

## **UZASADNIENIE**

*do projektu ustawy z dnia ... o zmianie ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.*

### **CZEŚĆ I. ZAGADNIENIA OGÓLNE.**

#### **Dział I. Wstęp.**

Nie ulega wątpliwości, że obecny stan systemu opodatkowania osób prawnych w Polsce charakteryzuje niska i spadająca efektywność fiskalna oraz głębokie wady koncepcyjne wynikające z wieloletnich zaniedbań legislacyjnych. Od lat obserwujemy dramatyczny spadek realnych, a nawet nominalnych dochodów z tego podatku.. Dzieje się tak przede wszystkim dlatego, że przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych są nieczytelne, co stanowi konsekwencję jej wielu nieprzemyślanych lub wręcz wadliwych nowelizacji. Często zdarza się, że przepisy nie są przystosowane do obecnych realiów ekonomicznych, gospodarczych i społecznych, przez co zawierają wiele rozwiązań szkodliwych dla finansów publicznych, anachronicznych lub dyskryminacyjnych. Konsekwencją powyższego jest powszechne zjawisko unikania opodatkowania przez podatników, gdyż mają oni przeświadczenie, że obiektywna skuteczność ich skontrolowania na większą skalę jest czymś mało realnym. Warto wskazać, że adresatem wielu regulacji są ciągle ci sami podatnicy, którzy już w znacznym stopniu są obciążani daninami publicznymi, przy jednoczesnym istnieniu wielu sfer, które nie są w ogóle opodatkowane.

Do najważniejszych uregulowań projektowanej nowelizacji ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zwaną dalej „ustawą nowelizującą” należy:

- 1) wprowadzenie 15 % stawki podatku (w miejsce obowiązującej 19 % stawki) dla małych podatników, czyli podatników, u których wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje

się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1.000 zł;

- 2) wprowadzenie obowiązku składania deklaracji w trakcie roku podatkowego o wysokości dochodu (straty) osiągniętego od początku roku podatkowego dla podatników podatku dochodowego przy uwzględnieniu trzech założeń bazowych:
  - [ wprowadzenie deklaracji miesięcznych jako rozwiązania fakultatywnego dla każdego podatnika,
  - [ wprowadzenie deklaracji kwartalnych jako rozwiązania obligatoryjnego dla podatników nie będących małymi podatnikami,
  - [ mali podatnicy nie mają obowiązku składania żadnych deklaracji, ale mogą dobrowolnie składać deklaracje miesięczne albo kwartalne;
- 3) wyłączenie z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych kwot wydatków inwestycyjnych;
- 4) wprowadzenie opodatkowania odpłatnego zbycia majątku podatnika, w następstwie którego dochodzi do wyłączenia lub ograniczenia opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych podatnika tego podatku w roku podatkowym, w porównaniu z poprzednim okresem podatkowym – tzw. „podatek wyjścia”;
- 5) wprowadzenie instytucji prawnej informowania organów podatkowych o wszelkich transakcjach dokonywanych w celu uzyskania efektu optymalizacji zobowiązań podatkowych (dobrowolnych i obowiązkowych);
- 6) zmiana przepisów o podmiotach powiązanych i tzw. dokumentacji cen transferowych w celu ograniczenia zjawisk skutkujących transferowaniem dochodów za granicę (w obszar poza jurysdykcję polskich organów podatkowych) poprzez rozszerzenie obowiązków informacyjnych o transakcjach z podmiotami powiązanymi;
- 7) opodatkowanie dochodów nieujawnionych przez podatników poprzez rozszerzenie podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych o przypadki, w których podatnik nie wykazał dochodu do opodatkowania, a właściwy organ podatkowy taki dochód określił – z zastosowaniem 50 % stawki podatku;
- 8) opodatkowanie pozornych strat uzyskanych przez podatników dzięki rozszerzeniu podstawy opodatkowania o przypadki, w których wystąpi różnica między kwotą

straty określonej przez organ podatkowy a kwotą straty zadeklarowanej przez podatnika, z zastosowaniem 31 % stawki podatku.

