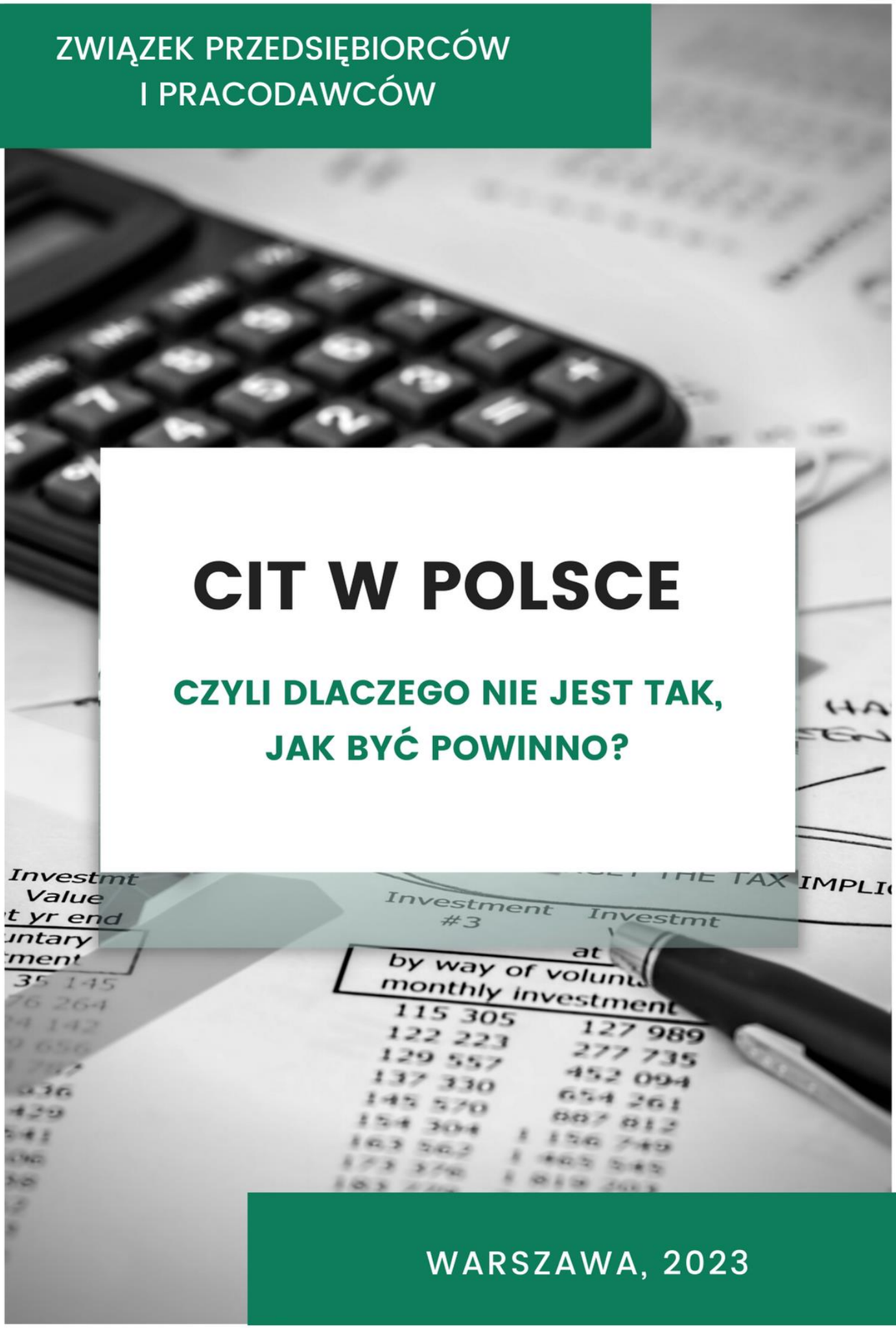
ZWIĄZEK PRZEDSIĘBIORCÓW
I PRACODAWCÓW



CIT W POLSCE

CZYLI DLACZEGO NIE JEST TAK, JAK BYĆ POWINNO?

WARSZAWA, 2023

SPIS TREŚCI

CEL RAPORTU 3
POLSKI SYSTEM PODATKOWY NA TLE PAŃSTW OECD 4
WPŁYWY DO BUDŻETU Z TYTUŁU CIT 8
PRZECIWDZIAŁANIE AGRESYWNEJ OPTYMALIZACJI PODATKOWEJ 11
LUKA W CIT 21
CIT CZY PODATEK PRZYCHODOWY? 25
BIBLIOGRAFIA 28

CEL RAPORTU

„Wiemy, że gospodarka nie zachowuje się zgodnie z modelami ekonometrycznymi, ale jest żywym organizmem, który działając w warunkach praworządności i swobody jest w stanie generować ponadprzeciętne dochody, których nie da się w pełni oszacować, bazując na niewłaściwych założeniach. Mamy świadomość, że dzisiejszy system jest skrajnie niesprzyjający rozwojowi gospodarczemu, dlatego zaburza rozsądny tor logicznego myślenia i nie skłania do odważnych decyzji”[1]. Cytowane zdanie było jedną z pierwszych konkluzji zawartych w opracowaniu *Płaca+ Podatki-. Ustawa Dzierżawskiego* publikowanego przez Związek Przedsiębiorców i Pracodawców oraz Warsaw Enterprise Institute w ramach projektu *Agenda Polska* w 2017 roku. Trudno oprzeć się wrażeniu, że w odniesieniu do szerokiego spectrum zagadnień związanych z CIT, ów „żywy organizm” gospodarczy prezentuje się w pełnej krasie. Szczególnie ostatnie 15 lat, z dwoma wielkimi kryzysami, pokazało jak nieprzewidywalne potrafią być wskaźniki gospodarcze.

Dzisiejszy system ekonomiczny jest skrajnie niesprzyjający rozwojowi gospodarczemu.

Celem raportu *CIT w Polsce – dlaczego nie jest tak, jak być powinno?* jest usystematyzowanie najnowszej dostępnej wiedzy analitycznej związanej z CIT, omówienie kluczowych zjawisk powiązanych z tym podatkiem, wskazanie sukcesów i porażek względem ograniczenia skali zjawiska agresywnej optymalizacji podatkowej oraz rozważnie sensowności koncepcji alternatywnych – z całym skorelowanym z nim repozytorium szans i zagrożeń

.

[1] *Płaca + Podatki -. Ustawa Dzierżawskiego. Zarys koncepcyjny nowego systemu podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich oraz pośrednich*, pod red. Pawlak M., ZPP, Warszawa 2017, s. 8.

POLSKI SYSTEM PODATKOWY NA TLE PAŃSTW OECD

W rankingu International Tax Competitiveness Index 2022 (ITCI)[2]

polski system podatkowy został sklasyfikowany na 28. miejscu (na 38 krajów) wśród państw OECD pod względem jakości funkcjonowania. Pod uwagę zostały wzięte takie kryteria jak podatki dochodowe od osób prawnych, podatki dochodowe od osób fizycznych, podatki konsumpcyjne, podatki od nieruchomości oraz sposób podejścia do zysków uzyskanych za granicą – mierzona była tu nie tylko wysokość podatków, ale także model ich ustrukturyzowania. Liderem klasyfikacji okazała się Estonia, ostatnie miejsce zajęła – zasłużenie, jak twierdzą tamtejsi przedsiębiorcy – Francja. Lokata naszego kraju oznacza, że Polska plasuje się „w ogonie" wskaźnika właściwego zbalansowania konkurencyjności i neutralności systemu podatkowego w gronie państw Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

W najnowszym rankingu nasz kraj awansował o dwie pozycje względem zestawienia za rok 2021, ale nie jest to następstwem pozytywnych zmian podatkowych w Polsce, a wyłącznie konsekwencją pogorszenia warunków konkurencyjności w pozostałych państwach. Co ciekawe, o ile Polska sklasyfikowana została na dalekich 32. i 35. miejscu w odniesieniu do – kolejno – opodatkowania nieruchomości i konsumpcji, o tyle system opodatkowania firm uplasował nasz kraj na 12. miejscu w OECD.

Jest to lokata o tyle zaskakująca, że – jak twierdzą sami przedsiębiorcy – to właśnie system podatkowy stanowi w Polsce jedną z głównych barier rozwoju przedsiębiorstw. Takie wnioski płyną z badania Związku Przedsiębiorców i Pracodawców przeprowadzonego wspólnie z Domem Badawczym Maison pt. *Bariery prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce*[3]. 29 procent badanych firm wskazało wysokie podatki, jako główną barierę stojącą na przeszkodzie do ich rozwoju. 16 procent respondentów umieściło kwestie podatkowe na drugim miejscu wśród najbardziej istotnych barier rozwojowych, a 11 procent uznało je za trzecią najważniejszą przeszkodę – obok kosztów pracy i niestabilności prawa, które także ma kluczowy wpływ na rozchwianie krajowego systemu podatkowego.

Mimo nastręczających trudności dochody państwa w 2022 roku wyniosły ogółem 504,968 mld zł według danych publikowanych na stronach Głównego Urzędu Statystycznego oraz według szacunkowego wykonania budżetu państwa w okresie styczeń – grudzień 2022 r. w stosunku do ustawy budżetowej na 2022 r.

Polski system podatkowy został sklasyfikowany na 28. miejscu (na 38 krajów) wśród państw OECD pod względem jakości funkcjonowania.

[2] *Tax Foundation: Polski system podatkowy na 28. miejscu w międzynarodowym rankingu konkurencyjności podatkowej*, https://www.inforlex.pl/dok/tresc,FOB0000000000005684731,Tax-Foundation-Polski-system-podatkowy-na-28-miejscu-w-miedzynarodowym-rankingu-konkurencyjnosci-podatkowej.html [dostęp: 06.04.2023 r.].

[3] *Bariery prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce*, Maison & Partners, Warszawa 2023.

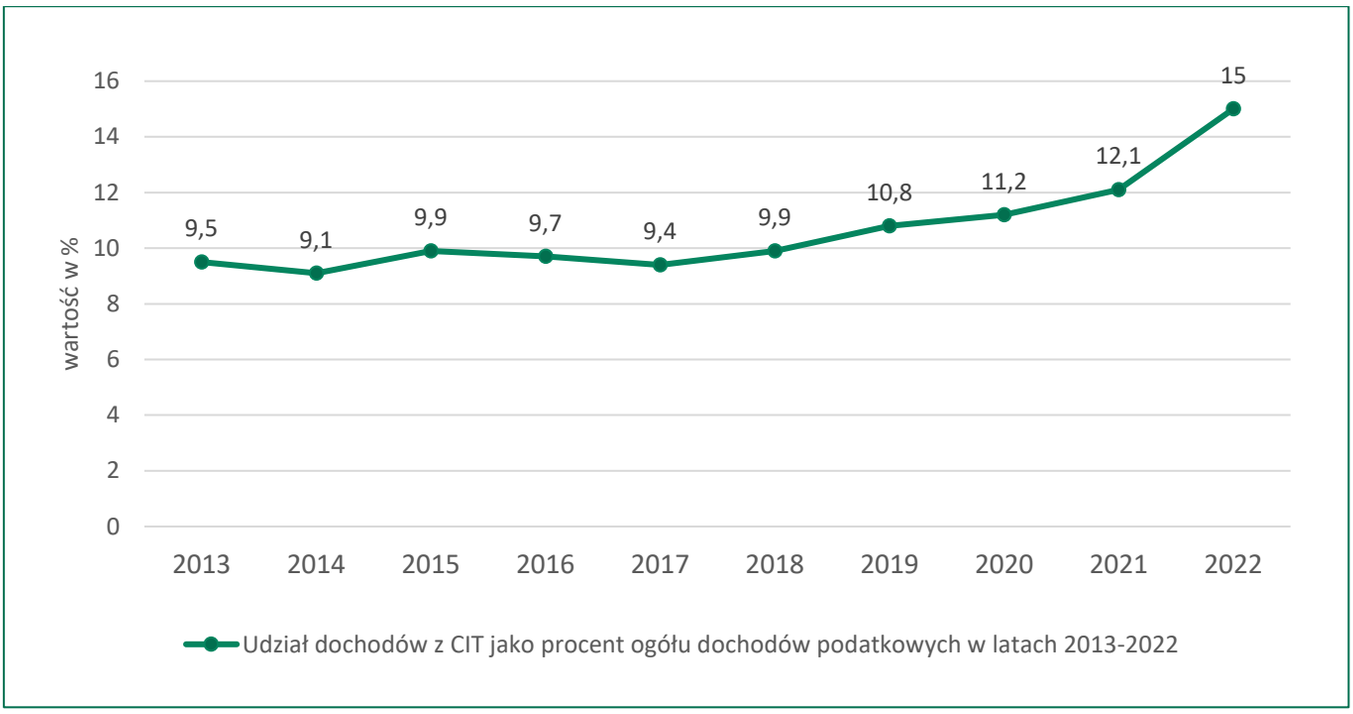
TABELA 1. Dochody budżetowe państwa za rok 2022 w mln zł

