy jasne i niebudzące żadnych wątpliwości. Z drugiej strony nie można wykluczyć, że w większości obszary związane z uszczelnianiem systemu podatkowego dotyczą decyzji długoterminowych przedsiębiorców będących we wczesnych etapach planowania – nie tylko podatkowego.

**Tabela 4. Interpretacje ogólne oraz indywidualne w zakresie podatków dochodowych w latach 2015–2019**

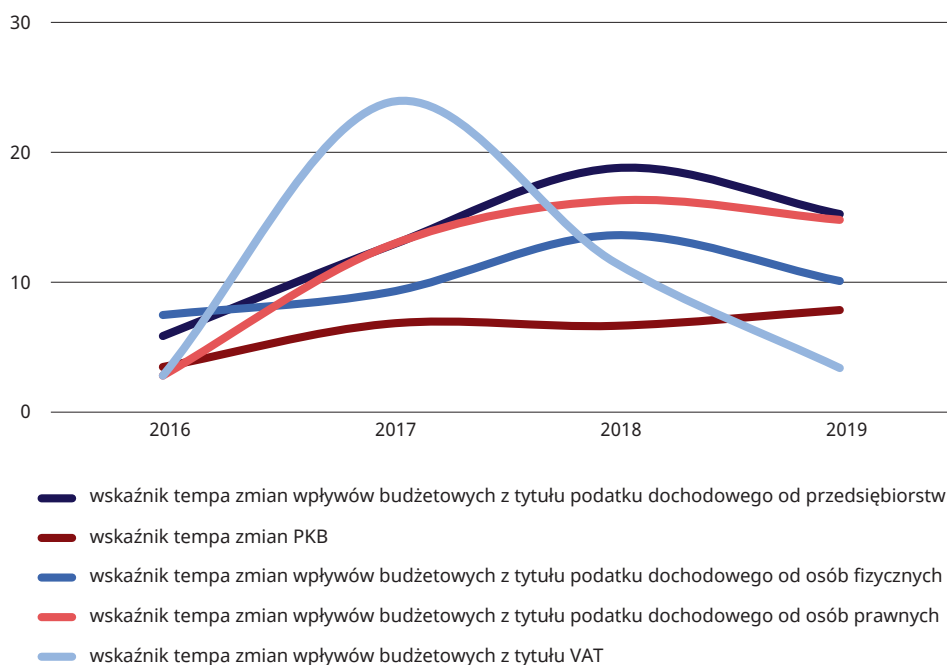
Wyszczególnienie	Lata				
	2015	2016	2017	2018	2019
Liczba wydanych interpretacji ogólnych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych	3	3	1	2	2
Liczba wydanych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych	14 214	12 429	6772	5791	5291
Liczba wydanych indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych	7323	7022	3896	3361	3505
Udział indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych w liczbie interpretacji prawa podatkowego	37,69%	36,99%	26,33%	24,61%	25,16%
Udział indywidualnych interpretacji prawa podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w łącznej liczbie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego	19,42%	20,90%	15,15%	14,28%	16,67%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Wspomniano, że istotną determinantą realizacji funkcji podatków dochodowych jest tempo wzrostu PKB. W wyniku wysokiego wzrostu gospodarczego skłonność przedsiębiorców do unikania i uchylania się od opodatkowania na ogół maleje. Z rysunku 1 wynika jednak, że dochody

z badanych podatków dochodowych rosną wyraźnie szybciej niż PKB. Mogłoby to świadczyć, że skuteczny okazał się także drugi czynnik w postaci poprawy ściągalności podatków dochodowych w wyniku opisanych w artykule działań podjętych przez władzę publiczną. Pośrednio zostało to potwierdzone za pomocą wykorzystanych w badaniu mierników. Zgromadzony materiał empiryczny nie pozwala jednak na jednoznaczną ocenę badanego zjawiska.

### Rysunek 1. Tempo zmian wpływów z tytułu wybranych podatków oraz PKB według cen bieżących



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Częściowym, ograniczającym się bowiem do CIT, potwierdzeniem zawartych w artykule spostrzeżeń są opracowania Polskiego Instytutu Ekonomicznego<sup>44</sup> oraz K. Konopczak i A. Łożykowskiego<sup>45</sup>. Z pierwszej publikacji wynika, że przyczyny spadku luki CIT są dwojakie. Po pierwsze, spadkowi luki sprzyjała dobra koniunktura gospodarcza w badanym okresie. Po drugie, do redukcji luki CIT przyczyniła się także poprawa ściągalności tego podatku, będąca efektem licznych działań uszczelniających podjętych przez Ministerstwo Finansów w latach 2014–2018. W drugiej cytowanej publikacji można znaleźć bardziej szczegółowe analizy. Autorzy dochodzą do wniosku, że na skutek działania czynników strukturalnych, tj. innych niż koniunkturalne,

<sup>44</sup> *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018...*

<sup>45</sup> K. Konopczak, A. Łożykowski, *Kwantyfikacja zmian luki CIT: podejście ekonometryczne*, „MF Working Paper Series” 2019, nr 39.

luka zmniejszyła się łącznie o ok. 6 mld zł, co odpowiadało za ponad 40% wzrostu dochodów podatkowych z tytułu CIT w owym okresie. Z uwagi na niewielkie znaczenie innych czynników, które mogłyby odpowiadać za strukturalne zmiany luki CIT, efekt ten z dużym prawdopodobieństwem można przypisać poprawie ściągłości podatkowej w związku z szeregiem działań antyabuzyjnych podjętych w Polsce w latach 2014–2018.