Podkreślenia wymaga, że projektowane przepisy w dużej mierze mają swoje źródło w następujących poselskich projektach ustaw:

- 1) o podatku dochodowym (projekt z 2011 r.);
- 2) o szczególnych rozwiązaniach przeciwdziałających skutkom kryzysu finansów publicznych w latach 2015-2019 (projekt z 2013 r.).

## **Dział II. Charakterystyka głównych założeń projektu raportu Komisji Specjalnej do spraw Interpretacji Prawa Podatkowego i Innych Środków o Podobnym Charakterze lub Skutkach.**

W dniu 20 lipca 2015 r. Komisja Specjalna do spraw Interpretacji Prawa Podatkowego i Innych Środków o Podobnym Charakterze lub Skutkach (TAXE)<sup>1</sup> opublikowała projekt raportu dotyczącego interpretacji prawa podatkowego Państw Członkowskich i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach. Raport ten zaczyna się od omówienia skandalu LuxLeaks: w dniu 5 listopada 2014 r. Międzynarodowe Konsorejum Dziennikarzy Śledczych opublikowało ponad 28 000 stron tajnych dokumentów określających ponad 500 prywatnych uzgodnień podatkowych między administracją podatkową w Luksemburgu, a ponad 300 międzynarodowych korporacji w latach pomiędzy 2002 a 2010 r. Dokumenty te ujawniły zakres stosowania tajnych ofert opodatkowania, których celem było jak najdalej idące zmniejszanie zobowiązań podatkowych. W tym celu podmioty te przenosiły siedziby swoich działalności gospodarczych do Luksemburga. Komisja jednocześnie podkreśla, że tego typu działania nie są odosobnione, lecz są często praktykowane przez niektóre Państwa Członkowskie. Podejście tych Państw do przedstawionego problemu również wymaga omówienia, gdyż w erze globalizacji, digitalizacji i swobody przepływu kapitału zostały stworzone dogodne warunki do zwiększania konkurencji podatkowej między Państwami Członkowskimi a także z państwami trzecimi, w celu przyciągnięcia inwestycji i działalności gospodarczej. Proces ten jest realizowany poprzez wprowadzanie szkodliwych systemów podatkowych, które stosują specjalne stawki podatkowe na poziomie znacznie korzystniejszym niż w krajach sąsiednich. Skutkiem takich działań jest postępujący spadek dochodów budżetowych w tych Państwach Członkowskich, w których podmioty te przestały

---

<sup>1</sup> zwana dalej „Komisją specjalną”

płacić podatki dochodowe. Państwa te często nie są w stanie przewidzieć i zwalczać powstanie możliwych luk w ich systemach podatkowych. Przyczyną tego stanu rzeczy jest fakt oparcia obowiązujących w krajach uprzemysłowionych modeli podatków dochodowych od osób prawnych w głównej mierze na rozwiązaniach pochodzących jeszcze z pierwszej połowy XX wieku, czyli z okresu, w którym działalność transgraniczna była w znaczny sposób ograniczona. Postępująca globalizacja przestępstw transgranicznych radykalnie zwiększyła możliwości prowadzenia działalności gospodarczej oraz sposób funkcjonowania poszczególnych rynków. Mimo to krajowe i międzynarodowe przepisy w dziedzinie opodatkowania nie sprostały temu tempu i w rezultacie w przeważającej części pozostają w tyle za rozwojem otoczenia biznesu.

Komisja specjalna zwraca szczególną uwagę na to, że „innowacyjne” systemy unikania zobowiązań podatkowych są projektowane i promowane przez niektóre firmy doradztwa podatkowego, audytu i działań doradczych przeznaczonych do obsługi administracji podatkowych z jednej strony, oraz wykorzystując słabości krajowych przepisów podatkowych do świadczenia usług planowania podatkowego dla przedsiębiorstw wielonarodowych z drugiej strony. Komisja specjalna tym samym proponuje wprowadzenie przez Komisję sankcji dla firm wykonawczych lub promujących unikanie opodatkowania i agresywne planowanie podatkowe, w szczególności w odniesieniu do dostępu do finansowania z budżetu UE oraz wszelkich funkcji doradczej w instytucjach UE. Prace Komisji specjalnej były utrudnione przez fakt, że wiele z Państw Członkowskich oraz międzynarodowych korporacji nie było zainteresowanych nawiązaniem współpracy. Spośród 18 zaproszonych międzynarodowych korporacji, tylko 4 zgodziły się wystąpić przed Komisją specjalną.

