Aktywność Krajowej Administracji Skarbowej

Przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej w CIT

MACIEJ BEREK

W artykule omówiono znaczenie pojęć optymalizacja podatkowa, agresywna optymalizacja podatkowa (unikanie opodatkowania) oraz uchylanie się od opodatkowania. Stanowi to punkt wyjścia do zaprezentowania wyników kontroli NIK, której przedmiotem była efektywność organów Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) w przeciwdziałaniu agresywnej optymalizacji dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych (CIT). Przeanalizowano zakres i kierunki działań podejmowanych zarówno przez Ministerstwo Finansów (MF), jak i wybrane izby administracji skarbowej i urzędy skarbowe. Obejmowały one stosowanie różnorodnych instrumentów prawnych, w tym tzw. klauzuli generalnej o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania, a także zasady in dubio pro tributario (rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika). W artykule wskazano także na znikomą aktywność służb podatkowych w identyfikowaniu przepisów, których stosowanie przynosi podatnikom największe trudności. Na podstawie wyników kontroli zaprezentowano tezę, że podstawowym narzędziem interwencyjnym, po jakie sięga Ministerstwo Finansów w omawianym obszarze, jest przygotowywanie kolejnych zmian przepisów, pomimo nikłego wykorzystania dotychczasowych narzędzi prawnych.

Wstęp

Do wykonywania swoich funkcji państwo musi dysponować odpowiednimi środkami finansowymi. Współczesny system pozyskiwania dochodów publicznych opiera się w przeważającej mierze na dochodach podatkowych. W 2019 roku wyniosły one w Polsce niemal 92% ogółu dochodów budżetu państwa i pozwoliły na sfinansowanie prawie 89% wydatków budżetowych[1]. Dochody z podatku dochodowego od osób prawnych stanowią czwarte,

[1] *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2020 r., s. 95 i 96, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,22414.pdf> dostęp do tej i wszystkich innych przywoływanych stron internetowych 1.8.2020 r.

Ustalenia kontroli NIK

po podatku od towarów i usług (VAT), akcyzie i podatku dochodowym od osób fizycznych, źródło dochodów podatkowych. W latach 2008–2018 udział CIT w podatkowych dochodach budżetu państwa wynosił między 9,1% a 12,4%, przy czym w latach 2016–2018 mieścił się w przedziale od 9,4% do 9,9%, a w roku 2019 wzrósł do 10,9%[2].

Parametrem sygnalizującym potencjalne niepełne uiszczanie lub dochodzenie CIT jest obniżenie się wysokości wpływów[3] z tego podatku w relacji do wartości PKB (produktu krajowego brutto). W 2008 r. wpływy te stanowiły 2,7% PKB, natomiast w 2015 i 2016 r. już tylko 1,4%, następnie nieznacznie rosnąc do 1,5% w 2017 r. i 1,6% w 2018 r. i osiągając 1,8% w 2019 r.[4], nadal znacznie mniej niż w 2008 r. Kształtowanie się wysokości poszczególnych typów dochodów podatkowych, ich wzajemna relacja oraz relacja do parametrów makroekonomicznych, w tym PKB, jest oczywiście zagadnieniem skomplikowanym. Jednym z czynników, które mogły mieć wpływ na opisane relacje było stosowanie przez podatników tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej, której muszą przeciwdziałać organy administracji podatkowej. Zadania z zakresu poboru podatków, a więc także przeciwdziałania nieuprawnionemu ich obniżaniu należą bowiem do kompetencji organów Krajowej Administracji Skarbowej[5].

Przeciwdziałanie nieuprawnionym uszczupleniom dochodów z CIT było uzasadnione także skalą luki podatkowej, rozumianej jako różnica między dochodami teoretycznymi, możliwymi do osiągnięcia przy „idealnym" stosowaniu obowiązujących przepisów a faktycznymi dochodami z danego źródła. Na lukę podatkową składają się także błędy podatników, skutki ich bankructw, ale przede wszystkim stanowi ona wynik oszustw oraz agresywnej optymalizacji. Rada Ministrów w 2017 roku szacowała lukę podatkową w CIT na 10-40 mld zł[6]. Wskazywało

---

[2] Na podstawie danych prezentowanych corocznie przez NIK w *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej*, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/analiza-budzetu-panstwa/>. Por. także dane prezentowane w Informacji o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT*, NIK, Warszawa 2020 r., s. 6, <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/18/010/>.

[3] Rozumianych łącznie jako dochody budżetu państwa oraz udział jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z CIT.

[4] *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku,* op.cit., s. 99; *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2018 roku*, s. 89, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,20794.pdf> oraz Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja…*, op.cit., s. 6 i 28.

[5] Utworzonej 1.3.2017 na mocy ustawy z 16.3.2016 o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505, ze zm.) oraz ustawy z 16.3.2016 – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948, ze zm.). Niezależnie od różnic w strukturze organów, w dalszej części tekstu zamiennie mowa jest o *KAS, administracji skarbowej* albo *administracji podatkowej* – zarówno w odniesieniu do KAS, jak i do wcześniejszej struktury organów tej administracji.

[6] *Strategia na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do 2020 r. (z perspektywą do 2030 r.)* przyjęta przez Radę Ministrów uchwałą z 14.2.2017, s. 25, <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/informacje-o-strategii-na-rzecz-odpowiedzialnego-rozwoju>. Zastrzec jednak trzeba, że w trakcie kontroli NIK ustalono, że Ministerstwo Finansów w rzeczywistości nie oszacowało wielkości tej luki, a przywołane kwoty, zgodnie z wyjaśnieniami Ministra Inwestycji i Rozwoju stanowiły „kwotę poglądową" – Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja…*, op.cit., s. 16 i 28.

to na znaczną skalę problemu oraz konieczność podjęcia efektywnych działań dotyczących drugiego, po VAT, podatku, z którego poborem wiązała się tak wysoka kwotowo luka[7].