## Podsumowanie

Współcześnie obowiązujące systemy opodatkowania dochodów przedsiębiorców mają zazwyczaj charakter złożony i w związku z tym są kosztowne. Są postrzegane jako podatki zniekształcające, szkodliwe dla wzrostu gospodarczego. Stanowią też nie najważniejszą część całkowitych dochodów publicznych w Polsce. Wobec tego w literaturze przedmiotu formułowane są różne postulaty *de lege ferenda* w zakresie opodatkowania dochodów w Polsce<sup>46</sup>. W praktyce jednak mają miejsce zmiany dostosowawcze, a ich wprowadzenie następuje pod wpływem oczekiwań wynikających z bieżących celów fiskalnych. Niewątpliwym problemem dla władzy publicznej jest erozja bazy podatkowej, następująca przede wszystkim w wyniku międzynarodowej optymalizacji podatkowej, w tym także działań o charakterze agresywnym. Reakcje polegające na ucieczce przed podatkiem przynoszą takim podmiotom korzyść. Naruszają jednak zasadę równości opodatkowania, a tym samym obniżają prestiż państwa i prawa. W dobie globalizacji i narastających tendencji związanych z agresywną optymalizacją podatkową uszczelnienie systemu podatkowego stało się priorytetem dla większości państw członkowskich Unii Europejskiej. Również polski ustawodawca od kilku lat podejmuje działania mające na celu uszczelnianie systemu podatkowego (podatki dochodowe, VAT). Konieczne jest przy tym, aby działania takie z jednej strony były skuteczne w stosunku do podmiotów stosujących agresywną optymalizację podatkową, a z drugiej – uwzględniały dobro przedsiębiorców chcących prowadzić działalność w przyjaznym środowisku regulacyjnym<sup>47</sup>.

Począwszy od 2014 r. w Polsce uchwalane są zmiany w podatkach dochodowych mające na celu przede wszystkim ograniczenie luki podatkowej. W zakresie analizowanych w tekście podatków dochodowych były to rozwiązania zabezpieczające system podatkowy w sposób ogólny (m.in. klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania, reforma administracji skarbowej, Jednolity Plik Kontrolny) oraz dotyczące konkretnych schematów unikania opodatkowania (m.in. objęcie CIT spółek komandytowo-akcyjnych, zakaz skumulowanego rozliczania przychodów z zysków kapitałowych i z działalności gospodarczej). Nie można jednak pomijać i takich zmian, które w oczywisty sposób uszczuplają dochody podatkowe (m.in. obniżenie stawki CIT dla małych podatników, początkowo do 15%, a później do 9%; podwyższenie progu jednorazowej amortyzacji z 3,5 do 10 tys. zł; korzystniejszy sposób odliczenia strat z lat ubiegłych).

46 Zob. „Studia BAS” 2018, nr 2(54) [Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych w Polsce, red. J. Kulicki].

47 D.J. Gajewski, *Uszczelnienie systemu podatkowego – priorytet sprawnego państwa* [w:] *Wyzwania związane z uszczelnieniem systemów podatkowych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej*, Raport SGH, Warszawa 2018, [https://ssl-www.sgh.waw.pl/pl/Documents/raport\\_sgh/system-podatkowy.pdf](https://ssl-www.sgh.waw.pl/pl/Documents/raport_sgh/system-podatkowy.pdf) [dostęp: 21 grudnia 2020 r.].

Przeprowadzone analizy pozwalają na stwierdzenie, że w ostatnich latach rzeczywiście zwiększa się rola podatków dochodowych w systemie dochodów budżetu. Z przytoczonych w artykule opracowań wynika, że luka w podatku dochodowym od przedsiębiorstw jest malejącym, ale w dalszym ciągu istotnym problemem dla polskiej gospodarki i sektora publicznego. Przyczyn występowania luki podatkowej jest wiele (zaległości podatkowe, ubytki dochodów wynikające z oszustw podatkowych oraz działań optymalizacyjnych podejmowanych w celu uniknięcia lub zmniejszenia podatku), trudno zatem w sposób jednoznaczny ocenić skuteczność poszczególnych czynników. W uproszczeniu można tu wskazać dwa kluczowe elementy – o charakterze cyklicznym (zmiana fazy cyklu koniunkturalnego) oraz strukturalnym (m.in. zmiany, których implementacja była podyktowana względami fiskalnymi; w których efekty fiskalne miały charakter drugorzędny; a także te, które mogły być fiskalnie neutralne). Na podstawie zaprezentowanych danych można wnioskować, że wskazane determinanty wpływały na realizację dochodów budżetowych z podatków dochodowych. Można przyjąć, że malejąca luka podatkowa wynikała również z poprawy ściągальności podatkowej w związku z podjętymi działaniami uszczelniającymi.