Spadek dochodów budżetu z podatku dochodowego od osób prawnych w Państwach Członkowskich jest również spowodowany zbyt skomplikowanymi przepisami poszczególnych systemów podatkowych oraz różnicami między tymi systemami, co z kolei stanowi przyczynę powstawania luk wykorzystywanych przez międzynarodowe korporacje w celu agresywnego planowania podatkowego. Skutek takiego działania jest jeden: trwały spadek dochodów w państwach, w których międzynarodowe korporacje prowadzą faktyczną działalność na rzecz państw, do których została przeniesiona ich siedziba działalności gospodarczej. Jest w czym wybierać, gdyż w samej UE można wyróżnić aż 28 systemów podatkowych, różniących się zarówno w sferze definicji podstawy opodatkowania, jak również wysokościach stawek podatkowych. Stan ten również komplikuje istnienie autonomicznych systemów podatkowych w UE (np. terytoria zamorskie). Zawieranie umów o

unikaniu podwójnego opodatkowania zarówno z Państwami Członkowskimi, jak i krajami trzecimi, również negatywnie wpływa na zaistniałą sytuację. Komisja specjalna uwypukla również brak współpracy między Państwami Członkowskimi w sprawach podatkowych. Z tego względu zaleca, aby wprowadzić system wymiany informacji podatkowych, który pozwoliłby uwzględnić opodatkowanie określonych strumieni dochodów lub transakcji. W przeciwnym razie obecna sytuacja, w której olbrzymie zyski generowane przez międzynarodowe korporacje w poszczególnych Państwach Członkowskich, będą opodatkowane w innych państwach, przy zastosowaniu bardzo niskich stawek podatkowych lub też w ogóle nie będą podlegały opodatkowaniu. Zdaniem Komisji agresywne planowanie podatkowe międzynarodowych korporacji może spowodować zbliżoną do zera efektywność stawek podatkowych dla zysków generowanych w krajach Europy. Unikanie opodatkowania osób prawnych ma bezpośredni wpływ na budżety krajowe oraz na podział ciężaru podatkowego między poszczególnymi kategoriami podatników, jak również między czynnikami ekonomicznymi, co w rezultacie prowadzi do sytuacji, w której niektórzy z podatników o najwyższych przychodach płacą niewspółmiernie mniejsze podatki niż najbardziej dotknięci przez kryzys gospodarczy i finansowy zwykli obywatele oraz mali i średni przedsiębiorcy. Komisja specjalna podkreśla, że każdego roku, **około 1000 mld euro (bilion euro) dochodów podatkowych jest potencjalnie utraconych w wyniku łącznego działania oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania w UE. Najbardziej ostrożne szacunki wskazują na globalne straty rocznych budżetów krajowych Państw Członkowskich z powodu unikania opodatkowania w wysokości co najmniej 50 mld euro.**

Komisja specjalna stoi na stanowisku, że krajowe systemy preferencyjne i niski poziom koordynacji między systemami podatkowymi państw członkowskich, pomimo skutecznych połączeń gospodarczych i współdziałaniu w ramach rynku wewnętrznego, sprzyjają powstawaniu szeregu nieścisłości, **pozwalających na agresywne planowanie podatkowe, podwójne odliczenia, czy też podwójny brak opodatkowania, za pośrednictwem jednej lub kilku z następujących praktyk: stosowanie cen transferowych, transferu ryzyka, czy też arbitrażu podatkowego.** Komisja opracowała przykładową listę szkodliwych praktyk podatkowych, do których można zaliczyć:

- 1) rozbieżność definicji zakładu i rezydencji podatkowej oraz relacji z treści ekonomicznej;
- 2) odliczenie interesów teoretycznych (umożliwiających firmom do odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu fikcyjne odsetki wyliczone na podstawie kryterium kapitałów własnych swoich wspólników);