	USTAWA BUDŻETOWA NA 2022 ROK	WYKONANIE
DOCHODY	**491 937**	**504 968,2**
Dochody podatkowe	**453 791,3**	**465 456,1**
Podatki pośrednie (w tym podatek akcyzowy)	319 784,9 (w tym podatek akcyzowy 79 072,7)	314 049,7 (w tym podatek akcyzowy 79 773,4)
Podatek dochodowy od osób prawnych	53 896,4	70 136,6
Podatek dochodowy od osób fizycznych	69 410,0	68 107,2
Podatek od niektórych instytucji finansowych	5 400,0	6 078,9
Dochody niepodatkowe (w tym wpływy z cła)	**35 297,2 (w tym cło 6 283,0)**	**36 893,2 (w tym cło 8 271,6)**
Środki z Unii Europejskiej i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi	**2 848,5**	**2 618,9**
Wspólna Polityka Rolna	**301,3**	**229,5**
Fundusze strukturalne i inne	**2 547,2**	**2 389,4**

Źródło: Ministerstwo Finansów, dane szacunkowe.

Aż 465,456 mld z tej kwoty stanowiły dochody podatkowe. 68,107 mld zł to wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, 70,136 mld zł z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, 79,773 mld zł z tytułu podatku akcyzowego i 230,4 mld zł z tytułu podatku od towarów i usług (VAT). Oznacza to zatem, że dochody podatkowe stanowiły w 2022 roku przeszło 92 procent dochodów budżetowych państwa. Sam interesujący nas szczególnie w kontekście niniejszej analizy CIT stanowił odpowiednio 15 procent ogółu dochodów podatkowych Polski w 2022 roku i około 13,8 procenta ogółu dochodów budżetowych państwa.

WYKRES 1. Udział dochodów z CIT jako procent ogółu dochodów podatkowych w latach 2013-2022



Źródło: Bank Danych Makroekonomicznych, Główny Urząd Statystyczny

15-procentowy udział wpływów z CIT w ogóle dochodów podatkowych państwa to wynik rekordowy. Na przestrzeni ostatniej dekady wartość ta – z pewnymi wahaniami – systematycznie rosła. W 2013 roku było to 9,5% udziału CIT w ogóle dochodów podatkowych, w 2014 – 9,1%, w 2015 – 9,9%, w 2016 – 9,7%, w 2017 – 9,4%, w 2018 – 9,9%, w 2019 – 10,8%, w 2020 –11,2%, a w 2021 –12,1%.

Według danych Ministerstwa Finansów w okresie od stycznia do grudnia 2022 r. dochody budżetu państwa były wyższe o 10,1 mld zł względem roku 2021. Dochody podatkowe budżetu państwa były natomiast wyższe w stosunku do roku 2021 o ok. 33,3 mld zł. W tym czasookresie dochody z podatku VAT były wyższe o 6,8% r/r (tj. ok. 14,7 mld zł), dochody z podatku PIT były niższe o 7,5% r/r (tj. ok. 5,5 mld zł), dochody z podatku CIT były wyższe o 33,9% r/r (tj. ok. 17,8 mld zł), dochody z podatku akcyzowego i podatku od gier były wyższe o 6,1% r/r (tj. ok. 4,8 mld zł), a dochody z tytułu podatku od niektórych instytucji finansowych były wyższe o 14,9% r/r (tj. ok. 0,8 mld zł). W okresie styczeń – grudzień 2022 r. wykonanie dochodów niepodatkowych wyniosło ok. 36,9 mld zł i było niższe o ok. 23,6 mld zł (tj. 39,0%) w stosunku do wykonania w roku 2021 r[4].

W 2022 roku dochody podatkowe stanowiły przeszło 92 procent dochodów budżetowych państwa.

[4] *Szacunkowe dane o wykonaniu budżetu państwa za styczeń-grudzień 2022 roku*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, marzec 2023 r.

Istnieją jednak podmioty, które nauczyły się wykorzystywać luki w krajowym prawie fiskalnym i skutecznie obchodzić jego przepisy. Jaskrawym przykładem jest tu – zgodne z prawem – uciekanie od odpowiedzialności względem płatności z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Dotyczy to w szczególności znacznej części globalnych firm, które – stosując agresywne metody optymalizacji podatkowej – unikają płatności CIT poprzez efektywne manewrowanie kosztami uzyskania przychodu.

W ostatnich latach poczyniono wprawdzie pewne starania względem uszczelnienia ściągalności CIT w Polsce, co przełożyło się na wzrost wpływów budżetowych z tytułu tego podatku, ale tak rozumiane działania wciąż mają charakter wyłącznie „pozorowany".

Nie znaczy to, że organy administracji centralnej nie dążą do urealnienia wpływów budżetowych z tytułu CIT, ale że metody w tym celu stosowane są niewystarczające. Zmiany w przepisach leasingowych, szczegółowy monitoring faktur czy wprowadzenie mechanizmów utrudniających firmom transferowanie zysków poza granice Polski znalazły przełożenie w statystykach wpływów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, ale wciąż nie doprowadziły do powstania akceptowalnego – z fiskalnego punktu widzenia – stanu rzeczy.

WPŁYWY DO BUDŻETU Z TYTUŁU CIT

W okresie niemal dekady (2013-2022) dochody budżetowe z tytułu CIT zwiększyły się ponad trzykrotnie względem zapowiadanej przez rząd wysokości wpływów budżetowych z tego podatku za 2022 rok na poziomie przekraczającym 70 mld złotych (Wykres 2. Wpływy z tytułu CIT w Polsce w latach 2013-2020). Z niewielkimi wahaniami wzrost z dochodów z CIT notowany jest regularnie od roku 2004, czyli od czasu przystąpienia Polski do struktur Unii Europejskiej.

Wówczas, w 2004 roku, wpływy z CIT wyniosły – według danych Ministerstwa Finansów – 18,1 mld zł. Czas bezpośrednio po wejściu do UE to także okres dynamicznego wzrostu dochodów z tytułu tego podatku. Powiązać należy go ze zwyżką wolumenu wymiany handlowej, która była możliwa dzięki otwarciu się nowych rynków na polskie towary. Był to także czas ożywienia w obszarze inwestycji, co znalazło odzwierciedlenie we wzroście przychodów firm, a zatem w odpowiednio wyższych wpływach z tytułu CIT. Tylko do roku 2008 średnioroczne wpływy z tytułu CIT rosły o 17,4 procenta[5].

Na skalę przychodów z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce wpływ miała także globalna recesja lat 2007-2009, która nabrała rozpędu po kryzysie hipotecznym i ogłoszeniu upadłości przez bank inwestycyjny USA Lehman Brothers. Polska gospodarka stosunkowo łagodnie odczuła skutki kryzysu i nie odnotowała recesji, jak miało to miejsce w kontekście globalnych hegemonów.

[5] Czerniak A., Cymerman M., Fornowski M., *Liderzy CIT. Jak polskie firmy płacą podatki*, Polityka Insight, Warszawa 2022.

W latach 2008-2010 firmy wdrażały najbardziej agresywne modele optymalizacji podatkowej i średnioroczny spadek wpływów z tytułu CIT wyniósł 9,9 procenta.

Jednak kryzys finansowy odbił się na dochodach przedsiębiorstw, negatywnie oddziałując na wysokość wpływów z podatku CIT. Brak płynności finansowej wielu przedsiębiorstw – szczególnie dotychczasowych znaczących płatników – reprezentujących zagraniczny kapitał przełożył się na spadek poziomu inwestycji, a ten na obniżenie dochodów budżetowych z tytułu CIT. Tak też, jak wynika z danych MF, średnioroczny spadek wpływów z tytułu CIT w latach 2008-2010 wyniósł 9,9 procenta. Relatywny impas trwał do roku 2017, kiedy to pierwszy raz udało się uzyskać dochody z podatku dochodowego od osób prawnych na poziomie przewyższającym wskaźniki z roku 2008. Wpływ na trwający niemal dekadę dołek miało spowolnienie dynamiki inwestycji związane z rynkową niepewnością oraz fakt, że część najbardziej znaczących przedsiębiorstw nie wytrzymała skutków kryzysu i zniknęła z rynku.

Błędne jest wnioskowanie, że okres lat 2008-2017 był czasem ograniczenia przychodów przedsiębiorstw w stopniu tak drastycznie wpływającym na wysokość wpływów budżetowych z tytułu CIT. W praktyce, jak wynika z danych Polskiego Instytutu Ekonomicznego[6], przywołany 9-letni przedział czasowy związany był z wdrażaniem przez firmy najbardziej agresywnych modeli optymalizacji podatkowej. Jak wyliczali eksperci PIE w roku 2015 rozrastająca się luka w CIT mogła wynieść nawet 50 procent wartości zapłaconego za ten rok podatku. To właśnie w latach 2008-2017 największą popularność zyskały takie praktyki jak stosowanie zawyżonych cen transferowych czy masowe zakładanie spółek specjalnego przeznaczenia (*Special purpose vehicle* - SPV). Szczególnie druga z opcji przez lata wyrządzała krzywdę polskiemu systemowi podatkowego.

Spółki celowe wykorzystywane do agresywnej optymalizacji podatkowej były zazwyczaj spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółkami komandytowymi, których zadaniem było – często argumentowane wprost – wykorzystywanie szczególnych sposobów opodatkowania, wykluczanie ryzyka finansowego oraz utrudnianie nadzoru nad ich działalnością. Często nie prowadziły one faktycznego zatrudnienia oraz nie były w posiadaniu aktywów niefinansowych.

W roku 2015 rozrastająca się luka w CIT mogła wynieść nawet 50 procent wartości zapłaconego za ten rok podatku.