Przeprowadzona przez Najwyższą Izbę Kontroli kontrola „Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT"[8] miała odpowiedzieć na pytanie, czy organy KAS prawidłowo przeciwdziałają optymalizacji podatkowej. Izba chciała sprawdzić, czy organy odpowiedzialne za pobór podatków są odpowiednio przygotowane oraz czy dysponują właściwymi i należycie stosowanymi instrumentami prawnymi, które przeciwdziałają nieuprawnionym zachowaniom podatników. Podatnicy, w szczególności prowadzący działalność na większą skalę, funkcjonujący w ramach międzynarodowych struktur kapitałowych, osiągający wyższe obroty i dochody, są bardziej gotowi poszukiwać skomplikowanych rozwiązań prawnych i organizacyjnych, które pozwolą im obniżyć należne podatki[9]. Pracownicy i funkcjonariusze KAS muszą umieć te skomplikowane konstrukcje rozpoznawać i oceniać ich zgodność z obowiązującym w Polsce prawem, przy całym skomplikowaniu tego systemu. Trzeba pamiętać, że poza prawem stanowionym przez krajowego prawodawcę, polskich podmiotów mogą dotyczyć postanowienia umów międzynarodowych, a także przepisy prawa Unii Europejskiej[10]. Jak w niemal każdej kontroli podatkowej realizowanej przez NIK, przedmiotem kontroli było także przestrzeganie praw podatników. Organy skarbowe mają działać sprawnie i efektywnie, ale muszą przy tym przestrzegać prawa, zwłaszcza tych przepisów, które ustanowiono jako mechanizmy ochrony dla rzetelnych podatników.

Celem artykułu jest omówienie najważniejszych ustaleń wskazanej kontroli NIK na tle szeroko rozumianej optymalizacji podatkowej. Przedstawiono w nim również rozwiązania prawne, które mają służyć ochronie interesów państwa jako podatkobiorcy oraz rozwiązania prawne, gwarantujące ochronę podmiotów, które chcą należycie wypełniać swoje zobowiązania podatkowe. Ustalenia kontroli pomogą więc z jednej strony ocenić skuteczność i efektywność działania organów KAS, a z drugiej unaocznić skalę wykorzystania przez podatników przysługujących im instrumentów prawnych.

Znaczenie pojęć

Analizę zjawiska oraz ocenę efektywności działania administracji skarbowej należy zacząć od uporządkowania i dookreślenia pojęć, które są kluczowe w omawianym

[7] Dla podatku VAT szacowano ją na 35-55 mld zł, *Strategia na rzecz…*, op.cit. s. 25.

[8] Wyniki kontroli zaprezentowane zostały w Informacji: *Agresywna optymalizacja…*, op.cit., patrz przyp. 2.

[9] Zob. np. opis mechanizmów obniżania obciążeń podatkowych [w:] J. Wyciślok: *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, Wydawnictwo C.H.Beck oraz mechanizmów omówionych przez Autorów poszczególnych rozdziałów [w:] D. Gajewski (red.): *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, Wydawnictwo C.H.Beck.

[10] Na temat skomplikowania współczesnych systemów prawnych zob. np. E. Łętowska: *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „Państwo i Prawo", nr 4/2005, s. 3-10.

Ustalenia kontroli NIK

obszarze, a jedynie częściowo zdefiniowanych w przepisach prawa. Pojęcie optymalizacja podatkowa oznacza działanie w granicach dopuszczonych prawem polegające na takim ukształtowaniu przez podatnika jego sytuacji faktycznej i prawnej, aby mógł uiszczać możliwe niskie podatki. Optymalizacja podatkowa nazywana jest także planowaniem podatkowym, które ma na celu stworzenie optymalnych pod względem obciążeń podatkowych struktur i rozwiązań odnoszących się do podejmowanych przez podatników decyzji[11]. Źródłem uznania optymalizacji podatkowej za dopuszczalną jest swoboda prowadzenia działalności gospodarczej (umocowana w art. 22 Konstytucji[12]), ale także formułowane wobec prawodawcy oczekiwanie stanowienia prawa podatkowego należycie jasnego i precyzyjnego (zgodnie z art. 217 Konstytucji), w taki sposób, aby realizowało ono zasadę zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa (wywodzonej z art. 2 Konstytucji).

Z prowadzeniem działalności gospodarczej wprawdzie wiąże się obowiązek ponoszenia danin publicznych, ale nie oznacza on wnoszenia tych danin w najwyższej możliwej wysokości[13]. Podatnik ma obowiązek płacić takie podatki, jakie zgodnie z prawem zostały określone, ale jest też uprawniony do poszukiwania rozwiązań prawnych, które pozwolą mu zapłacić podatki niższe, niż przy wyborze innej opcji. Taką interpretację systemu prawa podatkowego potwierdza także orzecznictwo sądów administracyjnych, np. orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), w którym Sąd stwierdził, że „przy ocenie sposobu faktycznego korzystania podmiotów prawa z ich uprawnień przysługujących w płaszczyźnie prawa prywatnego, które to wykonywanie uprawnień ma skutki prawnopodatkowe, należy uwzględnić prawo podatnika do optymalizacji ciężarów publicznoprawnych. W obowiązującym stanie prawnym nie występuje bowiem norma nakładająca na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania w najwyższej – określonej w ustawie – wysokości”[14]. Trzeba podkreślić, że w granicach optymalizacji podatkowej mieszczą się wyłącznie działania zgodne z prawem. Najprostszym przykładem jest wybór jednej z możliwych form prowadzenia działalności gospodarczej (np. rodzaju spółki, która ma być utworzona).

Na przeciwległym biegunie znajduje się uchylanie się od opodatkowania, które oznacza działania niezgodne z prawem, np. oszukiwanie, czyli świadome wprowadzanie w błąd organu podatkowego co do stanu faktycznego mającego wpływ na wymiar podatku. Ocena uchylania się od opodatkowania jest jednoznaczna i nie wymaga dodatkowego komentarza. Kto narusza prawo, powinien ponosić konsekwencje prawne, w tym przypadku

[11] J. Wyciślok: *Optymalizacja podatkowa…*, op.cit., s. 29.
[12] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997, (Dz.U. nr 78 poz. 483, ze zm.).
[13] Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11.5.2004, K 4/03, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?&pokaz=dokumenty&sygnatura=K%204/03>.
[14] Wyrok NSA z 12.11.2020, II FSK 955/10, LEX nr 745981.

konsekwencje określone przez prawo podatkowe, ale także przez prawo karne skarbowe.