- 3) praktyki związane z powstaniem przychodu z poszczególnych źródeł (firma może uzyskać pisemne potwierdzenie od organu podatkowego, że jej dochód do opodatkowania nie obejmuje tych zysków, które nie zostały zrealizowane w sytuacji "stand-alone");
- 4) niejasne lub nieskoordynowane przepisy dotyczące cen transferowych;
- 5) preferencyjne stawki, w szczególności w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych (patenty, wiedza lub pudełko IP);
- 6) zwolnienie z podatku u źródła od odsetek, dywidend i należności licencyjnych za pomocą dwustronnych umów podatkowych;
- 7) różnice w nazewnictwie między państwami członkowskimi (jednostki hybrydowe lub pożyczki hybrydowe); oraz
- 8) w przypadku Szwajcarii, specjalne systemy podatkowe na poziomie kantonów dla firm zagranicznych;

Według Komisji specjalnej, aż 72% przesunięć zysków w UE odbywa się przez kanały cen transferowych oraz lokalizację własności intelektualnej. Ponadto wiele Państw Członkowskich w ostatnich latach stworzyło specjalne programy redukcji podatku od osób prawnych, aby przyciągnąć przedsiębiorstwa. Komisja ta uważa takie programy za typowe przykłady stosowania szkodliwej konkurencji podatkowej. Pomimo znacznej liczby sporów prawnych w UE wynikających z różnych interpretacji tych samych zasad dotyczących cen transferowych, nie ma skutecznego mechanizmu rozstrzygania sporów powstałych na poziomie europejskim. Jest tak dlatego, ponieważ rozstrzygnięcie spraw wniesionych do Międzynarodowego Sądu Arbitrażowego w sprawie cen transferowych może potrwać nawet do ośmiu lat, przyczyniając się do niepewności prawnej dla przedsiębiorców i administracji podatkowej poszczególnych Państw Członkowskich. Państwa te zdają się zauważyć przedstawiony problem, gdyż wiele z nich wprowadziło lub zamierza wprowadzić środki w celu unikania sytuacji, w której w ogóle nie dochodzi do opodatkowania. Proces ten odbywa się m.in. poprzez dopracowywanie definicji ustawowych tak, aby bardziej odpowiadały one obecnym realiom (np. definicja stałego zakładu). Taki stan rzeczy stwarza jednak spore zagrożenie, gdyż może przyczynić się do odmiennego definiowania poszczególnych zjawisk gospodarczych normowanych przez Państwa Członkowskie, co w rezultacie da ten sam efekt w postaci powstawania „luk”.

Komisja specjalna podkreśliła kluczową rolę czterech największych firm doradczych i księgowych ("Big Four"), w zakresie projektowania i marketingu schematów unikania opodatkowania, które bazują na różnicach między systemami prawnymi Państw Członkowskich. Firmy te zdają się czerpać znaczną część swoich przychodów z usług

podatkowych oraz dominować w większości rynków audytu Państw Członkowskich. W rezultacie dochodzi do powstania oligopolu na tych rynkach. **Komisja specjalna zwraca również uwagę na fakt, że firmy te bardzo często świadczą usługi na rzecz władz oraz organów podatkowych Państw Członkowskich oraz jednocześnie świadczą usługi planowania podatkowego mające na celu wykorzystywanie słabości wśród przepisów podatkowych tychże Państw, dla korzyści międzynarodowych korporacji. Tym samym zdaniem Komisji specjalnej dochodzi do konfliktu interesów klientów tych firm.** Jako przykład takiego działania można wskazać próbę stworzenia platformy dla podatku dobrych rządów (Platform for Tax Good), która miała zostać realizowana przez wspólne dojsięcie do konsensusu pomiędzy zainteresowanymi w kwestii unikania zobowiązań podatkowych, w szczególności w kontekście cen transferowych (Transfer Pricing Forum); w rezultacie powstał szereg wytycznych dotyczących kwestii technicznych okolicznych cen transferowych. **Transfer Pricing Forum jednak składa się również z przedstawicieli firm księgowych Big Four, które przyczyniają się do prac nad wytycznymi cen transferowych, w tym samym czasie doradzając korporacjom, jak uniknąć podatków poprzez stosowanie cen transferowych, co jest już skandalem politycznym.**