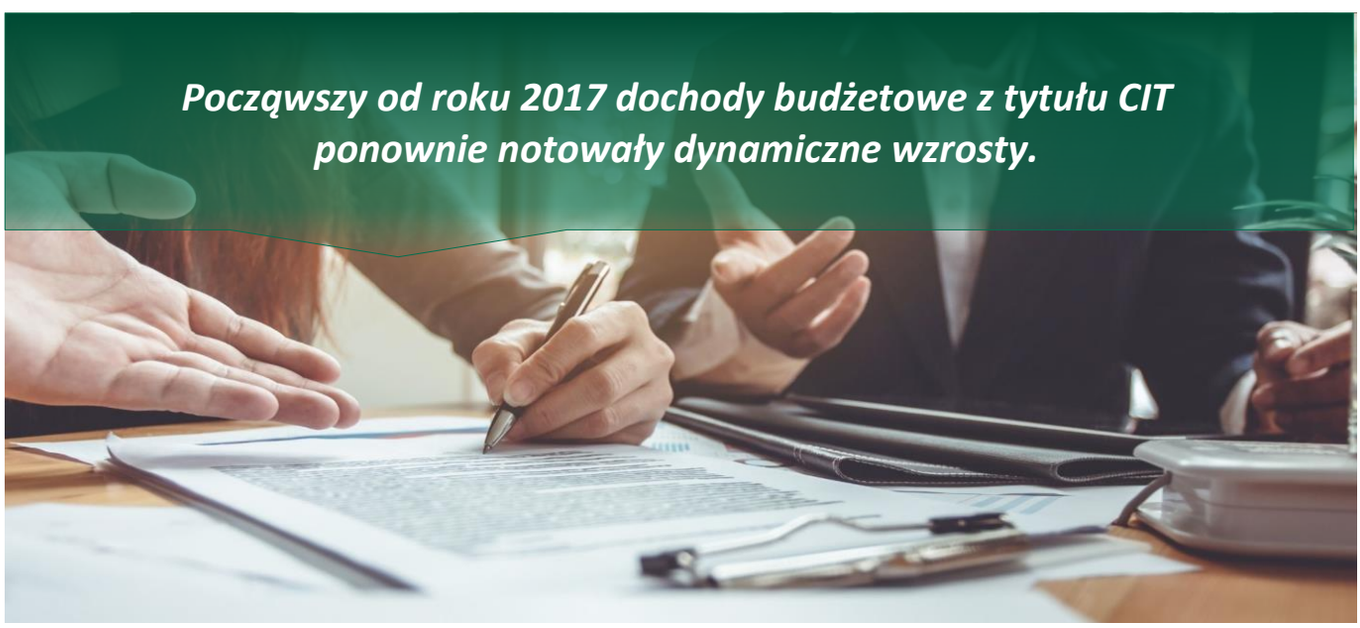
[6] Sawulski, J., Klucznik, M., Reczek, M., Rybacki, J., *Luka CIT w Polsce*, Working Paper, nr 2, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2022.

Przypisana była do nich natomiast siedziba ograniczająca się niejednokrotnie do tablicy z nazwą „firmy-wydmuszki" i charakteryzowała je zależność względem innego przedsiębiorstwa. Model działania był tu bardzo prosty i stosunkowo usystematyzowany. SPV musiały – model ten bywa realizowany także obecnie – być rezydentami innego terytorium niż to, do którego przypisane było nadrzędne im przedsiębiorstwo. Brak fizycznej obecności implikował ustalenie siedziby przedsiębiorstwa w oparciu o kryterium terytorium ekonomicznego, na którym założono lub zarejestrowane daną firmę i zgodnie z obowiązującym tam porządkiem prawnym.

Special purpose vehicle zarządzane były przez osoby będące pracownikami innego przedsiębiorstwa – niekoniecznie oficjalnie powiązanego ze spółką-córką. Spółki celowe płaciły za usługi, a obowiązkiem płatności obciążały podmiot macierzysty lub inne powiązane przedsiębiorstwa. Popularną praktyką było także zaciąganie zobowiązań w imieniu właściciela.

Począwszy od roku 2017 dochody budżetowe z tytułu CIT ponownie notowały dynamiczne wzrosty. Do roku 2019 średnioroczne tempo wzrostu oscylowało tu wokół wartości 14 procent. Spadek dynamiki przyniósł dopiero początek pandemii koronawirusa, choć i on nie zahamował postępującego trendu wzrostowego. Działania związane z uszczelnianiem systemu podatkowego zaczęły przynosić wymierne efekty. Zmiana przepisów leasingowych, wprowadzenie systemu monitoringu faktur czy mechanizmy znacznie utrudniające transfer zysków poza granice Polski skutecznie zniechęciły część przedsiębiorstw od stosowania nadmiernych praktyk optymalizacyjnych. Trudno oprzeć się wrażeniu, że walka z lukami podatkowymi stała się jednym z najważniejszych zadań rządu w zakresie zwiększania poziomu wpływów budżetowych. Nie bez znaczenia dla wzrostu dochodów z CIT były rokrocznie bardziej zadowalające wskaźniki eksportu oraz odnotowywany stały wzrost gospodarczy.

Efektywność działań prowadzonych przez Ministerstwo Finansów w ostatnich latach czeka teraz wielki test. Zwiększenie obciążeń finansowych firm wynikające z wciąż obecnych następstw ekonomicznych pandemii koronawirusa, kryzysu cenowego na rynkach energii, utrzymującej się wysokiej inflacji oraz szeregu konsekwencji wojny na Ukrainie już dziś przywołują wspomnienia lat globalnego kryzysu.



PRZECIWDZIAŁANIE AGRESYWNEJ OPTYMALIZACJI PODATKOWEJ

Należy pamiętać, że to właśnie kryzysy są czasem potencjalnej intensyfikacji działań związanych z wdrażaniem instrumentów optymalizacyjnych. Zjawisko to mogliśmy obserwować w roku 2008 po kryzysie ekonomicznym. Zasięg działań optymalizacyjnych ujawniło wówczas Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych, które rozpropagowało wiedzę dotyczącą tak zwanych rajów podatkowych. Problem stał się na tyle istotny, że znalazł się w orbicie zainteresowań Komisji Europejskiej, która 6 grudnia 2012 roku wydała zalecenia w sprawie agresywnego planowania podatkowego (2012/772/UE)[7].

W dokumentach KE mogliśmy wówczas przeczytać: „Państwa na całym świecie tradycyjnie traktują planowanie podatkowe jako dozwoloną praktykę. Z czasem jednak struktury planowania podatkowego stały się bardziej wyrafinowane. Rozwijają się one, obejmując różne jurysdykcje, i w rezultacie powodują przesuniecie dochodów podlegających opodatkowaniu do państw mających korzystne systemy podatkowe.

Kluczową cechą tych praktyk jest to, że ograniczają one zobowiązania podatkowe poprzez rozwiązania ściśle zgodne z prawem, które jednak stoją w sprzeczności z intencją prawa. Agresywne planowanie podatkowe polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego”.

W sprawę zaangażowała się także Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, która – w ramach projektu *Base Erosion Profit Shifting* – wypracowała rozwiązania w zakresie opodatkowania i współpracy podatkowej. Dotyczyły one takich zagadnień jak e-handel, ceny transferowe, nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania czy sztuczne tworzenie wartości niematerialnych. Efektem prac była Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysku, sporządzona w Paryżu 24 listopada 2016 r.[8]. Konwencja została ratyfikowana przez Polskę 29 września 2017 roku.

Także Dyrektywa Rady Europy nr 2016/1164[9] z dnia 12 lipca 2016 r. zobowiązała państwa członkowskie UE do stworzenia regulacji mających na celu ograniczenia „erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków”.

Według KE – agresywne planowanie podatkowe polega na wykorzystywaniu aspektów technicznych systemu podatkowego lub rozbieżności pomiędzy dwoma systemami podatkowymi lub większą ich liczbą w celu zmniejszenia zobowiązania podatkowego.

[7] Dz. U. UE L338/41.
[8] Dz. U. z 2018 r. poz. 1369.
[9] Dz. U.UE.L. 2016.193.1 ze zm.

W polskim systemie prawnym pojęcie agresywnej optymalizacji podatkowej wciąż nie zostało zdefiniowane. Najważniejszym dotąd ruchem legislacyjnym względem usystematyzowania pojęć związanych ze strategiami optymalizacyjnymi było wprowadzenie do ordynacji podatkowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która wprowadziła rozróżnienie pojęć optymalizacji podatkowej i agresywnej optymalizacji podatkowej. W polskim prawie podatkowym funkcjonuje tylko generalna klauzula przeciw unikaniu opodatkowania, ale pewne klauzule znajdują się również w międzynarodowych umowach dotyczących unikania podwójnego opodatkowania. Szeregiem narzędzi kontrolnych dysponuje w tym kontekście administracja skarbowa. Urzędnicy muszą jednak pamiętać o wprowadzeniu w 2016 roku do ordynacji podatkowej klauzuli *in dubio pro tributario*. Aby ograniczyć konieczność rozpatrywania licznych wątpliwości, należy maksymalnie skupić się na instrumentach takich jak ogólne i indywidualne interpretacje czy opinie zabezpieczające. To istotne w kontekście skomplikowanego środowiska regulacyjnego, w którym funkcjonują przedsiębiorcy w Polsce. To także istotne w kontekście tempa i jakości uchwalania prawa w Polsce. Wg opracowania Grant Thornton[10], w okresie od stycznia do września 2022 roku średni okres *vacatio legis* w odniesieniu do ustaw i rozporządzeń regulujących zasady prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce wynosił odpowiednio 31,9 i 6,9 dnia. Z roku na rok tendencja do ograniczania długości okresu *vacatio legis* pogłębia się, zmuszając przedsiębiorców do natychmiastowego wdrażania nowych przepisów, co staje się szczególnie trudne wraz z początkiem każdego nowego roku kalendarzowego, kiedy to notuje się kumulację początku obowiązywania nowych regulacji[11].

Najwyższa Izba Kontroli w raporcie *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT*[12] dokonała diagnozy działań podejmowanych przez organy właściwe w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej w latach 2014-2019.

10 *Zwolnij, szkoda firm. Vacatio legis w polskim prawie gospodarczym, czyli ile czasu otrzymują przedsiębiorcy na dostosowanie się do zmian prawnych?*, Grant Thornton, Warszawa 2022 r.

11 *Komentarz ZPP: regulacje gospodarcze powinny wchodzić w życie raz w roku, po co najmniej 12 miesiącach – to recepta na niestabilność przepisów*, ZPP, 2022, https://zpp.net.pl/komentarz-zpp-regulacje-gospodarcze-powinny-wchodzic-w-zycie-raz-w-roku-po-co-najmniej-12-miesiacach-to-recepta-na-niestabilnosc-przepisow/ [dostęp 12.05.2023 r.].

12 *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2019, s 10-12.

NIK, badając zjawisko optymalizacji podatkowej w Polsce, przeprowadziła próbę określenia granicy pomiędzy legalną optymalizacją podatkową a agresywną optymalizacją, tj. niedozwolonym unikaniem opodatkowania. Starała się rozwikłać również kwestię klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania[13].

„Celem spotkania było przedyskutowanie fundamentalnych pojęć związanych z unikaniem opodatkowania. Podjęto próbę określenia granicy pomiędzy legalną optymalizacją podatkową a agresywną optymalizacją, tj. niedozwolonym unikaniem opodatkowania. Przedyskutowano również kwestię klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W panelu brały udział osoby, które prowadzą badania prawno-porównawcze polskiego systemu podatkowego oraz rozwiązań zastosowanych w innych krajach. Eksperci wskazali, że występowanie takiej klauzuli jest zjawiskiem powszechnym, a tylko nieliczne kraje nie wprowadziły ich do swoich systemów podatkowych. Zauważyli jednak, że konstrukcja przepisu prawnego dotyczącego klauzuli, jak i jego stosowanie, budzi istotne wątpliwości, choć jednocześnie podkreślili, że klauzula nieuchronnie musi posługiwać się pojęciami niedookreślonymi, ponieważ taka jest jej istota. Drugą kwestią, na którą eksperci zwracali uwagę, to stosunkowo nisko określony próg kwotowy korzyści podatkowych, tj. 100 tys. zł, od którego klauzula może być stosowana" – czytamy w raporcie NIK[14].

W efekcie Najwyższa Izba Kontroli zaproponowała trzy grupy działań podatników względem minimalizacji obciążeń podatkowych, wskazując na zgodność lub niezgodność z prawem konkretnych rozwiązań. Za zgodną z prawem uznano optymalizację podatkową. Unikanie opodatkowania, czyli agresywną optymalizację podatkową zakwalifikowano jako działania zgodne z literą prawa, choć niezgodne z intencją ustawodawcy, a zatem jako balansujące na granicy prawa. Za niezgodne z prawem uznano natomiast uchylanie się od opodatkowania.

Najwyższa Izba Kontroli poddała ocenie także działania Ministerstwa Finansów, Krajowej Informacji Skarbowej oraz innych organów podatkowych prowadzone w latach 2014-2018 i dotyczące przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. NIK wskazał, że realna intensyfikacja aktywności wskazanych instytucji nastąpiła w zasadzie dopiero w roku 2016, co zresztą znalazło odzwierciedlenie w dynamicznym wzroście wpływów do budżetu z tytułu CIT.