Pomiędzy zakresami tych dwóch pojęć: optymalizacja podatkowa oraz uchylanie się od opodatkowania znajduje się pojęcie unikanie opodatkowania lub agresywna optymalizacja podatkowa. Agresywna optymalizacja podatkowa (unikanie opodatkowania) polega na działaniach, które nie naruszają prawa interpretowanego literalnie, ale są niezgodne z intencją prawodawcy. Z agresywną optymalizacją podatkową (obejściem prawa) mamy więc do czynienia, gdy podatnik zmierza do ukształtowania stosunków prawnych w sposób inny niż typowy w danych okolicznościach – wyłącznie (albo głównie) po to, aby osiągnąć korzystny dla siebie rezultat w postaci obniżenia wysokości podatku albo uniknięcia jego zapłacenia[15]. Omówienie przykładów mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej wymagałoby oczywiście odrębnego i obszernego opracowania. W tym miejscu można wskazać jeden z elementów ustawowo określonego sposobu ustalenia wysokości należnego podatku CIT, którym jest odliczenie przez podatnika strat, także tych poniesionych w poprzednich latach podatkowych. Nie oznacza to jednak, że podatnik może sztucznie generować straty, które nie mają innego ekonomicznego uzasadnienia, niż chęć obniżenia podstawy do opodatkowania CIT[16]. Inny przykład odwołuje się do nadużywania uprawnienia do rejestracji podmiotu (głównie spółki kapitałowej) poza granicami kraju, w sytuacji gdy faktycznie podmiot jest polskim podatnikiem i jest zarządzany z terytorium Polski[17]. Obecnie granice, których przekroczenie powoduje uznanie zachowania podatnika za unikanie opodatkowania, zostały określone przez art. 119a ustawy Ordynacja podatkowa[18], omówiony w dalszej części.

W procesie wykładni prawa, poza podstawową metodą, czyli wykładnią językową, stosowane są różne inne metody[19], w tym wykładnia odwołująca się do celu, który miał być osiągnięty przez przepis, uwzględniająca *ratio legis*. Można więc

[15] Zob. M. Cieśla: *Optymalizacja podatkowa* [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.): *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa*?, s. 9-14, Katowice 2017, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych

[16] Przykładu na taki właśnie mechanizm agresywnej optymalizacji dostarcza m. in. wyrok NSA z 8.7.2019, II FSK 135/19, LEX nr 2769625. W orzeczeniu, niekorzystnym dla podatnika, wskazano na stan faktyczny, w którym podatnik zamierzał celowo obniżyć wysokość przychodów ze zbycia akcji dzięki wysokim kosztom nabycia tych akcji poniesionych faktycznie przez poprzednika prawnego podatnika. Strata podatnika powstałaby w wyniku sprzedaży akcji własnych podatnika nabytych przez spółkę celową i przejętych przez podatnika w drodze tzw. odwrotnego połączenia (*inverse merger*) i mogłaby zostać odliczona od dochodów za kolejne lata podatkowe.

[17] Zob. opis mechanizmu oraz opisującego go ostrzeżenia MF – K. Hanuszek: *Agresywna optymalizacja podatkowa – pojęcie, regulacja, praktyka*, [w:] *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika…*, op.cit., s. 86-87.

[18] Ustawa z 29.8.1997, Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.).

[19] Zob. np. L. Morawski: *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2016, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa – Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności „Dom Organizatora", s. 145-163.

w pewnym uproszczeniu powiedzieć, że agresywna optymalizacja podatkowa polega na działaniu, które jest zgodne z prawem interpretowanym literalnie, ale niezgodna z treścią norm, które są ustalane przy uwzględnieniu innych, dopuszczalnych reguł wykładni prawa, przede wszystkim reguł odwołujących się do celu ustanowienia danych przepisów.

Żeby przeciwdziałać zjawisku agresywnej optymalizacji podatkowej, administracja skarbowa musi więc umieć sięgać po inne niż językowa, uprawnione metody wykładni przepisów. Musi być jednak być także wyposażona w mocniejsze narzędzia, którymi są przede wszystkim przepisy mające wprost przeciwdziałać agresywnej optymalizacji. Przedmiotem zainteresowania NIK było to, czy administracja skarbowa wykazuje właściwą skuteczność w przeciwdziałaniu agresywnej optymalizacji CIT, czy działania w tym zakresie są prowadzone rzetelnie, z poszanowaniem praw podatnika.

Uwarunkowania prawne i organizacyjne działań KAS

Jednym z istotniejszych ustaleń w kontroli NIK było to, że Ministerstwo Finansów do 2018 r. nie szacowało luki podatkowej i to pomimo takiej potrzeby wskazanej w wewnętrznych dokumentach Ministerstwa już w 2014 roku[20]. Nieoszacowanie luki podatkowej nie tylko oznacza brak wiedzy co do skali uszczuplenia dochodów podatkowych, wiąże się to też z jeszcze innym, istotnym skutkiem. Wobec braku wiedzy o wartości luki podatkowej przed podjęciem określonych działań zaradczych, nie ma możliwości oszacowania ich efektów. Administracja rządowa pozbawiła się więc podstawowego miernika pozwalającego na ocenę efektywności przeciwdziałania luce podatkowej w CIT.

Efektywne przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej wymaga bieżącego monitorowania mechanizmów (schematów) tej optymalizacji. Badania kontrolne dotyczące tego, czy Ministerstwo Finansów prowadziło odpowiedni monitoring, potwierdziło dość powszechne przekonanie o mało efektywnym zarządzaniu strukturami administracji rządowej, czyli m.in. niewykorzystywaniu w pełny i usystematyzowany sposób, przez osoby zarządzające tymi strukturami, wyników pracy poszczególnych jednostek organizacyjnych, a nawet poszczególnych zespołów pracowników. Okazało się, że wprawdzie w MF prowadzono analizy pod kątem identyfikacji mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej, jednak kilka departamentów MF robiło to niezależnie od siebie, nie podejmując współpracy w tym zakresie. Brak koordynacji prowadził do tego, że niektóre mechanizmy agresywnej optymalizacji były identyfikowane niezależnie przez więcej niż jeden departament. Poza kwestiami organizacyjnymi, uporządkowanemu prowadzeniu analiz nie sprzyjał także brak przeznaczonego do tego systemu informatycznego (bazy danych) o decyzjach podatkowych i wyrokach sądów administracyjnych. Pracownicy

[20] Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja…*, op.cit., s. 27-28.

administracji skarbowej mogli w tym zakresie korzystać jedynie z powszechnie dostępnych baz publikujących wyroki sądowe oraz także publicznie dostępnego Systemu informacji podatkowej[21]. Do czasu wejścia w życie przepisów dotyczących klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania (dalej także: klauzula generalna) w administracji skarbowej nie istniały sformalizowane procedury przekazywania do MF przez jednostki podległe informacji o stwierdzonych lub potencjalnych mechanizmach agresywnej optymalizacji podatkowej. Istniejące procedury dotyczyły jednak wyłącznie Krajowej Informacji Skarbowej, jako jednostki KAS, nie obejmowały natomiast Izb Administracji Skarbowej[22]. Stanowi to potwierdzenie tezy, że wprawdzie administracja skarbowa dysponuje niezbędnymi kompetencjami merytorycznymi, potrafi identyfikować mechanizmy agresywnej optymalizacji, przynajmniej w pewnym zakresie, jednak złe zarządzanie tą strukturą prowadzi do dublowania prac, a więc nieefektywnego wykorzystania pracowników. Brakuje także odpowiedniego wsparcia informatycznego, które wydaje się niezbędne w analizie tak szerokiego strumienia informacji.