## Bibliografia

- Bryndziak S., *Konkurencja podatkowa wśród krajów Unii Europejskiej na przykładzie podatku dochodowego od osób prawnych*, „Acta Universitatis Lodzensis. Folia Oeconomica” 2013, t. 279.
- Dziemianowicz R., *Polityka podatkowa w państwach UE: współczesne trendy i wyzwania* [w:] *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, „Zeszyty Naukowe” 141, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010.
- Felis P., *Dochody podatkowe w Polsce*, „INFOS” 2010, nr 16(86), Biuro Analiz Sejmowych.
- Gajewski D.J., *Uszczelnienie systemu podatkowego – priorytet sprawnego państwa* [w:] *Wyzwania związane z uszczelnieniem systemów podatkowych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej*, Raport SGH, Warszawa 2018, [https://ssl-www.sgh.waw.pl/Documents/raport\\_sgh/system-podatkowy.pdf](https://ssl-www.sgh.waw.pl/Documents/raport_sgh/system-podatkowy.pdf).
- Gajewski D.J. et al., *Aktualne trendy w optymalizacji i uszczelnieniu systemów podatkowych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej* [w:] *Europa Środkowo-Wschodnia wobec globalnych trendów: gospodarka, społeczeństwo i biznes*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2019.
- Guziejewska B., *Dysfunkcje systemu podatków bezpośrednich i pośrednich w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego” 2011, nr 10.
- Jamroży M., *Dochody z działalności gospodarczej – analiza stanu obecnego i możliwe kierunki zmian*, „Studia BAS” 2018, nr 2(54) [Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych w Polsce, red. J. Kulicki], <https://doi.org/10.31268/studiabas.2018.09>.
- Komorowski P., Światowy kryzys gospodarczy 2007 kryzysem liberalizmu. Dyskusja o „Sumieniu liberała” Paula Krugmana, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH” 2015, nr 142.
- Konopczak K., Łożykowski A., *Kwantyfikacja zmian luki CIT: podejście ekonometryczne*, „MF Working Paper Series” 2019, nr 39.
- Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2020.
- Małecka E., *Podatek dochodowy jako regulator dochodów osób fizycznych w Polsce*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 2.



- Małecka-Ziemińska E., *Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób fizycznych w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2012.
- Małecka-Ziemińska E., *Wybrane zagadnienia konkurencji podatkowej oraz ich egzemplifikacja na przykładzie podatku dochodowego od osób fizycznych* [w:] *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, red. T. Juja, „Zeszyty Naukowe” 141, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Neneman J., Piwowarski R., *Jaki system podatkowy*, Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2004.
- Opinion of the Economic and Social Committee on “Fiscal competition and its impact on company competitiveness” (Dz.Urz. UE C 149 z 21 czerwca 2002 r.).
- Opodatkowanie przedsiębiorców. Absurdalny system opodatkowania firm w Polsce hamuje rozwój przedsiębiorczości*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, Warszawa, marzec 2019, [https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/03/Opodatkowanieprzedsi%C4%99bior%C3%B3w\\_Absurdalny-system-opodatkowania-firm-w-Polsce-hamuje-rozw%C3%B3j-przedsi%C4%99biorczo%C5%9Bci.pdf](https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/03/Opodatkowanieprzedsi%C4%99bior%C3%B3w_Absurdalny-system-opodatkowania-firm-w-Polsce-hamuje-rozw%C3%B3j-przedsi%C4%99biorczo%C5%9Bci.pdf).
- Oręziak L., *Konkurencja podatkowa a międzynarodowe przepływy kapitału*, „Zeszyty Naukowe SGH. Kolegium Gospodarki Światowej” 2007, nr 21.
- „Studia BAS” 2018, nr 2(54) [*Wybrane zagadnienia reformy opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych w Polsce*, red. J. Kulicki].
- Szczeptańska I., *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, „Ius Novum” 2015, t. 9, nr 1.
- Szlęzak-Matusewicz J., *Cele reformy opodatkowania dochodów osobistych*, „Studia BAS” 2008, nr 14 [*Tendencje w opodatkowaniu dochodów osób fizycznych w państwach UE*, t. 1, red. M. Korolewska].
- Zalecenie Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE), Dz.Urz. UE L 338 z 12 grudnia 2012 r.

## Akty prawne

- Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193 z 19 lipca 2016 r.).
- Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z dnia 10 października 2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 265 z 14 października 2017 r.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2020, poz. 1426, ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2020, poz. 1406, ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2020, poz. 1325, ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2020, poz. 1905, ze zm.).
- Ustawa z dnia 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. poz. 1387).
- Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2020, poz. 505, ze zm.).

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193).

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200).