Za zgodną z prawem uznano optymalizację podatkową. Unikanie opodatkowania, czyli agresywną optymalizację podatkową zakwalifikowano jako działania zgodne z literą prawa, choć niezgodne z intencją ustawodawcy, a zatem jako balansujące na granicy prawa. Za niezgodne z prawem uznano natomiast uchylanie się od opodatkowania.

Analizy NIK wykazały, że podstawowym błędem popełnianym przy doborze strategii względem walki z agresywną optymalizacją podatkową było nierzetelne oszacowanie wielkości luki w CIT, co było pokłosiem braku wypracowania skutecznej metodologii jej wyliczania. Zdaniem NIK trudno zatem orzec, czy działania podejmowane przez organy podatkowe zostały dobrane skutecznie, bo brakowało wówczas punktu wyjścia w postaci miarodajnych danych dot. nieszczelności systemu.

[13] Tamże, s. 8.

[14] Tamże.

Po roku 2016 nastąpił metodologiczny zwrot. Wzmożone prace analityczne prowadzone były w resorcie finansów, organach administracji skarbowej oraz – w ograniczonym zakresie – także w urzędach skarbowych. Efektem prac było wytypowanie przez Ministerstwo Finansów i Krajową Informację Skarbową oraz Izbę Administracji Skarbowej (IAS) odpowiednio 81, 30 i 45 najczęściej realizowanych mechanizmów w ramach agresywnej optymalizacji podatkowej. Jak wskazała NIK, o ile właściwie wykonane zostały działania o charakterze analitycznym, o tyle zabrakło koordynacji działań między podmiotami. Zmaksymalizowaniu efektów przeszkadzało także „rozproszenie źródeł informacji podatkowej i celnej, jak i niezapewnienie aktualności baz danych, między innymi dotyczących wydawanych decyzji podatkowych, wyroków sądowych, interpretacji indywidualnych. Nie prowadzono również jednego centralnego rejestru zidentyfikowanych mechanizmów agresywnej optymalizacji podatkowej. W efekcie jednostki podległe Ministerstwu Finansów, jak również departamenty MF, nie posiadając pełnej wiedzy o zidentyfikowanych mechanizmach optymalizacji, prowadziły wielokrotnie analizy w tym samym zakresie, a część z mechanizmów optymalizacji zidentyfikowano niezależnie w różnych jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), a także w różnych departamentach MF”[15].

Praktyczny aspekt działań ograniczających agresywną optymalizację utrudniał brak przepływu wiedzy pomiędzy właściwymi organami, który paraliżował możliwości reagowania przez organy kontrolne na konkretne nadużycia. Zdaniem NIK informacyjny impas był na tyle znaczący, że właściwy departament Ministerstwa Finansów nie posiadał wiedzy nawet o istnieniu *Strategii zwalczania oszustw podatkowych oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania – rekomendacje i propozycje*, opracowanej w styczniu 2014 r.

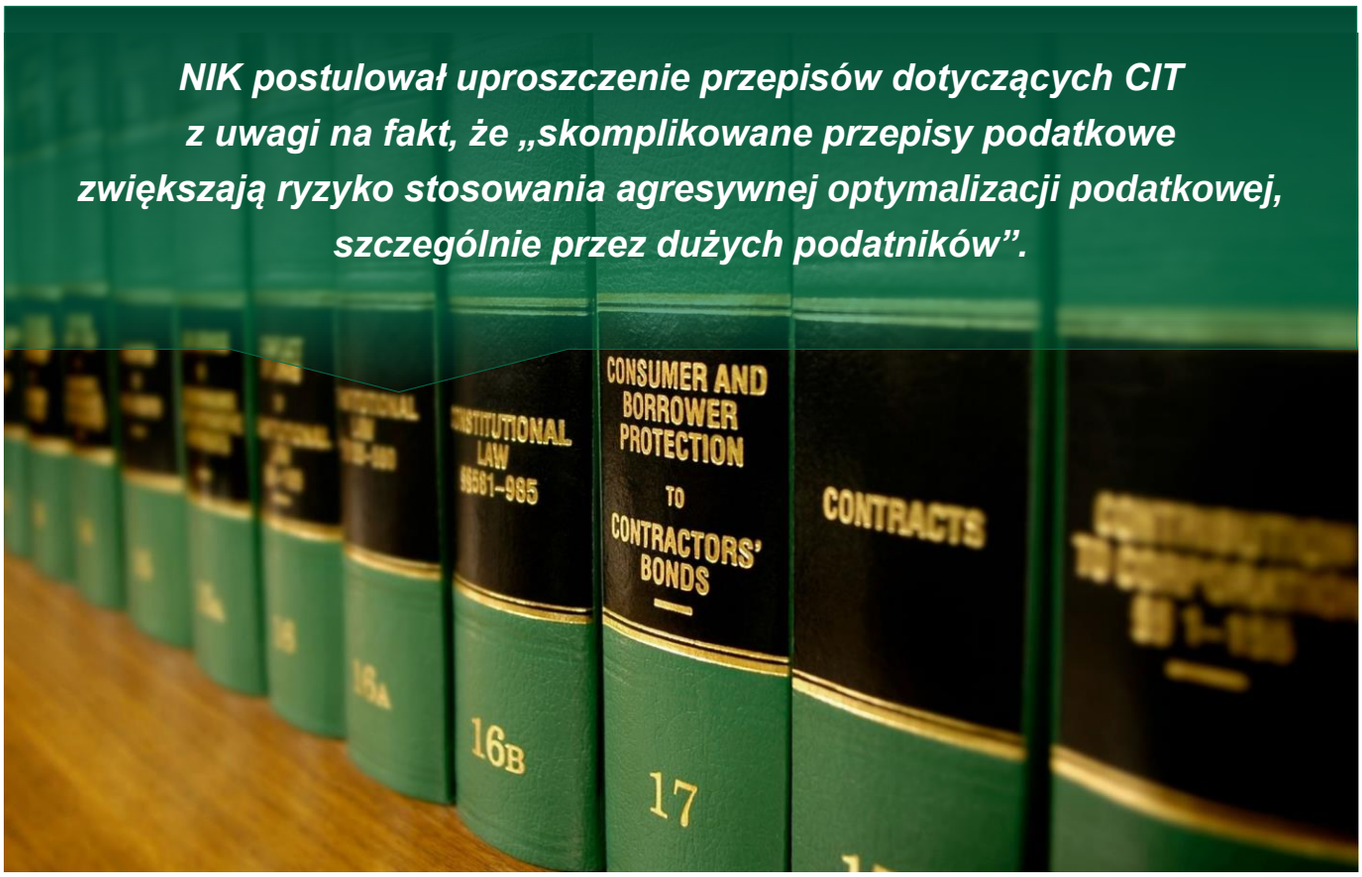
O ile NIK w swoim raporcie relatywnie pozytywnie ocenia – mimo wskazanych trudności – działania przeciwko unikaniu opodatkowania CIT, o tyle zdaniem Izby część z nich była zdecydowanie spóźniona. Tak miało być choćby w kontekście przepisów mających na celu wyeliminowanie możliwości unikania opodatkowania z wykorzystaniem przepisów dotyczących grupy kapitałowej. Stosowne rozwiązania legislacyjne zostały tu wprowadzone dopiero w roku 2017, mimo że informacje na temat stosowania tego mechanizmu optymalizacyjnego MF posiadało od roku 2013. Część działań podejmowanych w latach 2014-2018 przez organy właściwe w walce z agresywną optymalizacją podatkową należy ocenić zdecydowanie pozytywnie.

[15] Tamże, s. 9.

Mowa tu o negocjacjach warunków umowy pomiędzy Polską a Cyprem dotyczących podwójnego opodatkowania, intensyfikacji działań kontrolnych czy publikowaniu ostrzeżeń przed agresywną optymalizacją. Mimo tych niewątpliwych sukcesów, brak koordynacji działań organów przekładał się na ograniczoną sprawczość – nie wszystkie mechanizmy optymalizacyjne wytypowane przez dedykowane instytucje obejmowane były kontrolami. W latach 2014-2018 urzędy skarbowe kontrolowały niewystarczającą liczbę potencjalnych nadużyć także z uwagi na fakt, że priorytet miały wówczas postępowania dotyczące podatku od towarów i usług. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli w badanym okresie w niewystarczającym stopniu wykorzystywano również pozaklauzulowe prawne instrumenty przeciwdziałania agresywnej optymalizacji.

W badanym przez NIK okresie, jak czytamy w cytowanym raporcie, problem stanowiło także typowanie najbardziej niejasnych – z punktu widzenia płatników podatku – przepisów wymagających interpretacji. NIK wskazała, że „Analizy te prowadzono jedynie przy okazji przeglądu wydanych interpretacji indywidualnych oraz wyroków sądowych pod kątem jednolitości stosowania prawa podatkowego oraz prawidłowości wydawanych interpretacji indywidualnych”[16]. Mimo dostrzeżenia problemu, przez długi czas odstępowano od wydawania znaczącej liczby objaśnień.

NIK już w badanym okresie postulował – co znajdowało swoje odzwierciedlenie także w analizach prowadzonych choćby przez Związek Przedsiębiorców i Pracodawców – uproszczenie przepisów dotyczących CIT z uwagi na fakt, że „skomplikowane przepisy podatkowe zwiększają ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej, szczególnie przez dużych podatników”.



NIK postulował uproszczenie przepisów dotyczących CIT z uwagi na fakt, że „skomplikowane przepisy podatkowe zwiększają ryzyko stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej, szczególnie przez dużych podatników”.

[16] Tamże, s. 10.

Dobrą praktyką zapowiadaną przez resort finansów jest dołożenie starań względem zwiększenia częstotliwości i jakości interpretacji konkretnych przepisów. To właśnie liczne niejasności i niejednoznaczność przyjmowanych w ostatnich latach rozwiązań są – w odczuciu przedsiębiorców – źródłem licznych problemów w praktycznym funkcjonowaniu przepisów dotyczących kwestii podatku dochodowego od osób prawnych.

Luka w CIT niwelowana jest także przez realne działania Krajowej Administracji Skarbowej. W ostatnich latach na stronach KAS regularnie pojawiają się komunikaty informujące o składanych w wyniku kontroli korekt deklaracji CIT. Opolski oddział Krajowej Administracji Skarbowej we współpracy z administracją podatkową Luksemburga w sierpniu 2022 roku wykrył nieprawidłowości w rozliczeniach podatku u źródła w firmie z branży deweloperskiej[17]. Podmiot poddany kontroli złożył korektę deklaracji podatkowej i dobrowolnie zapłacił ponad 31 mln zł zaległego podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) wraz z odsetkami. KAS dowiodła, że firma zastosowała model optymalizacyjny, dzięki któremu uniknęła opodatkowania podatkiem u źródła odsetek przekazanych podmiotowi powiązanemu w Luksemburgu.

W październiku 2022 roku KAS wykryła, że jedna ze spółek informatycznych udzielała za darmo „spółkom córkom" w Czechach i w Polsce zabezpieczeń z tytułu zakupu towarów z odroczonym terminem płatności oraz gwarancji bankowych[18]. Wartość nieodpłatnych świadczeń z tytułu udzielonych im gwarancji i poręczeń oszacowano na ponad 6,1 mln zł, których spółka udzieliła na rzecz podmiotów powiązanych. Przychód ten nie został przez nich wykazany, przez co został zaniżony CIT oraz podatek należny. Spółka złożyła korektę deklaracji CIT i wpłaciła ponad 1,4 mln zł podatku z odsetkami.

Opolska Krajowa Administracja Skarbowa w sierpniu 2022 roku po raz kolejny wykryła rozbieżności podatkowe[19]. Skontrolowano rozliczenia podatku CIT w firmie z branży internetowej i stwierdzono nieprawidłowości w rozliczeniach podatku u źródła. Wykazano, że spółka unikała opodatkowania podatkiem u źródła należności licencyjnych przekazanych podmiotowi powiązanemu w Holandii, który nie był rzeczywistym odbiorcą tych należności. Firma złożyła korekty deklaracji i dobrowolnie wpłaciła blisko 34 mln zł zaległego podatku CIT z odsetkami za zwłokę.