W objętym kontrolą NIK okresie (4,5 roku)[23] w MF zidentyfikowano łącznie 81 mechanizmów agresywnej optymalizacji, trzeba jednak powtórzyć wcześniejsze zastrzeżenie, że niektóre ujawniono niezależnie przez różne departamenty Ministerstwa[24]. Krajowa Informacja Skarbowa – w okresie od jej powołania 1 marca 2017 r. do 30 czerwca 2018 r. – wskazała 30 potencjalnych mechanizmów agresywnej optymalizacji, w znakomitej większości przypadków na podstawie treści wniosków o wydanie tzw. interpretacji indywidualnej, a cztery kontrolowane Izby Administracji Skarbowej (w Bydgoszczy, Katowicach, Poznaniu i Warszawie) zidentyfikowały 45 takich mechanizmów[25]. Z pewnością nie stanowiły one wszystkich, jakie zostały w tym czasie wykreowane przez podatników, czy doradców podatkowych, ale ich liczba nie była mała. Istotniejszy jest jednak sposób reakcji na dokonane przez KAS ustalenia, a przede wszystkim to, że nie była całościowa. Na 81 mechanizmów zidentyfikowanych w MF, w przypadku części opracowano propozycję nowelizacji przepisów (w większości przypadków), opisano mechanizmy w ostrzeżeniach przed agresywną optymalizacją publikowanych na stronach internetowych MF, renegocjowano umowy międzynarodowe. Niekiedy ujawniony mechanizm posłużył jako kryterium typowania podatników do kontroli, w innych uznawano, że wchodzi on w zakres zastosowania klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. Jednak w stosunku do aż 37 mechanizmów

[21] Ibidem, s. 28-29 i 45-46.
[22] Ibidem, s. 36.
[23] Od 2014 r. do I poł. 2018 r.
[24] Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja*…, op.cit., s. 29.
[25] Ibidem, s.39 i 40.

Ustalenia kontroli NIK

(45% zidentyfikowanych) nie podjęto żadnych działań[26].

Istotnym czynnikiem wpływającym na ocenę zasadności wprowadzenia oraz zakresu stosowania klauzuli generalnej było to, że przepisy już wcześniej umożliwiały służbom skarbowym podejmowanie działań przeciwko nadużywaniu prawa dla osiągnięcia nieuprawnionej korzyści podatkowej. W systemie prawa podatkowego funkcjonują bowiem tzw. pozaklauzulowe instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Przedmiot i zakres artykułu pozwalają jedynie na ich skrótowe przywołanie:

- tzw. klauzule antyabuzywne zawarte w umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- art. 199a Ordynacji podatkowej dotyczący sposobu badania przez organy podatkowe czynności prawnych oraz skutków pozornych czynności prawnych;
- przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych[27] (dalej: ustawa o CIT) dotyczące tzw. cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz skutków przerzucania dochodów z wykorzystaniem tych cen;
- art. 10 ust. 4 ustawy o CIT, zgodnie z którym – określonych w ustawie przepisów podatkowych dotyczących połączenia spółek, ich podziału oraz wymiany udziałów – nie stosuje się w przypadkach, gdy głównym lub jedynym celem tych połączeń i podziałów spółek oraz wymiany udziałów było uniknięcie lub uchylenie się od opodatkowania (artykuł uchylony 1 stycznia 2018 r.);
- art. 22c ustawy o CIT dotyczący wyłączenia zwolnienia podatkowego dywidend, jeżeli osiągnięcie z nich dochodów (przychodów) oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nastąpiło w związku z zawarciem umowy lub dokonaniem innej czynności prawnej, lub wielu powiązanych czynności prawnych, których głównym lub jednym z głównych celów było uzyskanie zwolnienia od podatku dochodowego dywidendy, a uzyskanie tego zwolnienia nie skutkowało wyłącznie wyeliminowaniem podwójnego opodatkowania tych dochodów (przychodów) oraz gdy czynności te nie miały rzeczywistego charakteru.

Kontrola NIK wykazała, że organy KAS w niewystarczającym zakresie stosowały enumerowane powyżej pozaklauzulowe instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji. Jednostki administracji skarbowej w latach 2014–2018 (I połowa) przeprowadziły 11 495 kontroli podatkowych w zakresie CIT, z czego jedynie w około 5% kontroli powołano się na przepisy stanowiące narzędzia do walki z agresywną optymalizacją. W tych przypadkach, w których organy stosowały instrumenty pozaklauzulowe, przeciętne dodatkowe zobowiązania podatkowe wynikające ze stosowania tych przepisów były znacznie wyższe niż przeciętne zwiększenia zobowiązań w prowadzonych kontrolach podatkowych[28]. Oczywiście nie każdy przypadek

[26] Ibidem, s. 44 i 48.
[27] Ustawa z 15.2.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 865, ze zm.).
[28] Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja*..., op.cit., s. 42, 44, 49-51.

kontroli podatkowej powinien skutkować zarzutem agresywnej optymalizacji. Jednak niewielki odsetek sytuacji, w których sięgano po narzędzia przeciwdziałające jej, w powiązaniu ze stosunkowo często stosowanym rozwiązaniem w postaci propozycji zmiany prawa, wskazuje na systemową słabość w działaniu administracji skarbowej – nie wykorzystuje ona na szeroką skalę narzędzi dostępnych w systemie. W rezultacie próby przeciwdziałania negatywnym zjawiskom podejmuje się przede wszystkim dokonując kolejnej nowelizacji przepisów.