W związku z kryzysem gospodarczym oraz skandalem LuxLeaks, problem agresywnego planowania podatkowego przez międzynarodowe korporacje został zauważony przez Państwa Członkowskie, OECD oraz grupę G20; mimo to do tej pory nie zanotowano znaczącego postępu w zwalczaniu tej praktyki. Mimo to Komisja specjalna z zadowoleniem przyjmuje komunikat Komisji w sprawie przejrzystości podatkowej z marca 2015 r. i planu działania na rzecz sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania osób prawnych w UE w czerwcu 2015 roku. Podkreśla jednak, że teksty te mogą być traktowane jedynie jako kroki w dobrym kierunku i że spójne ramy przepisów prawnych i koordynacji administracyjnej są potrzebne w trybie pilnym, również na rzecz małych i średnich przedsiębiorstw, gdyż na nich ciąży cały ciężar podatkowy. Międzynarodowe korporacje mogłyby stworzyć prawdziwy wzrost gospodarczy płacąc należne podatki na rynku wewnętrznym.

Komisja specjalna zwróciła również uwagę na to, że w ramach rynku wewnętrznego, nowe podmioty oraz mali i średni przedsiębiorcy **są karani w stosunku do korporacji międzynarodowych, które mogą przesunąć zyski lub realizować inną z form agresywnego planowania podatkowego za pośrednictwem różnych, dostępnych tylko im instrumentów.** Sama konwencja modelowa daje narzędzia pozwalające niektórym korporacjom międzynarodowym możliwość stosowania strategii, która pozwala im płacić

mniej, bo tylko 5% podatku od osób prawnych, gdy mniejsze firmy płacą nawet do 30%, a ponadto niektóre badania wskazują również na fakt, że średnio ciężar opodatkowania przedsiębiorstw transgranicznych jest nawet o 30% niższy niż w krajowych przedsiębiorstwach działających tylko w jednym kraju.

Zdaniem Komisji specjalnej negatywne skutki uboczne szkodliwych praktyk podatkowych stosowanych przez międzynarodowe korporacje, dotyczące państw trzecich, wydają się być o wiele bardziej dolegliwe dla krajów rozwiniętych niż dla krajów rozwijających się. **„Zwycięzców” tak zwanej globalnej konkurencji podatkowej, którzy są krajami spoza UE cechujących się bardzo atrakcyjną polityką podatkową, łatwo jest poznać, zwłaszcza patrząc na przykład na liczbę spółek będących rezydentami na jednego mieszkańca, wysokość zysków zagranicznych FDI lub przepływy finansowe w stosunku do PKB, itp. Komisja specjalna zauważa, że tego typu informacje stanowią dowód na sztuczny charakter podstawy opodatkowania.**

Z niepokojem zauważono, że wiele krajów rozwijających się zdaje się być szczególnie narażonych na działania unikania płacenia podatków przez korporacje międzynarodowe, a główna przyczyna utraty dochodów dla budżetów krajowych krajów rozwijających się leży w praktykach cen transferowych. Kraje te znajdują się w bardzo słabej pozycji przetargowej w odniesieniu do niektórych międzynarodowych korporacji. Komisja specjalna potępia fakt, że według niektórych szacunków straty poniesionej przez narodowe budżety wynoszą około 125 mld euro w dochodach podatkowych rocznie.