[17] Por. *Po kontroli KAS firma wpłaciła ponad 31 mln zł zaległego podatku*, https://www.gov.pl/web/kas/po-kontroli-kas-firma-wplacila-ponad-31-mln-zl-zaleglego-podatku, [dostęp: 17.05 2023 r.].

[18] Por. *KAS wykryła zaniżenie przychodu przez spółkę o ponad 6,1 mln zł,* https://www.gov.pl/web/kas/kas-wykryla-zanizenie-przychodu-przez-spolke-o-ponad-6-1-mln-zl, [dostęp: 17.05 2023 r.].

[19] Por. *Po kontroli KAS firma wpłaciła 34 mln zł zaległego podatku CIT*, https://www.gov.pl/web/kas/po-kontroli-kas-firma-wplacila-34-mln-zl-zaleglego-podatku-cit, [dostęp: 17.05 2023 r.].

Dolnośląski KAS wykrył przed rokiem, że cypryjski podmiot pełnił rolę „firmy fasadowej”[20]. Spółka nie prowadziła rzeczywistej działalności, a udziałowcami byli obywatele Polski. Dla zachowania pozorów legalności, firma posługiwała się cypryjskim adresem pocztowym. Funkcjonariusze KAS ustalili, że spółka została powołana celem uzyskania nienależnych korzyści podatkowych. Spółka skorygowała deklaracje podatkowe CIT i zobowiązała się wpłacić ponad 2 mln zł zaległego podatku.

Podobne przykłady można mnożyć, niemniej założeniem ku któremu należy kierować uwagę jest taka konstrukcja systemu, która ograniczy możliwość stosowania tak agresywnych metod uchylania się od opodatkowania, stworzy zachęty do maksymalnie rzetelnego wywiązywania się z obowiązku podatkowego oraz wypracuje system sankcji o charakterze prewencyjnym za jednoznaczne przekroczenie prawa.

Liczne niejasności i niejednoznaczność przyjmowanych w ostatnich latach rozwiązań są – w odczuciu przedsiębiorców – źródłem licznych problemów w praktycznym funkcjonowaniu przepisów dotyczących kwestii podatku dochodowego od osób prawnych.

Strategią wykorzystywaną przez Ministerstwo Finansów jest także publikowanie danych o największych podatnikach CIT na stronach resortu. Jest to praktyka stosowana z powodzeniem także w innych państwach, która polega na upublicznieniu zestawień wartości zapłaconego podatku z przychodami w odniesieniu do największych przedsiębiorstw. Działanie to możliwe jest w oparciu o art. 27b ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, który zobowiązuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do podawania do publicznej wiadomości w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej swojego urzędu indywidualnych danych z zeznań podatników podatku dochodowego od osób prawnych, u których wartość przychodu uzyskana w roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro, podatkowych grup kapitałowych (PGK) oraz spółek nieruchomościowych. Opisywany obowiązek obejmuje swoim zasięgiem dane za rok podatkowy, który kończy się w roku kalendarzowym poprzedzającym rok, w którym następuje publikacja. Terminem wypełnienia obowiązku jest 30. dzień września.

W myśl art. 3 ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 2369) wprowadzającego przywołane rozwiązanie obowiązek publikacji dotyczy również indywidualnych danych podatników zawartych w zeznaniach złożonych za lata podatkowe, które rozpoczęły się po dniu 31 grudnia 2011 r. i zakończyły przed dniem 1 stycznia 2018 r.

„Dane prezentowane są w podziale na lata kalendarzowe. O ich ujęciu w danym roku decyduje termin zakończenia roku podatkowego podatnika. Ze względu na specyfikę odrębnie prezentowane są dane podatkowych grup kapitałowych. Dane podlegają kwartalnej aktualizacji według stanu na pierwszy dzień miesiąca, w którym kończy się dany kwartał roku kalendarzowego”[21] – możemy przeczytać na stronie resortu finansów. Dostępne na dzień 12.05.2023 r. dane opublikowane na stronie Ministerstwa Finansów obejmują przedział czasowy lat 2012-2021.

[20] *Por. KAS wykryła oszustwo podatkowe na ponad 2 mln zł,* https://www.gov.pl/web/kas/kas-wykryla-oszustwo-podatkowe-na-ponad-2-mln-zl, [dostęp: 17.05 2023 r.].

[21] *Indywidualne dane podatników CIT,* https://www.gov.pl/web/finanse/indywidualne-dane-podatnikow-cit [dostęp: 01.05.2023 r.].

Realnym celem działania realizowanego przez resort finansów jest zwiększenie poziomu przejrzystości systemu oraz, z jednej strony, nagradzanie najlepszych płatników, z drugiej wskazywanie – naturalnie pośrednio – na podmioty, które w danym okresie rozliczeniowym odprowadziły zaskakująco niewielką kwotę podatku względem przychodów.

Metodę stosowaną przez Ministerstwo Finansów należy uznać za działania na rzecz wyrównywania szans w konkurencji między największymi rynkowymi graczami, a mniejszymi przedsiębiorstwami. To właśnie największe firmy najczęściej korzystają z praktyk optymalizacyjnych, ponieważ pozwalają im na to zaplecze instytucjonalne i finansowe. Wykorzystywanie wskazanych mechanizmów w szerokiej skali w odniesieniu choćby do przedstawicieli sektora MŚP jest w zasadzie niemożliwe – zazwyczaj cechują się one bowiem zbyt ubogim poziomem dywersyfikacji przychodów i kosztów, które pełnią kluczową rolę w stosowaniu praktyk agresywnej optymalizacji podatkowej.

Wykorzystywanie rynkowej przewagi przez przedsiębiorstwa wdrażające praktyki optymalizacyjne prowadzi do powstawania nierówności systemowych na gruncie praktycznego funkcjonowania systemu podatkowego.

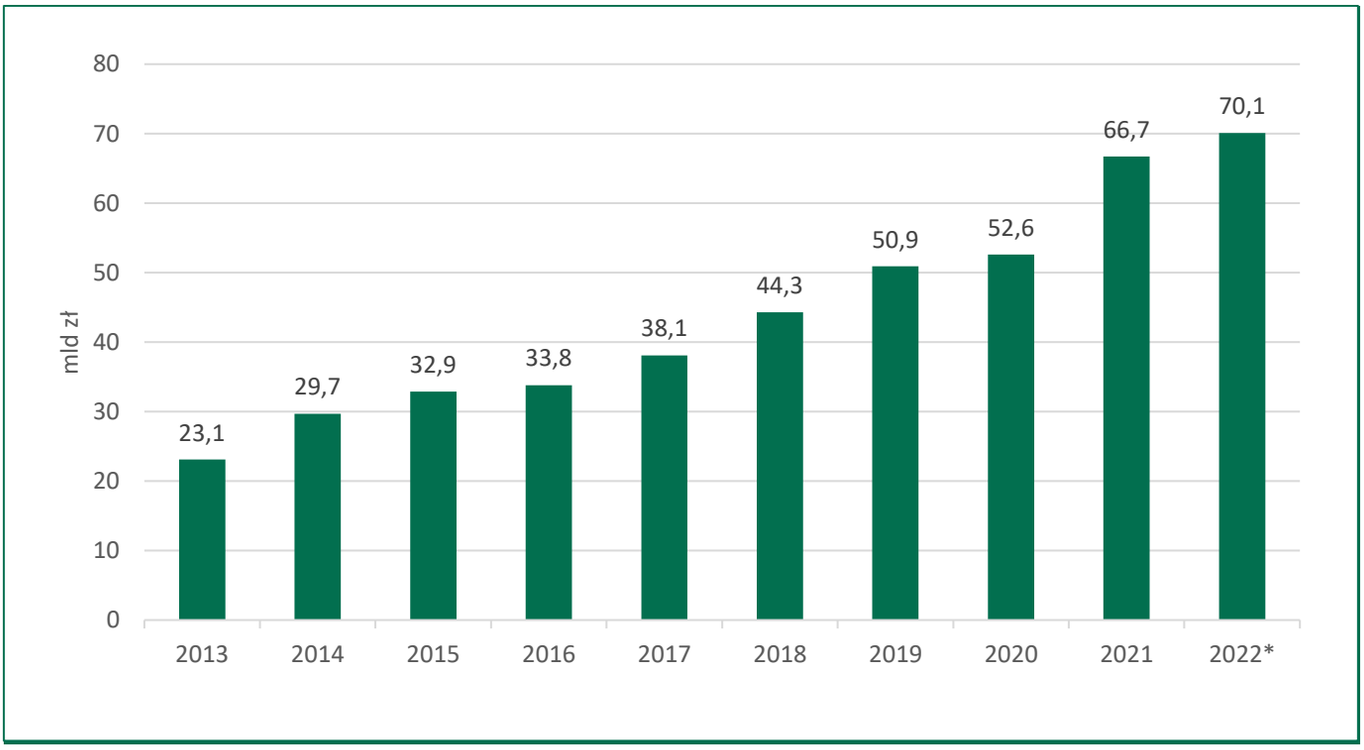
Należy przy tym podkreślić, że każdorazowo przy ocenie rzetelności płatnika CIT należy wziąć pod uwagę specyfikę prowadzonej przez niego działalności uwzględniającą takie elementy jak:

- marżowość,
- wydatki na inwestycje ze szczególnym uwzględnieniem obszaru badań i rozwoju
- czy strukturę kosztów.

Faktem jest, że mimo wszelkich niedoskonałości systemu, wpływy z tytułu podatku CIT w ostatniej dekadzie zanotowały około 3-krotny wzrost. W roku 2013 była to wartość 23,1 mld zł, a – według informacji resortu finansów – w 2022 roku podatnicy odprowadzili CIT w kwocie przeszło 70,1 mld zł[22].

[22] Por. https://bdm.stat.gov.pl/ [dostęp: 01.05.2023 r.].

WYKRES 2. Wpływy z tytułu CIT w Polsce w latach 2013-2020*



** dane szacunkowe MF*

Źródło: Ministerstwo Finansów

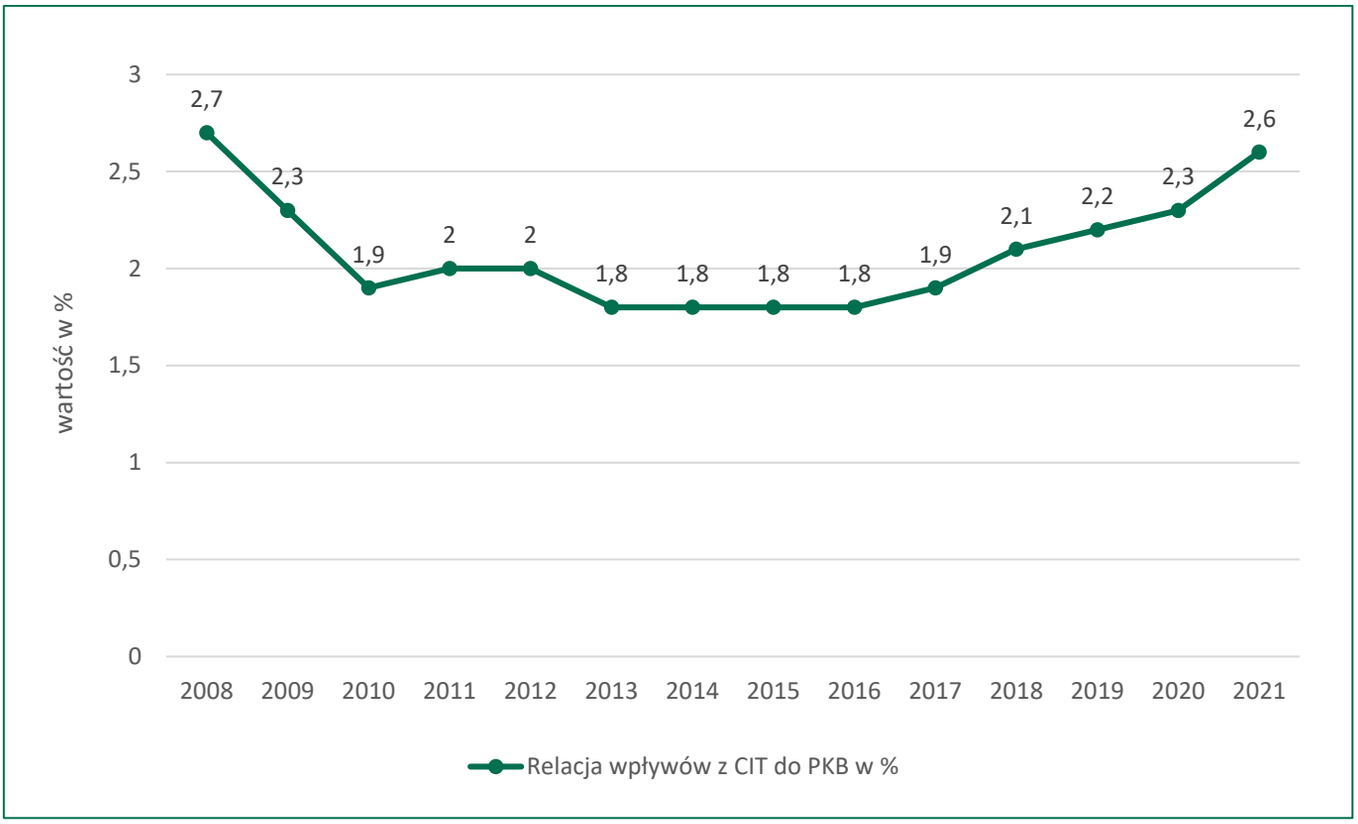
Rok 2022 był szczególny pod względem proporcji wpływów budżetowych z tytułu podatków. Pierwszy bowiem raz w historii dochody z tytułu CIT (70,1 mld zł) przewyższyły te z PIT (68,1 mld zł[23]) od osób fizycznych.