Brak zdecydowanego sięgania po obowiązujące przepisy w ramach ich dopuszczonej, innej niż literalna, wykładni, często prowadzi do dalszego uszczegóławiania prawa. Akt prawny przestaje być wówczas zbiorem przepisów podlegających wykładni, a staje się szczegółową „instrukcją postępowania". Zawsze prowadzi to do negatywnych konsekwencji. Jedną z nich jest utrudnianie funkcjonowania podmiotom uczciwym, które muszą ciągle dostosowywać się do zmienianego stanu prawnego. Druga konsekwencja wiąże się z wysokim ryzykiem dalszej niekompletności przepisów regulowanych na szczegółowym poziomie. Skoro bowiem jakieś zagadnienie jest dookreślone prawnie tak, że stosowanie przepisów nie wymaga wykładni innej, niż językowa, to pojawia się pokusa, aby kolejne również dookreślić. Tym samym napędza się mechanizm nieustannych nowelizacji, co oczywiście kłóci się z postulatem stabilności prawa.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania

Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania miało inne znaczenie i charakter niż typowe zmiany uszczegóławiające. Klauzula ma bowiem odegrać istotną rolę w systemie prawa podatkowego i mieć właśnie generalny charakter. Wdrożenie tego instrumentu prawnego wynikało nie tylko z analiz wewnętrznych, ale także z rekomendacji międzynarodowych. Problem agresywnej optymalizacji został dostrzeżony także na poziomie Unii Europejskiej, co miało wyraz najpierw w zaleceniach Komisji Europejskiej z 2012 r.[29] Następnie w 2016 roku wydano dyrektywę Rady Europejskiej dotyczącą przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania[30], która zobowiązała rządy państw członkowskich do wypracowania regulacji przeciwdziałających erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków[31]. Rekomendacje takie płynęły także od innych podmiotów o charakterze międzynarodowym, w szczególności Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)[32].

[29] Zalecenia Komisji z 6.12.2012 w sprawie agresywnego planowania podatkowego 2012/772/UE (Dz.U. UE L 2012.338.41).

[30] Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.7.2016 ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U.UE.L. 2016.193.1, ze zm.).

[31] Zob. w szczególności motywy 1-5 preambuły do Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164, *ibidem*.

[32] Zob. opis działań podejmowanych na forum OECD i ich wpływ na działania organów UE – J. Glumińska-Pawlic: *Czy optymalizacja podatkowa zagraża interesom budżetu państwa*?, [w:] *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika…*, op.cit., s. 61-65.

Ustalenia kontroli NIK

Pierwszy raz klauzulę generalną wprowadzono do krajowego systemu prawnego w 2012 roku przez nowelizację Ordynacji podatkowej[33], jednak przepisy te zostały uznane przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z Konstytucją[34]. Co istotne, Trybunał nie zakwestionował samej możliwości wprowadzenia klauzuli, wskazał natomiast na konieczność zachowania wysokich standardów przy tworzeniu przepisów ją regulujących[35].

Po kilku latach prac koncepcyjnych oraz długim procesie legislacyjnym, których celem było m.in. uwzględnienie wytycznych płynących z przywołanego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, 15 lipca 2016 r. do polskiego porządku prawnego wprowadzono klauzulę o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania przez dodany[36] do ustawy o CIT art. 119a. Treść klauzuli pierwotnie wskazywała, że czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny. Po nowelizacji, która weszła w życie 1 stycznia 2019 r.[37], przepis ten wskazuje, że czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny. Analiza różnic znaczeniowych obu brzmień wykracza poza zakres tekstu. Odnotować jedynie należy, że w obydwu wersjach akcent został położony na niezgodności czynności podatnika z przedmiotem lub celem przepisu ustawy podatkowej. W przypadku takiej czynności podatnika, jej skutki określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Ma więc miejsce swoiste „odwrócenie" skutków podatkowych czynności podatnika, która zmierzała do osiągnięcia korzyści podatkowej i ich zastąpienie skutkami czynności, której podatnik faktycznie nie dokonał. Zostały one jednak zrekonstruowane przez organ podatkowy jako właściwe do osiągnięcia efektu gospodarczego, który był deklarowanym celem podatnika[38]. Od dnia wejścia w życie klauzuli generalnej, organy podatkowe uzyskały bezpośrednią podstawę prawną do kwestionowania skutków działań, które mają cechy agresywnej optymalizacji podatkowej.

---

[33] Art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej dodany ustawą z 12.9.2002 o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 169 poz. 1387, ze zm.).

[34] Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 11.5.2004, K 4/03, op.cit.

[35] Więcej na ten temat: L. Etel: *Cztery klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania,* [w:] D. Gajewski (red.): *Międzynarodowe unikanie opodatkowania…*,op.cit. s. 19-20 i nast.

[36] Ustawą z 13.5.2016 o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846, ze zm.).

[37] Ustawą z 23.10.2018 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, ze zm.).

[38] Por. J. Wyciślok: *Optymalizacja…*, op.cit., s.43.

Ustalenia kontroli wskazują jednak, że klauzula nie jest stosowana jako podstawa decyzji kierowanych do podatników. Przez dwa lata jej obowiązywania nie wydano ani jednej takiej decyzji[39]. Kontrola nie potwierdziła także medialnych doniesień o tym, że wzgląd na możliwość zastosowania klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania miał być podstawową znacznej liczby odmów wydania interpretacji indywidualnych[40]. Zgodnie z ustaleniami kontroli, przez badany okres 4,5 roku złożono 22,6 tys. wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawach dotyczących CIT, z tej liczby w 180 przypadkach odmówiono wydania interpretacji indywidualnej, ze względu na możliwość zastosowania klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania[41]. Ma więc ona głównie znaczenie prewencyjne. Służy zniechęcaniu podatników do unikania opodatkowania, a jednocześnie ma wzmocnić pozycję służb skarbowych w przeciwdziałaniu temu zjawisku. Klauzula nie stanowi jednak na razie instrumentu aktywnie stosowanego przez administrację podatkową, przynajmniej w kontrolowanym obszarze dotyczącym CIT. Trudno to jednoznacznie ocenić. Wprowadzenie klauzuli do polskiego systemu prawnego motywowano, poza wymogami prawa UE, potrzebą skutecznego przeciwdziałania próbom nieuprawnionego obniżania podatków. Z całą pewnością wejście w życie klauzuli mogło spowodować odstąpienie w pewnym zakresie od takich działań przez część podatników. Znaczenie ma także kwestia oceny ryzyka poniesienia odpowiedzialności karnej lub karno-skarbowej. Wydaje się jednak mało prawdopodobne, aby to oddziaływanie prewencyjne miało zasięg umożliwiający niemal zupełne wyeliminowanie zjawiska, któremu miało przeciwdziałać stosowanie klauzuli. Oznaczać to musi, że część zachowań podatników, u których klauzula mogłaby być zastosowana, nie została przez organy podatkowe identyfikowana albo dzieje się to zbyt późno. Potwierdza to generalną tezę, że poza właściwie skonstruowanymi przepisami prawnymi, państwo musi dysponować odpowiednio sprawną administracją, która zajmuje się egzekucją przepisów.

Mechanizmem, który miał zapewnić ochronę podatników przed ewentualnym zastosowaniem klauzuli generalnej, jest możliwość wystąpienia o tzw. opinię zabezpieczającą. Szef KAS wydaje ją, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności potwierdzają, że do wskazanej w nim korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania klauzula o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania.