Podsumowując: Komisja specjalna **wzywa Państwa Członkowskie i instytucje UE, które dzielą się polityczną odpowiedzialnością za obecną sytuację, do współpracy w celu wyeliminowania rozbieżności oraz nie tworzenia dalszych rozbieżności między systemami podatkowymi i likwidacji szkodliwych środków podatkowych, co stwarza warunki do unikania opodatkowania przez międzynarodowe korporacje. Ponadto wzywa szefów państw i rządów, do podjęcia pilnych działań w celu rozwiązania tej sytuacji, która nie może być dłużej tolerowana, nie tylko ze względu na jej wpływ na budżety krajowe oraz na obciążenie podatkowe innych podatników, w tym małych i średnich przedsiębiorstw oraz obywateli.** Komisja specjalna podkreśla w tym kontekście, że zamierza w pełni odgrywać swoją rolę i jest gotowa do wprowadzenia skuteczniejszej kontroli politycznej, w ścisłej współpracy z parlamentami krajowymi. Wzywa również Komisję Europejską, do spełniania swoich obowiązków jako strażniczki traktatów poprzez zapewnienie, że prawo UE i zasada lojalnej współpracy między państwami członkowskimi będą w pełni przestrzegane. Co prawda Państwa Członkowskie właściwe są dla ustalania

swoich stawek podatkowych, jednakże konkurencja podatkowa w UE powinna mieć miejsce w oparciu o jasne zasady w celu zapewnienia uczciwej konkurencji między przedsiębiorstwami na rynku wewnętrznym. Komisja specjalna tym samym wzywa do opodatkowania przedsiębiorstw stosujących szkodliwe praktyki podatkowe. Kompleksowe, przejrzyste i skutecznej wymiany informacji podatkowych i wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych są niezbędnym warunkiem osiągnięcia systemu podatkowego na poziomie UE, który spełnia i zachowuje podstawowe zasady rynku wewnętrznego. W związku z powyższym Komisja specjalna wzywa państwa członkowskie i instytucje UE, z uwagi na złożoność sprawy, do realizacji działań uzupełniających w celu poprawy obecnej sytuacji, mając na uwadze potrzebę zmniejszenia złożoności dla wszystkich zainteresowanych stron oraz do zminimalizowania kosztów zgodności dla przedsiębiorstw i administracji podatkowych.

W celu realizacji tego celu Komisja specjalna wzywa Radę Europy do przyjęcia, do końca 2015 roku, wniosku ustawodawczego z marca 2015 r. zmieniającego dyrektywę 2011/16 / UE w odniesieniu do obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, który przewiduje wspólne ramy dotyczące rejestracji i automatycznej wymiany informacji na temat przepisów i postanowień umożliwiających Komisji skuteczne monitorowanie jej wdrażania przez państwa członkowskie. Ponadto Komisja specjalna wzywa państwa członkowskie do wspierania, na wszystkich forach międzynarodowych, automatycznej wymiany informacji (AEOI) między administracjami podatkowymi jako nowego globalnego standardu. Komisja zachęca również Państwa Członkowskie do rozważenia, aby każde prawo podatkowe o charakterze transgranicznym, w szczególności, gdy dotyczy ono cen transferowych, było ustalane we współpracy ze wszystkimi krajami zaangażowanymi oraz że istotne informacje powinny być automatycznie wymieniane między nimi.

### **Dział III. Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego.**

Najwyższa Izba Kontroli w dniu 17 kwietnia 2015 r. opublikowała wyniki kontroli dotyczące nadzoru organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością

rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Raport wykazał, że kontrolowane przez NIK urzędy kontroli skarbowej oraz urzędy skarbowe nie przeprowadzały wystarczających i skutecznych działań mających na celu zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego poprzez transferowanie dochodów poza polski system podatkowy. Taki stan rzeczy po części tłumaczy fakt wydawania zaleceń przez Ministra Finansów, które dotyczyły, koncentrowania się organów podległych, w głównej mierze, na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług. NIK stwierdził, że w badanym okresie „*Minister Finansów nie dysponował analizami rozmiarów skali erozji bazy podatkowej i przenoszenia dochodów oraz skutecznymi narzędziami prawnymi zapewniającymi szczelność systemu podatkowego*”. W związku z powyższym w 2014 r. zostały przyspieszone prace nad uszczelnieniem polskiego systemu podatkowego oraz wypracowaniem podejścia jednostek podległych Ministrowi Finansów do kontroli podmiotów dokonujących transferu dochodów. Minister Finansów zidentyfikował ryzyka związane z rozliczaniem podatku dochodowego przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego oraz przygotował zmiany legislacyjne mające na celu wyeliminowanie mechanizmów agresywnego planowania podatkowego. Zmiany te zmierzały do ograniczenia procesu, jakim jest zmniejszanie się podstawy opodatkowania w podatku dochodowym oraz transferu dochodów poza polski system podatkowy. Rozwiązania te były spójne z rozwiązaniami zalecanymi przez organy Unii Europejskiej oraz Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. Jednak mimo to organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej były niedostatecznie przygotowane do prowadzenia kontroli prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. **W tym czasie zostały przeprowadzone jedynie nieliczne kontrole mające na celu weryfikację legalności transferu dochodów przez podmioty gospodarcze.** Zdaniem NIK decydujący wpływ na tak małą liczbę planowanych kontroli miały, poza niewystarczającym przygotowaniem organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej, również ograniczenia czasowe wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz koncentrowanie się przez te organy, zgodnie z zaleceniami Ministra Finansów, w głównej mierze na zwalczaniu nieprawidłowości w podatku od towarów i usług.

Minister Finansów zidentyfikował ryzyka związane z transakcjami mającymi na celu transfer dochodów z przyczyn głównie lub wyłącznie podatkowych, w tym w obszarze wartości niematerialnych i prawnych, finansowania pomiędzy podmiotami powiązanymi, restrukturyzacji działalności oraz ukierunkował działania podległych jednostek na kontrole

rozliczeń podmiotów powiązanych, w tym z udziałem kapitału zagranicznego. Wprowadzone lub zainicjowane zmiany legislacyjne dotyczyły:

- 1) opodatkowania dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej przez polskich podatników – zmiany te weszły w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.;
- 2) przygotowania projektu ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw – zmiana ta przewidywała wprowadzenie przepisów w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania;
- 3) wprowadzania do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul zapobiegających wykorzystywaniu postanowień umownych lub ograniczających ich stosowanie w przypadku tworzenia sztucznych struktur lub przeprowadzania transakcji, w których głównym celem jest skorzystanie z preferencji przyznawanych w tych umowach;
- 4) renegotjowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w celu usunięcia postanowień niekorzystnych dla systemu finansów publicznych;
- 5) włączenia spółki komandytowo-akcyjnej do zakresu podmiotowego ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – zmiana ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2014 r.;
- 6) zmiany rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych – zmiana ta weszła w życie z dniem 18 lipca 2013 r.

**W badanym okresie w polskim systemie podatkowym nie istniała klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania.** Należy zaznaczyć, że w wielu krajach rozwiązania wprowadzające ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania funkcjonują od wielu lat. W Polsce klauzula ta również funkcjonowała, jednak Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności art. 24b § 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Rada Unii Europejskiej przyjęła w dniu 27 stycznia 2015 r. zmiany w dyrektywie dotyczącej opodatkowania spółek dominujących i zależnych w zakresie ogólnej klauzuli mającej zapobiegać unikaniu opodatkowania. Klauzula ta ma ułatwić państwom członkowskim walkę z agresywnym planowaniem podatkowym przez grupy przedsiębiorstw oraz zapewnić bardziej sprawiedliwe opodatkowanie działalności gospodarczej w UE. Państwa członkowskie mają wdrożyć nowe przepisy do końca 2015 r. Z tej przyczyny Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego w założeniach nowej Ordynacji podatkowej z marca 2015 r. przyjęła, że przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny zawierać klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Klauzula przeciwko unikaniu

opodatkowania ma mieć zastosowanie do wszystkich podatków, z wyjątkiem podatku od towarów i usług.

Odwołując się do małej liczby przeprowadzonych kontroli NIK stwierdza również, że oprócz wcześniej wymienionych przyczyn na tak małą liczbę kontroli w podmiotach działających w skali międzynarodowej, stosujących ceny transferowe, wpływał również:

- 1) brak systemowych narzędzi umożliwiających typowanie do kontroli podmiotów powiązanych kapitałowo i osobowo;
- 2) brak lub ograniczony dostęp do baz danych porównawczych umożliwiających ocenę, czy ceny stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi odbiegają od wartości rynkowych;
- 3) duża czasochłonność takich postępowań, podczas gdy ustawa o swobodzie działalności gospodarczej wprowadziła istotne ograniczenia w zakresie dopuszczalnego czasu trwania kontroli;
- 4) niewystarczające przygotowanie pracowników do badania trudnych merytorycznie zagadnień.