Zmiana w pierwszeństwie względem wartości odprowadzonego podatku to sytuacja wyjątkowa, za którą odpowiada rekordowy - bo wynoszący 33,9 procenta rdr, - wzrost wpływów z tytułu CIT. W ostatnich latach najwyższa historycznie była nie tylko wysokość odprowadzonego podatku w ujęciu nominalnym, ale także w relacji do PKB.

Wykorzystywanie rynkowej przewagi przez przedsiębiorstwa wdrażające praktyki optymalizacyjne prowadzi do powstawania nierówności systemowych na gruncie praktycznego funkcjonowania systemu podatkowego.

[23] Dane na podstawie Banku Danych Makroekonomicznych GUS. por. https://bdm.stat.gov.pl/ [dostęp: 10.05.2023 r.].

WYKRES 3. Relacja wpływów z CIT do PKB w procentach



Źródło: Eurostat, Najwyższa Izba Kontroli

W 2022 dochody z CIT wyróżniły się na tle innych wpływów podatkowych. Polski Ład do dziś negatywnie oddziałuje na wskaźniki dotyczące PIT, a funkcjonowanie tarcz antyinflacyjnych obniżyło dynamikę wzrostu wpływów z VAT. Nie należy spodziewać się jednak utrzymania tak znaczącej dynamiki wzrostu wpływów z CIT. Pamiętać należy, że w znacznej mierze była ona efektem niezaplanowanych procesów – rosnące ceny surowców i wysoka inflacja dotknęły przedsiębiorstw nieco później aniżeli wzrastały ich przychody. Spowolnienie, mimo wcześniejszych wzrostów, dało się firmom we znaki już w III kwartale 2022 roku – co potwierdzają dane Głównego Urzędu Statystycznego. Trudno oprzeć się wrażeniu, że wyniki finansowe firm zaczną coraz bardziej zauważalnie hamować. Same rekordowe wskaźniki dotyczące CIT nie były także wynikiem wyłącznie wdrożenia danych uszczelniających, ale przede wszystkim specyficznej sytuacji gospodarczej.

Nie należy spodziewać się utrzymania tak znaczącej dynamiki wzrostu wpływów z CIT. W znacznej mierze była ona efektem niezaplanowanych procesów – rosnące ceny surowców i wysoka inflacja dotknęły przedsiębiorstw nieco później niż wzrastały ich przychody.

LUKA W CIT

Luka w CIT jest – najprościej rzecz ujmując – różnicą między podatkiem, który powinien wpłynąć do budżetu państwa, a tym, który faktycznie do niego wpłynął[24]. To wąska definicja niepożądanego z punktu widzenia budżetu zjawiska. Polski Instytut Ekonomiczny (PIE) w swoim raporcie *Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT*[25] za główne przyczyny powstawania luki w CIT uznał z jednej strony przypadkowe pomyłki podatników oraz niewłaściwe stosowanie odliczeń i zwolnień, z drugiej natomiast celowe praktyki polegające na ukrywaniu części przychodów, zawyżaniu kosztów oraz transferze zysków poza granice kraju. To drugiej puli czynników w największej mierze dotyczą działania mające na celu uszczelnianie ściągalności podatków. Reaktywne działania względem luki CIT w znacznej mierze powinny być dziś zastąpione – częściowo trend ten zauważa dziś resort finansów – optymalnymi rozwiązaniami regulacyjnymi uniemożliwiającymi tworzenie się luk podatkowych. Mowa w tym kontekście o tak zwanej luce politycznej w CIT, która rozumiana jest jako różnica między całkowitą kwotą podatku teoretycznie możliwego do zgromadzenia w oparciu o ogólne przepisy prawa podatkowego (gdyby nie obowiązywały, zwolnienia, ulgi etc.), a całkowitą kwotą podatku teoretycznie możliwego do uzyskania na podstawie obowiązującego prawa podatkowego[26]. Jak wskazuje PIE źródeł luki w CIT szukać należy w trzech źródłach: związanych z niewypełnieniem zeznań podatkowych, zaniżaniem podstawy opodatkowania oraz zaległościami w płatnościach podatku.

Należy pamiętać, że przedsiębiorstwa decydujące się na wdrożenie mechanizmów optymalizacyjnych podejmują decyzję o tym kroku z myślą o przyszłości. Prognozy zakładają, że realizacja tych działań będzie dla firmy bardziej opłacalna, aniżeli ich zaniechanie. Zatem czysto teoretycznie luka w CIT znikłaby wówczas, gdyby koszty ponoszone przez firmę związane z optymalizacją podatkową były wyższe niż oszczędności wynikające z legalnego unikania opodatkowania. Także doświadczenia z przeszłości mogą rzutować na podjęcie decyzji o optymalizacji. Jeśli dane przedsiębiorstwo, mimo stosowania agresywnych praktyk, przez lata unikało kontroli oraz konfrontacji z organami kontroli podatkowej, często będzie ono zakładać, że i przyszłe działania obarczone będą relatywnie niskim ryzykiem administracyjnej „batalii". Na występowanie luki w CIT znacząco oddziałuje także efektywność sądów oraz dotkliwość potencjalnych kar, włączając w to karę pozbawienia wolności.

PIE za główne przyczyny powstawania luki w CIT uznał przypadkowe pomyłki podatników oraz niewłaściwe stosowanie odliczeń i zwolnień, z drugiej natomiast celowe praktyki polegające na ukrywaniu części przychodów, zawyżaniu kosztów oraz transferze zysków poza granice kraju. To drugiej puli czynników w największej mierze dotyczą działania mające na celu uszczelnianie ściągalności podatków.

[24] Por. Klonowska, A., *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, C.H.Beck, Warszawa 2017.

[25] Bąkowska K., Gniazdowski M., Lachowicz M., *Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2019.

[26] Tamże, s. 8.

Pewne pole do potencjalnych nadużyć w kontekście CIT stanowi bogaty w Polsce obszar ulg i zwolnień podatkowych, które negatywnie wpływają na transparentność systemu. W kontekście luk podatkowych znaczenie mają także: legalna działalność niezarejestrowana i nielegalna działalność, czyli tak zwana szara strefa. Swoje marginalne znaczenie ma także czarna strefa, która stanowi wprost działalność przestępczą. Także zjawisko szarej strefy stało się w ostatnich latach polem zainteresowania organów kontrolnych. Ilustrują to wyniki badania przeprowadzonego na zlecenie największych firm sektora tytoniowego w Polsce. Według raportu Instytutu Doradztwa i Badania Rynku Almares[27] od roku 2015 szara strefa na rynku wyrobów tytoniowych regularnie się kurczy. O ile w roku 2015 z nielegalnego źródła pochodził średnio co piąty wypalany w Polsce papieros, o tyle w roku 2022 szara strefa w odniesieniu do sektora szacowana była na zaledwie 5,35 procenta.

Z uwagi na często nieuchwytny z ekonomicznego puntu widzenia charakter, wielkość luki w CIT stanowi w znacznej mierze efekt zebranych danych szacunkowych. Polski Instytut Ekonomiczny w raporcie *Luka CIT w Polsce*[28] podaje, że w latach 2019-2020 poziom luki w CIT ustabilizował się na poziomie około 30 procent teoretycznych dochodów z CIT[29]. Oznacza to – przywołując sugestywny obraz autorstwa ekspertów PIE – że z każdych 100 zł podatku, które powinny wpływać do budżetu państwa i samorządów, otrzymują one realnie tylko około 70 zł. Według szacunków luka w CIT w roku 2020 wynosiła między 20 a 25 mld zł. Ostatnie lata to także okres dynamicznych zmian dotyczących skali zjawiska.

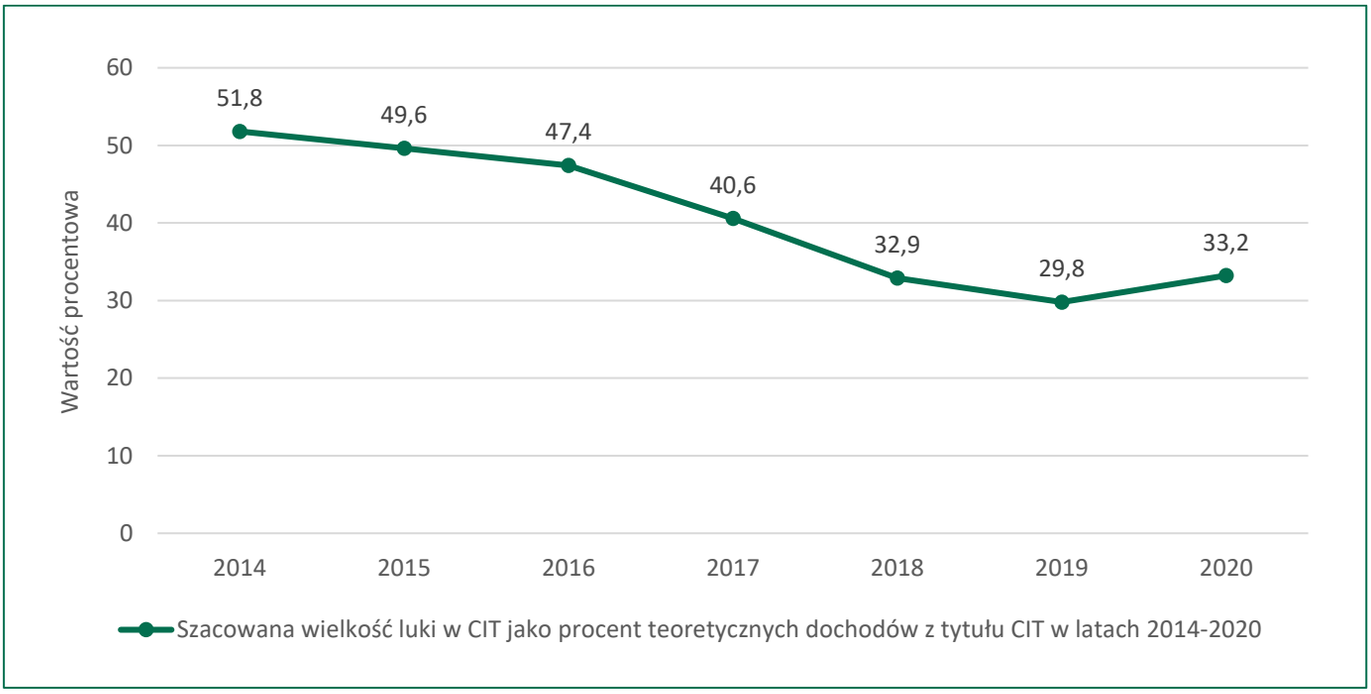
W roku 2014 wielkość luki w CIT stanowiła około 51,8 proc. teoretycznych wpływów z tytułu tego podatku. Przekładało się na kwotę około 31,8 mld złotych. W roku 2015 wyniosła 49,6 teoretycznych wpływów, co stanowiło równowartość niespełna 32,2 mld zł. W roku 2016 trend spadkowy względem wielkości luki kontynuował tendencję i wyniósł 47,4 proc., czyli około 30,3 mld zł.