Niestety, jak ustalono, praktyczne znaczenie opinii zabezpieczającej jest niewielkie. Przez pierwsze dwa lata obowiązywania przepisu złożono jedynie 11 wniosków o wydanie opinii zabezpieczającej, z których

[39] Zob. także J. Królak: *Fiskus nie odpalił broni atomowej*, „Puls Biznesu", 6.9.2018.
[40] Zob. Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja…*, op.cit., s.62-63 oraz np. P. Wojtasik: *Klauzula obejścia prawa stosowana nieśmiało*, „Rzeczpospolita", 27.10.2017.
[41] Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja…*, op.cit., s.53 i 71.

Ustalenia kontroli NIK

3 zostały merytorycznie rozpatrzone (jedną opinię wydano, w dwóch przypadkach odmówiono), a jeden był w trakcie rozpatrywania. W pozostałych przypadkach pozostawiono wnioski bez rozpatrzenia ze względu na braki formalne, odmówiono wszczęcia postępowania albo wniosek wycofano. Niewielka, i zmniejszająca się w badanym okresie (z 5 wniosków w pierwszym półroczu obowiązywania przepisów do zaledwie jednego w ostatnim analizowanym półroczu), liczba wniosków oraz niewielka – także w stosunku do liczby złożonych – liczba wydanych opinii zabezpieczających wskazuje, że instytucja ta nie spełnia swojej systemowej roli[42].

NIK sformułowała ocenę jeszcze jednego istotnego elementu dotyczącego klauzuli o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania. Zgodnie z art. 119b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r., klauzuli nie stosowało się, jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekraczała w okresie rozliczeniowym 100 000 zł. Na mocy nowelizacji, która weszła w życie 1 stycznia 2019 r.[43], próg kwotowy został zniesiony i obecnie klauzula może być zastosowana – po spełnieniu pozostałych przesłanek – bez względu na wysokość korzyści finansowych. Zmianę tę NIK oceniła jako przejaw nieuzasadnionego fiskalizmu, w miejsce którego ustawodawca raczej powinien doprecyzować budzące wątpliwości elementy klauzuli[44]. Zniesienie progu kwotowego było tłumaczone w trakcie prac legislacyjnych także wątpliwościami co do sposobu ustalania wartości granicznej w konkretnych przypadkach.

Wprowadzoną nowelizację należy jednak oceniać krytycznie. Klauzula, zgodnie z uzasadnieniem przedstawianym w czasie, gdy była wprowadzana, miała być mechanizmem stosowanym przeciwko „dużym" i nieuczciwym podatnikom, którzy chcą w nieuprawniony sposób obniżyć swoje zobowiązania w znacznej kwocie. Podkreślano wówczas, że klauzula nie będzie stosowana do „małych" podatników, których błędy w rozliczeniach podatkowych powinny podlegać ocenie na podstawie innych przepisów i których ewentualne negatywne skutki nie powinny być nadmierne dla podatnika. Eliminacja wartości granicznej pozwala zastosować klauzulę do każdego podatnika i wobec każdej czynności – oczywiście spełniającej pozostałe przesłanki określone ustawowo. Racjonalność korzystania z tak poważnego narzędzia zależy jedynie od racjonalności działania administracji publicznej. Szczególnie w państwach, w których zaufanie pomiędzy profesjonalnym aparatem urzędniczym a obywatelem (podatnikiem) jest nadal budowane, warto utrzymywać w systemie prawnym jasne i adekwatne granice stosowania narzędzi o charakterze sankcyjnym.

---

[42] Ibidem, s.63-64.
[43] Wprowadzonej ustawą z 23.10.2018 – zob. przypis 34.
[44] Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja*…, op.cit., s. 67.

Zasada *in dubio pro tributario*

W Ordynacji podatkowej ujęty jest także instrument prawny postrzegany jako swoista przeciwwaga dla klauzuli generalnej. Chodzi o obowiązującą od 1 stycznia 2016 r. zasadę *in dubio pro tributario*, wynikającą z art. 2a Ordynacji podatkowej[45], zgodnie z którą niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika. Możliwość odwołania się do niej jest postrzegana jako ważny mechanizm ochrony praw podatnika. Jednocześnie dostrzegano niejasności związane z przesłankami stosowania tej zasady. Jak wskazano we wstępie, w trakcie kontroli NIK z jednej strony badała sposób, w jaki organy skarbowe przeciwdziałają unikaniu opodatkowania, z drugiej, czy fiskus respektuje prawa podatnika, w tym, czy prawidłowo stosuje zasadę *in dubio pro tributario*.

Ustawę o CIT, obowiązującą od 10 marca 1992 r., nowelizowano niemal 250 ustawami. Już samo to wskazuje na potencjalne skomplikowanie aktu oraz wysokie ryzyko niejasności przepisów. Hipoteza ta znalazła potwierdzenie w badaniach ankietowych skierowanych do podmiotów stosujących przepisy podatkowe, przeprowadzonych przez Biuro Analiz Sejmowych, dotyczących całego systemu podatkowego. Uczestniczyło w nich 5626 respondentów: pracowników administracji skarbowej, podatników oraz płatników. W badaniu jako podstawową przyczynę trudności w stosowaniu prawa podatkowego w 56,16% przypadków, wskazano niejasną treść przepisów[46]. Także NIK przeprowadziła własne badanie ankietowe, którego przedmiotem była ocena ustawy o CIT. Wzięło w nim udział 250 doradców podatkowych i biegłych rewidentów oraz 73 przedsiębiorców. Obie te grupy uznały przepisy ustawy za niskiej lub bardzo niskiej jakości (odpowiednio 70% i 87,7% odpowiedzi), natomiast częstotliwość zmian jako bardzo wysoką lub ekstremalnie wysoką, w stopniu powodującym poważne trudności lub uniemożliwiającym zapoznanie się ze zmianami i ich praktyczne zastosowanie (odpowiednio 77,2% oraz 61,7% odpowiedzi). Wyniki badania wskazują, że największy negatywny wpływ na jakość przepisów ma ich niejasność (w tym wielokrotne „kaskadowe" odesłania pomiędzy przepisami, stosowanie nieostrych pojęć i brak legalnych definicji) oraz niejednoznaczność i nieadekwatność pojęć[47].

Oczywiście opinia adresatów prawa na temat jego jasności nie może być jedynym, ani nawet głównym wyznacznikiem działalności prawodawczej. Prawo podatkowe musi realizować założone cele fiskalne, gospodarcze, a także zapewniać skuteczne przeciwdziałanie próbom unikania agresywnej optymalizacji podatkowej. Liczba nowelizacji w znacznej części jest pochodną obowiązku skutecznego

[45] Dodana przez ustawę z 5.8.2015 o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197).

[46] J. Kulicki: *Przejrzystość i spójność polskiego ustawodawstwa podatkowego w ocenie respondentów badania ankietowego Biura Analiz Sejmowych*, „Analizy BAS", nr 2/2017, s.3 i 6.

[47] Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja…*, op.cit., s.31-32.

Ustalenia kontroli NIK

implementowania przez Polskę jako kraj członkowski prawa Unii Europejskiej. Poziom skomplikowania nie jest cechą jedynie prawa podatkowego, ale zjawiskiem szerszym i w jakimś sensie typowym dla współczesnych systemów prawnych. Nie zmienia to, że nadmierne, nieuzasadnione skomplikowanie systemu prawnego, brak działań, które miałyby na celu uproszczenia przepisów w zakresie, w jakim nie tworzyłoby to luk systemowym, utrudnia funkcjonowanie także tym podatnikom, którzy nie są nastawieni na oszukiwanie fiskusa, chcieliby natomiast prowadzić swoją działalność na podstawie klarownych, stabilnych zasad. Państwo powinno ich wspierać i chronić przed nieuczciwą konkurencją ze strony tych, którzy np. działają w szarej strefie i obniżają w nieuprawniony sposób swoje zobowiązania podatkowe.

Wsparcie podatników w realizacji ich obowiązków deklarowano jako jeden z celów powołania KAS[48], a ze strony państwa ma ono polegać m.in. na zapewnieniu jasnego i pewnego (stabilnego) prawa, stanowiącego podstawę prowadzenia działalności gospodarczej[49]. Wyniki kontroli pokazują, że skontrolowane podmioty nie podejmowały działań służących osiągnięciu tego celu.

Analizy przepisów prawa podatkowego w celu identyfikacji przepisów złożonych, niespójnych lub trudnych w interpretacji były prowadzone w Ministerstwie Finansów, jednak jedynie przy okazji przeglądu wydanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądowych pod kątem jednolitości stosowania prawa oraz prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych. Nie prowadzono natomiast systematycznej analizy służącej identyfikacji konstrukcji prawnych, które są niejednoznaczne lub wywołują wątpliwości i rozbieżności przy ich stosowaniu. W konsekwencji w MF nie zidentyfikowano także przepisów ustawy o CIT, do których mogłaby mieć zastosowanie zasada *in dubio pro tributario*, co więcej, nie prowadzono analiz ukierunkowanych na wskazanie takich przepisów. W ocenie MF, ewentualne wątpliwości mogą być rozstrzygane przy zastosowaniu różnorodnych reguł wykładni, nie stanowią więc wątpliwości, „których nie można rozstrzygnąć". Podobnie w działalności Izb Administracji Skarbowej, chociaż ujawniano przypadki, w których przepisy ustawy o CIT uznano za złożone, niespójne, niejasne i które mogły utrudniać stosowanie przepisów ustawy, jednak nie dostrzegano konieczności sięgania po zasadę *in dubio pro tributario*.

Stanowisko to prezentowano, pomimo że na wątpliwości dotyczące interpretowania przepisów ustawy o CIT wskazywały liczne pytania kierowane do MF przez pracowników Krajowej Informacji

[48] Zob. art. 2 ust. 1 pkt 5 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz *uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, druk sejmowy nr 826 Sejmu VIII kadencji, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826>.

[49] Zob. rozdział 6 ustawy – Prawo przedsiębiorców oraz *uzasadnienie projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców*, druk sejmowy nr 2051 Sejmu VIII kadencji, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9E761CF9B6B03CBCC12581E10059DD88/%24File/2051.pdf.>.

Skarbowej, a wcześniej Krajowej Informacji Podatkowej. W badanym okresie w żadnej wydanej interpretacji indywidualnej w zakresie CIT nie powołano się jednak na art. 2a Ordynacji podatkowej, rozstrzygając wątpliwości na korzyść podatnika. W 36 wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej wnioskodawcy przywoływali zasadę *in dubio pro tributario*, jednak w 19 przypadkach uznano stanowiska podatnika odwołujące się do art. 2a Ordynacji podatkowej za nieprawidłowe (choć w części przypadków interpretacja co do zasady była korzystna dla podatnika), a w pozostałych 17 odmówiono wydania interpretacji indywidualnej ze względu na braki formalne wniosku. W czterech kontrolowanych Izbach Administracji Skarbowej w 21 odwołaniach od decyzji podatkowych pierwszej instancji podatnicy powoływali się na zasadę *in dubio pro tributario*, ale organy podatkowe wydając decyzję w drugiej instancji nie uznawały, że zaistniały przesłanki do jej zastosowania. Zaznaczyć jednak trzeba, że zbadana przez kontrolerów NIK próba 18 decyzji drugiej instancji wykazała, że w uzasadnieniu tych decyzji opisano przesłanki niezastosowania zasady, polegające w większości przypadków na niewskazaniu przez podatników na wątpliwości co do treści prawa, a na wątpliwości związane ze stanem faktycznym. Natomiast w żadnym z czterech kontrolowanych urzędów skarbowych nie odnotowano przypadku, by podatnicy powoływali się w toku postępowania podatkowego pierwszej instancji na zasadę *in dubio pro tributario*. Również kontrolowane urzędy nie powoływały się na tę zasadę w wydawanych rozstrzygnięciach[50].

Ustalenia kontroli wskazują więc, że zasada *in dubio pro tributario* w badanym obszarze dotyczącym CIT nie odgrywa w istocie żadnej roli. O ile w przypadku klauzuli generalnej można mówić o jej oddziaływaniu prewencyjnym, o tyle zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatników takiego pośredniego skutku wywoływać nie może. Bezpośredni skutek prawny jest natomiast znikomy.

Zakończenie

Ustalenia kontroli wskazują, że Minister Finansów oraz organy KAS podejmowały różnorodne działania ukierunkowane na przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji, jednak ich zakres był zróżnicowany w czasie, większa aktywność nastąpiła od 2016 r. W większości przypadków działania polegały jednak na przestawianiu kolejnych inicjatyw ustawodawczych, mających na celu uszczelnianie systemu podatkowego. Organy skarbowe w niewielkim zakresie stosowały natomiast obowiązujące już przepisy umożliwiające przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji. Jedynie prewencyjne znaczenie ma klauzula o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania, a w istocie żadnej roli nie odgrywa zasada *in dubio pro tributario*. Ponieważ Ministerstwo Finansów nie oszacowało luki podatkowej w CIT, a nawet nie dysponowało metodologią

[50] Ibidem, s.30, 41, 53, 55-58, 71-73 i 76.

jej obliczania, to nie było możliwe ustalenie nawet potencjalnych korzyści finansowych związanych z wdrażaniem kolejnych narzędzi oraz ocena, czy podejmowane działania są adekwatne do przyczyn i wielkości luki. Wskazuje to na konieczność usystematyzowania podejścia MF i KAS do przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Niezbędnym jego elementem powinno być opracowanie mierników, które ilustrowałyby, choćby przybliżoną, skuteczność działań.