Realne efekty wdrażania działań uszczelniających dały się zauważyć już w roku 2017. Wówczas to szacunkowa wielkość luki CIT zmniejszyła się do poziomu 40,6 proc., co przełożyło się na równowartość 25,9 mld zł. W roku 2018 postępujący proces kurczenia się luki doprowadził do jej ograniczenia do poziomu 29,8 proc (21,5 mld zł).

Początek pandemii przyniósł jednak ożywienie względem zasięgu stosowania mechanizmów optymalizacyjnych, co przełożyło się na wzrost luki do poziomu 33,2 proc. teoretycznych wpływów i wartość 26 mld złotych. Można to wytłumaczyć specyfiką roku 2020, w którym to wciąż utrzymywała się dobra sytuacja firm zatrudniających powyżej 10 pracowników, a zatem tych przedsiębiorstw, które stanowią najliczniejszą grupę płatników podatku dochodowego od osób prawnych. Dochody z CIT rosły zachowując dynamikę z ostatnich lat. Jak wskazuje PIE „nadwyżka operacyjna brutto przedsiębiorstw finansowych i niefinansowych wzrosła o 7 proc., a nominalny PKB o 1,5 proc. Faktyczne dochody z CIT także wzrosły (o niecałe 2 mld PLN – z 51 mld do 53 mld), ale wolniej niż dochody teoretyczne”[30]. Przełożyło się to na wzrost luki w CIT.

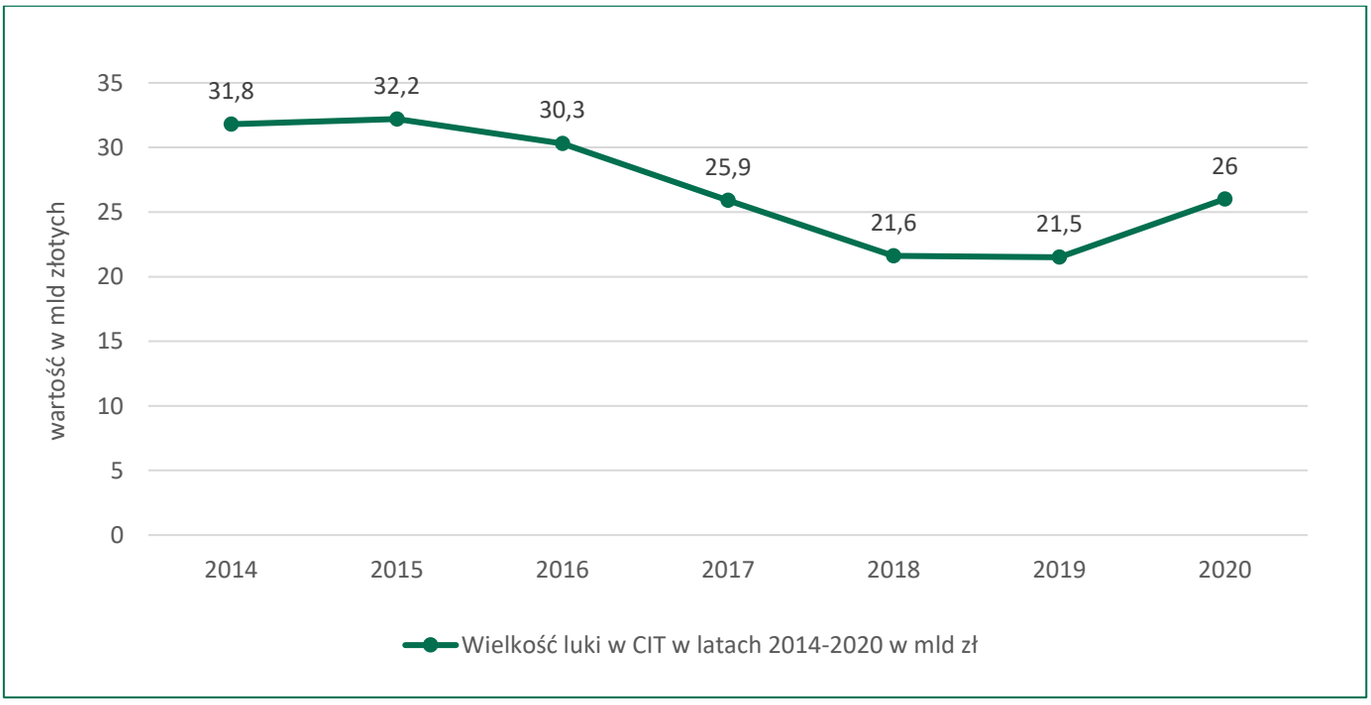
[27] Por. Skwirowski P…
[28] Op. cit., Sawulski, J., Klucznik, M., Reczek, M., Rybacki, J., *Luka CIT w Polsce*, Working Paper, nr 2, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2022.
[29] Tamże, s. 6.
[30] Tamże, s. 6.

WYKRES 4. Szacowana wielkość luki w CIT jako procent teoretycznych dochodów z tytułu CIT w latach 2014-2020



Źródło: Polski Instytut Ekonomiczny

WYKRES 5. Wielkość luki w CIT w latach 2014-2020 w mld zł



Źródło: Polski Instytut Ekonomiczny

Niwelowanie luki w CIT i jednoczesny wzrost wpływów z tytułu tego podatku ma kapitalne znaczenie szczególnie w odniesieniu do jednostek samorządu terytorialnego. Do budżetów gmin trafia 6,71 procenta wpływów z CIT pochodzących od podmiotów z siedzibą na terytorium danej gminy[31]. Odpowiednio 1,4 procenta wpływów zasila budżety powiatów, jak czytamy w raporcie *Liderzy CIT. Jak polskie firmy płacą podatki*, a 14,75 procenta budżety województw. Naturalnie najwyższe wpływy z tytułu CIT notują samorządy charakteryzujące się największą aktywnością przedsiębiorstw.

Według danych Polskiego Instytutu Ekonomicznego[32] niepokojąca jest tendencja do wzrostu zagranicznej luki CIT w latach 2014-2020, która rozrosła się z 2,3 mld zł w roku 2014 do aż 4,1 mld zł w roku 2020. 4,1 mld złotych wyniósł także w 2020 roku ubytek w dochodach CIT związany z transgranicznymi wypłatami zysków kapitałowych. Tylko w okresie między 2019 a 2020 rokiem luka ta zwiększyła się o około 500 mln złotych. Polska wpisuje się tu w model, z którym borykają także inne kraje. Jak wskazują Tørsløv, Wier i Zucman[33] transfery zysków to problem, z którym wciąż nie mogą poradzić sobie dynamicznie rozwijające się gospodarki. PIE podaje, że tylko w roku 2020 aż 59 procent zysków wytransferowanych poza granice naszego kraju powędrowało w dwóch kierunkach – do Irlandii i Królestwa Niderlandów, skąd w znacznej części trafiły do rajów podatkowych.

W latach 2019-2020 poziom luki w CIT ustabilizował się na poziomie około 30 procent teoretycznych dochodów z CIT.

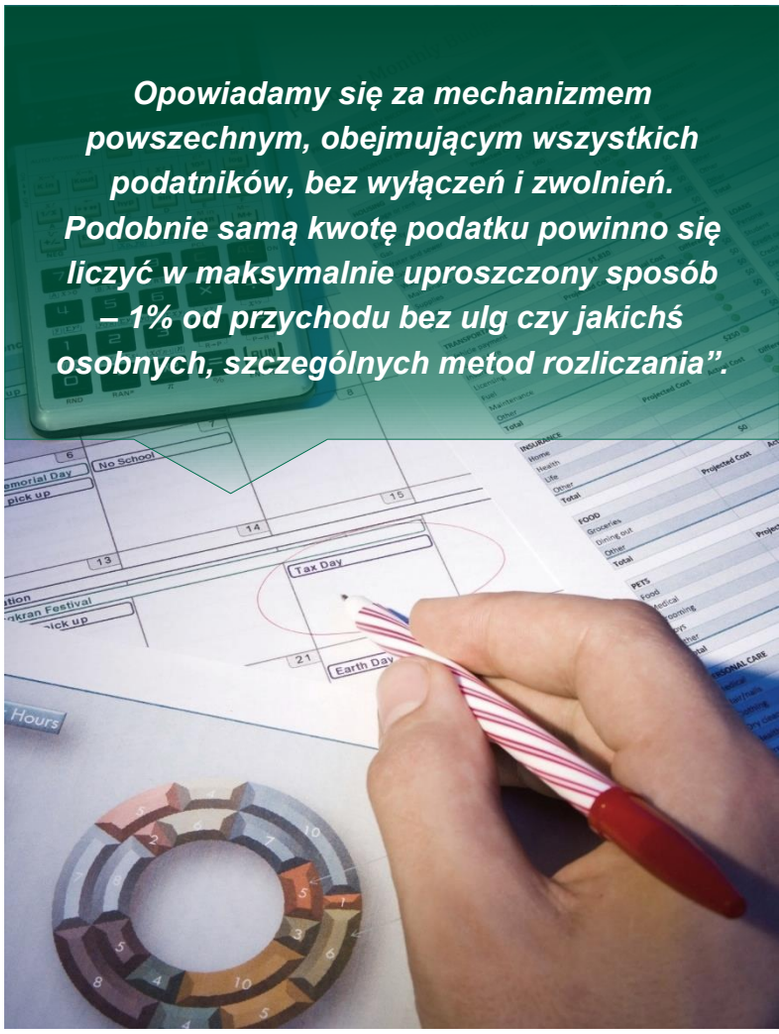
[31] Op. cit., Czerniak A...
[32] Sawulski, J., op. cit., s. 4.
[33] Tørsløv, T., Wier, L.S., Zucman, G., *The Missing Profits of Nations*, 2021..

CIT CZY PODATEK PRZYCHODOWY?

W ostatnich latach swoją frekwencyjność zwiększyły postulaty zastąpienia CIT podatkiem przychodowym. Ruch ten miałby przyczynić się do ograniczenia skali luki podatkowej przez powszechność i trudność stosowania wyłączeń od nowej konstrukcji przepisów.

Koncepcja „nowego" podatku jest stosunkowo prosta. W dokumencie *Minimalny CIT trzeba albo radykalnie uprościć, albo z niego zrezygnować – komentarz Związku Przedsiębiorców i Pracodawców*[34] czytamy: „Nasz pomysł na podatek przychodowy – niezależnie od tego, czy miałby on zastąpić CIT (w idealnym scenariuszu), czy też miałby stanowić systemową gwarancję, że podatek od osób prawnych będzie wpłacany do budżetu w godziwej wysokości – jest wyjątkowo prosty. Opowiadamy się za mechanizmem powszechnym, obejmującym wszystkich podatników, bez wyłączeń i zwolnień. Podobnie samą kwotę podatku powinno się liczyć w maksymalnie uproszczony sposób **– 1% od przychodu bez ulg czy jakichś osobnych, szczególnych metod rozliczania**". Zdaniem Związku Przedsiębiorców i Pracodawców podatek przychodowy to jedyna realna szansa na zatrzymanie międzynarodowych schematów optymalizacyjnych, które są odpowiedzialne za odprowadzanie przez niektóre firmy marginalnie niskiego podatku.

Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia choćby w kontekście spółek mających „niemieckie korzenie" i funkcjonujących na gruncie polskiego prawa[35]. W czerwcu 2022 roku ZPP zbadał 18 „największych i najbardziej rozpoznawalnych" tego typu przedsiębiorstw w Polsce i, bazując na danych Ministerstwa Finansów oraz Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumenta, wyliczył, że w latach 2012-2020 zaledwie 4 z 18 analizowanych spółek zapłaciły CIT w wysokości przekraczającej 1 procent przychodów. „Rekordzista" zapłacił CIT w wysokości 0,003 procenta przychodu, otrzymując jednocześnie w badanym okresie wysoką pomoc publiczną. Przywołana wysokość pomocy publicznej w tym samym okresie stanowiła niemal 200-krotnosć odprowadzonego CIT.



[34] *Minimalny CIT trzeba albo radykalnie uprościć, albo z niego zrezygnować – komentarz Związku Przedsiębiorców i Pracodawców*, ZPP, Warszawa 2022.

[35] *CIT to podatek de facto dobrowolny, potrzeba kompleksowych zmian*, ZPP, Warszawa 2022.

Podatek przychodowy byłby zatem nakładany na przychód uzyskiwany przez podatnika bez możliwości jego pomniejszenia o koszty uzyskania. Wbrew części zarzutów, wprowadzenie podatku przychodowego od osób prawnych byłoby najzupełniej zgodne z prawem Unii Europejskiej, co potwierdzają liczne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Danina nie mogłaby jednak posiadać cech podatku obrotowego[36] w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112. Jak tłumaczy prof. Adam Mariański[37] „ustawodawca ma możliwość takiego kształtowania elementów konstrukcyjnych podatku, aby podatek przychodowy nie nabrał cech właściwych dla podatku od wartości dodanej. Przykładowo zabieg taki może polegać na niewprowadzaniu mechanizmu odliczania podatku naliczonego na poprzednim etapie obrotu".

Koniecznym, w kontekście potencjalnego wprowadzenia podatku przychodowego, jest także ustalenie jego konstrukcji w sposób, który nie będzie naruszał zasad konkurencji oraz pozostanie w zgodzie z unijnymi regulacjami. Przepisy nie mogą także prowadzić do jakichkolwiek przejawów dyskryminowania krajowych i zagranicznych podatników, co – jak wskazują eksperci – często stanowi pokusę przy debacie dotyczącej nowej konstrukcji systemu podatkowego. Celem zbadania szczegółowego zakresu zgodności podatku przychodowego z prawem Unii Europejskiej, należy poddać analizie regulacje dotyczące harmonizacji podatków bezpośrednich oraz podatków pośrednich[38].

Podatek przychodowy od osób prawnych podlegałby restrykcyjnej ocenie szczególnie w kontekście harmonizacji negatywnej. Oznacza to, że wprowadzane potencjalnie przepisy nie mogłyby prowadzić do „nieuzasadnionej i arbitralnej dyskryminacji podatników, w szczególności podatników krajowych i zagranicznych"[39]. Jak podkreśla Mariański harmonizacja negatywna, zgodnie z linią ukształtowaną przez orzecznictwo luksemburskie[40], jest stosowana szczególnie restrykcyjnie.

Podatek przychodowy powinien być tak skonstruowany, aby:

- ***nie nabrał cech właściwych dla podatku od wartości dodanej***
- ***nie naruszał zasad konkurencji***
- ***był w zgodzie z unijnymi regulacjami***
- ***nie dyskryminował krajowych i zagranicznych podatników.***

Należy także zauważyć, że w pewnej formie podatek przychodowy jest dziś obecny w krajowym systemie w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych czy podatku od określonych zysków z kapitałów pieniężnych. Jak pisze Mariański[41] zastąpienie podatku dochodowego od osób prawnych podatkiem przychodowym przełożyłoby się na zdecydowane uszczelnienie systemu i znacząco utrudniłoby transfery zagraniczne dochodu do krajów o „opłacalnej" jurysdykcji podatkowej.

---

36 Por. wyrok TSUE z dnia 17 lipca 2008 roku w sprawie C-426/07 Dariusz Krawczyński; wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 roku w sprawie C-502/07 K-1 sp. z o.o.

37 Mariański A., *Opinia prawna w przedmiocie podatku przychodowego od osób prawnych*, [w:] *Płaca+ Podatki-. Ustawa Dzierżawskiego. Zarys koncepcyjny nowego systemu podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich oraz pośrednich*, red. Pawlak M., ZPP, Warszawa 2017, s. 29.

38 Tamże, s. 30-33.

39 Tamże, s. 33.

40 Por. wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08, Block, dotyczący podwójnego opodatkowania spadków w kontekście swobody przepływu kapitału.

41 Op. cit., Mariański A…, s. 30.

Mariański podkreśla, że „sama idea podatku przychodowego od osób prawnych *per se* nie ogranicza żadnej ze swobód wspólnego rynku i w pełni możliwe jest takie ukształtowanie elementów konstrukcyjnych podatku przychodowego od osób prawnych, które pozostawałyby w zgodzie z fundamentalnymi zasadami, obecnymi na gruncie prawa unijnego".

Biorąc pod uwagę wciąż znaczącą wielkość luki CIT w Polsce, trudno dziwić się przedsiębiorstwom negatywnie odnoszącym się do kwestii zastąpienia podatku dochodowego od osób prawnych niskim podatkiem przychodowym. Jak uważa Robert Gwiazdowski[42] „Podatek przychodowy nie jest dobry dla tych, którzy dziś nie płacą podatku dochodowego, tylko dla tych, którzy go płacą. Ci, którzy prowadzą działalność gospodarczą charytatywnie, bo ciągle mają straty, w dalszym ciągu będą mogli to robić".

Zastąpienie CIT podatkiem przychodowym to również większe poczucie stabilności przedsiębiorstw, wyrównanie szans konkurencji rynkowej i pozbawienie fiskusa możliwości decydowania o tym, czy dany wydatek można uznać za koszt.

Podatek przychodowy nie jest dobry dla tych, którzy dziś nie płacą podatku dochodowego, tylko dla tych, którzy go płacą.

Warto także przypomnieć, że w 2021 Centrum im. Adama Smitha przeprowadziło symulację dotyczącą zastąpienia ówczesnego CIT (stan na rok 2018) podatkiem przychodowym ze stawką 1,49 proc. Jej wyniki wskazują na wzrost wpływów podatkowych o 91 proc. z poziomu 45,3 mld zł do 86,6 mld zł. Co warte odnotowania na potrzeby analizy przyjęto dobrowolność tej daniny dla najmniejszych firm oraz wyłączenie z niego instytucji finansowych.

Zastąpienie podatku dochodowego od osób prawnych podatkiem przychodowym przełożyłoby się na zdecydowane uszczelnienie systemu i znacząco utrudniłoby transfery zagraniczne dochodu do krajów o „opłacalnej" jurysdykcji podatkowej.

[42] Gwiazdowski R., *Słów kilka o podatku przychodowym*, [w:] *Płaca+ Podatki-. Ustawa Dzierżawskiego. Zarys koncepcyjny nowego systemu podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich oraz pośrednich*, red. Pawlak M., ZPP, Warszawa 2017, s. 39.

BIBLIOGRAFIA

- *Agresywna optymalizacja podatkowa w zakresie CIT*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2019.
- *Bariery prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce*, Maison & Partners, Warszawa 2023.
- Bąkowska K., Gniazdowski M., Lachowicz M., *Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2019.
- *CIT to podatek de facto dobrowolny, potrzeba kompleksowych zmian*, ZPP, Warszawa 2022.
- Gajewski, D., *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Gajewski J., Laskowska M., Kusy R., *Raport CASP. Struktura wpływów podatkowych z CIT w Polsce w latach 2016–2018 w kontekście uszczelnienia systemu podatkowego*, SGH, Warszawa 2019.
- Gwiazdowski R., *Słów kilka o podatku przychodowym*, [w:] *Płaca+ Podatki-. Ustawa Dzierżawskiego. Zarys koncepcyjny nowego systemu podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich oraz pośrednich*, red. Pawlak M., ZPP, Warszawa 2017.
- Klonowska, A., *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- *Regulacje gospodarcze powinny wchodzić w życie raz w roku, po co najmniej 12 miesiącach – to recepta na niestabilność przepisów – komentarz Związku Przedsiębiorców i Pracodawców,* ZPP, 2022.
- *Minimalny CIT trzeba albo radykalnie uprościć, albo z niego zrezygnować – komentarz Związku Przedsiębiorców i Pracodawców*, ZPP, Warszawa 2022.
- Mariański A., *Opinia prawna w przedmiocie podatku przychodowego od osób prawnych*, [w:] *Płaca+ Podatki-. Ustawa Dzierżawskiego. Zarys koncepcyjny nowego systemu podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich oraz pośrednich*, red. Pawlak M., ZPP, Warszawa 2017.
- Nawrot R.A., *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Difin, Warszawa 2018.
- *Płaca + Podatki -. Ustawa Dzierżawskiego. Zarys koncepcyjny nowego systemu podatkowego w zakresie podatków bezpośrednich oraz pośrednich*, pod red. Pawlak M., ZPP, Warszawa 2017.
- Sawulski, J., Klucznik, M., Reczek, M., Rybacki, J., *Luka CIT w Polsce*, Working Paper, nr 2, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2022.
- *Szacunkowe dane o wykonaniu budżetu państwa za styczeń-grudzień 2022 roku*, Ministerstwo Finansów, Warszawa, marzec 2023 r.
- Tørsløv, T., Wier, L.S., Zucman, G., *The Missing Profits of Nations*, 2021.
- *Zwolnij, szkoda firm. Vacatio legis w polskim prawie gospodarczym, czyli ile czasu otrzymują przedsiębiorcy na dostosowanie się do zmian prawnych?*, Grant Thornton, Warszawa 2022 r.

Źródła internetowe:

- *Indywidualne dane podatników CIT,* https://www.gov.pl/web/finanse/indywidualne-dane-podatnikow-cit.
- *KAS wykryła oszustwo podatkowe na ponad 2 mln zł*, https://www.gov.pl/web/kas/kas-wykryla-oszustwo-podatkowe-na-ponad-2-mln-zl.
- *KAS wykryła zaniżenie przychodu przez spółkę o ponad 6,1 mln zł,* https://www.gov.pl/web/kas/kas-wykryla-zanizenie-przychodu-przez-spolke-o-ponad-6-1-mln-zl.
- *Po kontroli KAS firma wpłaciła ponad 31 mln zł zaległego podatku*, https://www.gov.pl/web/kas/po-kontroli-kas-firma-wplacila-ponad-31-mln-zl-zaleglego-podatku.
- *Po kontroli KAS firma wpłaciła 34 mln zł zaległego podatku CIT*, https://www.gov.pl/web/kas/po-kontroli-kas-firma-wplacila-34-mln-zl-zaleglego-podatku-cit.
- Skwirowski P., *Mniejsza szara strefa tytoniowa*, https://www.rp.pl/handel/art38267941-mniejsza-szara-strefa-tytoniowa.
- *Tax Foundation: Polski system podatkowy na 28. miejscu w międzynarodowym rankingu konkurencyjności podatkowej*, https://www.inforlex.pl/dok/tresc,FOB0000000000005684731,Tax-Foundation-Polski-system-podatkowy-na-28-miejscu-w-miedzynarodowym-rankingu-konkurencyjnosci-podatkowej.htm

580 000
pracowników
w firmach
członkowskich

19
organizacji
regionalnych

23
organizacje
branżowe

ZPP
ZWIĄZEK PRZEDSIĘBIORCÓW
I PRACODAWCÓW

SKONTAKTUJ SIĘ Z NAMI

WWW. ZPP.NET.PL

13 500
cytowań w mediach
rocznie

129 000
followers – profile na
Twitter

130 000
fanów
na Facebook

740 000
minimalny zasięg
miesięczny
na Facebook

ZPP

WWW.ZPP.NET.PL

ZWIĄZEK PRZEDSIĘBIORCÓW I PRACODAWCÓW