Istotnym, wciąż nie podjętym wyzwaniem, pozostaje aktywne monitorowanie jakości prawa podatkowego w taki sposób, aby eliminować albo korygować przepisy, których stosownie przynosi trudności nie tylko podatnikom, ale także pracownikom i funkcjonariuszom służb skarbowych. Niska jakość przepisów podatkowych nie jest kwestionowana, potwierdzają to pośrednio także przedstawiane przez kolejne rządy zapowiedzi różnych inicjatyw ustawodawczych, które miałyby uporządkować i uprościć system. Niestety, zamierzenia te nie doczekały się na razie realizacji. Systemowa, oparta na pogłębionej analizie reforma przepisów podatkowych jest niezbędna nie tylko ze względu na znaczenie tych przepisów dla efektywności pobierania dochodów podatkowych. Przede wszystkim należy mieć na względzie ogromną liczbę podatników i płatników podatków, którzy powinni mieć ułatwione rzetelne wypełnianie zobowiązań. Oczywiście łatwiej jest to czynić, jeżeli zostały w jasny sposób określone. Zanim ten powtarzany postulat zostanie spełniony, ważne jest budowanie świadomości, w jaki sposób w obecnym systemie prawnym podatnicy mogą korzystać ze swoich praw[51], także z tych instrumentów prawnych, które zostały omówione w artykule.

dr **MACIEJ BEREK***
adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego,
dyrektor Centrum Informacyjnego Senatu

[51] Warto w tym kontekście wskazać na działania edukacyjne podejmowane przez różne organy, w szczególności przez Rzecznika Praw Obywatelskich – zob. np. publikację E. Góźdź: *O zasadzie rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Praktyczny poradnik*, Rzecznik Praw Obywatelskich, Warszawa 2018, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/nowa-edycja-poradnika-rpo-o-zasadzie-rozstrzygania-watpliwosci-na-korzysc-podatnika>.

** Autor artykułu był wcześniej wicedyrektorem Departamentu Budżetu i Finansów NIK nadzorującym przedstawioną kontrolę.*

Słowa kluczowe: podatek dochodowy od osób prawnych, CIT, optymalizacja podatkowa, unikanie opodatkowania, Krajowa Administracja Skarbowa, kontrola państwowa

Bibliografia:

1. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2019 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2020 r.
2. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2018 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2019 r.
3. M. Cieśla: O*ptymalizacja podatkowa*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.): *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?* Katowice 2017, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych.
4. D. Gajewski (red.): *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2017, Wydawnictwo C.H.Beck.
5. J. Glumińska-Pawlic: C*zy optymalizacja podatkowa zagraża interesom budżetu państwa?* [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.): *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?* Katowice 2017, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych.
6. E. Góźdź: O *zasadzie rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Praktyczny poradnik*, Rzecznik Praw Obywatelskich, Warszawa 2018, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/nowa-edycja-poradnika-rpo-o-zasadzie-rozstrzygania-watpliwosci-na-korzysc-podatnika>.
7. K. Hanuszek: *Agresywna optymalizacja podatkowa – pojęcie, regulacja, praktyka*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.): *Agresywna optymalizacja podatkowa – problem podatnika czy problem państwa?* Katowice 2017, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych.
8. Informacja o wynikach kontroli: *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2020 r.
9. J. Królak: *Fiskus nie odpalił broni atomowej*, „Puls Biznesu", 6 września 2018 r.
10. J. Kulicki: *Przejrzystość i spójność polskiego ustawodawstwa podatkowego w ocenie respondentów badania ankietowego Biura Analiz Sejmowych*, „Analizy BAS", nr 2/2017.
11. E. Łętowska: *Multicentryczność współczesnego systemu prawa i jej konsekwencje*, „Państwo i Prawo", nr 4/2005.
12. L. Morawski: *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2016, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa – Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności „Dom Organizatora".
13. P. Wojtasik: *Klauzula obejścia prawa stosowana nieśmiało*, „Rzeczpospolita", 27 października 2017 r.
14. J. Wyciślok: O*ptymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Warszawa 2013, Wydawnictwo C.H.Beck.
15. *Strategia na rzecz odpowiedzialnego rozwoju do 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*, <https://www.gov.pl/web/fundusze-regiony/informacje-o-strategii-na-rzecz-odpowiedzialnego-rozwoju>.
16. *Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, druk sejmowy nr 826 Sejmu VIII kadencji, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=826>
17. *Uzasadnienie projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców*, druk sejmowy nr 2051 Sejmu VIII kadencji, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/9E761CF9B6B03CBCC12581E10059DD88/%24File/2051.pdf>.
18. *Zalecenia Komisji z 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego* 2012/772/UE (Dz.U. UE L z 2012 r., nr 338/41).

ABSTRACT

Prevention of Aggressive Tax Optimisation Regarding CIT – Activities of the National Revenue Administration

The article presents the meaning of the notions of *tax optimisation*, *aggressive tax optimisation (tax avoidance)* and *tax evasion*. This is a point of departure for presenting the results of the audit that the Supreme Audit Office carried out regarding the activity of the National Revenue Administration (Polish: *Krajowa Administracja Skarbowa*, KAS) towards aggressive optimisation of CIT (Corporate Income Tax). The audit covered the scope and directions of the works taken both at the central level – by the Ministry of Finance, and by selected revenue administration chambers and tax offices, related to application of various legal instruments These included the so called general clause (*clausula generalis)* about preventing tax avoidance, as well as the *in dubio pro tributario* principle (principle to resolve doubts in favour of the taxpayer). The article also presents insufficient activities of tax authorities as for identification of regulations which prove to be most difficult to apply for taxpayers. On the basis of the audit results, a thesis is presented that the Ministry of Finance mostly intervenes by developing changes to the law, although the existing legal instruments are not fully used.

Maciej Berek, PhD, assistant professor at the Faculty of Law and Administration, University of Warsaw, director of the Senate Information Centre

Key words: corporate income tax, CIT, tax optimisation, tax avoidance, National Revenue Administration, state audit