Wprawdzie w 2014 r. nastąpił wzrost działań mających na celu poprawę przygotowania urzędów kontroli skarbowej oraz urzędów skarbowych do typowania podmiotów do kontroli oraz prowadzenia kontroli podmiotów działających z udziałem kapitału zagranicznego. Zainicjowano również w tym czasie zmiany w organizacji służb podległych Ministrowi Finansów – zarządzeniem nr 16 z dnia 11 kwietnia 2014 r. powołany został Zespół Zadaniowy do spraw Kontroli Podmiotów Powiązanych. Podjął on prace nad określeniem zasad analizy i oceny ryzyka oraz kierunków strategicznych kontroli, a także systemu gromadzenia i analizy informacji. W tym celu zostały wyznaczone urzędy kontroli skarbowej do pełnienia funkcji centrów kompetencyjnych dla obszarów narażonych na nieprawidłowości szczególnie negatywnie wpływające na dochody budżetu państwa, w tym centrum kompetencyjnego do spraw cen transferowych oraz optymalizacji podatkowej.

**Skuteczność kontroli podatku dochodowego od osób prawnych w badanych urzędach kontroli skarbowej, mierzona relacją liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, do ogółem przeprowadzonych kontroli, wyniosła 71,3%, a kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego 75,4%. W ich wyniku ujawniono uszczuplenia tego podatku na kwotę 1.563,1 mln zł, w tym na kwotę 1.309,3 mln zł (83,8%) w podmiotach z kapitałem zagranicznym.** Postępowania kontrolne w podmiotach działających z udziałem kapitału zagranicznego stanowiły 26,9% wszystkich zakończonych postępowań w zakresie tego podatku. Przy typowaniu do kontroli podmiotu z udziałem

kapitału zagranicznego nie kierowano się udziałem w tych podmiotach kapitału zagranicznego, lecz przyjmowano takie same kryteria jak dla innych podmiotów. Podmioty o znacznych przychodach, ceny transferowe oraz optymalizacja podatków co prawda pozostawały w kręgu zainteresowania urzędów kontroli skarbowej, niemniej liczba postępowań kontrolnych w tym zakresie była niewielka, gdyż na 370 zakończonych postępowań kontrolnych w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego ceny transferowe badano jedynie w 78 postępowaniach, a inne formy optymalizacji – tylko w 13 postępowaniach. Wykrywalność nieprawidłowości odnoszących się do cen transferowych również była mała, bo jedynie w co trzecim postępowaniu, w którym badano to zagadnienie, stwierdzono nieprawidłowości. W przypadku badania optymalizacji nieprawidłowości wykazano w co drugim przypadku. „*W dwóch z pięciu kontrolowanych urzędów kontroli skarbowej stwierdzono, że w części postępowań kontrolnych, w których stwierdzano powiązania podmiotów i w których zakresem postępowań zostały objęte zagadnienia prawidłowości stosowania cen transferowych, inspektorzy kontroli skarbowej ograniczali się do stwierdzenia realizacji obowiązku polegającego na sporządzeniu dokumentacji cen transferowych, o której mowa w art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz jej poprawności formalnej lub nie udokumentowali badania dokumentacji dotyczącej cen transferowych, a jedynie włączali ją do akt kontroli. Zdaniem NIK ustalenia dotyczące stosowania przez podatników cen transferowych są istotne dla oceny prawidłowości rozliczania podatku dochodowego przez podmioty powiązane, w tym legalności transferu dochodów za granicę. Ograniczanie przez pracowników urzędów kontroli skarbowej, w trakcie prowadzonych postępowań kontrolnych, badań mających potwierdzić prawidłowość stosowanych przez kontrolowane podmioty cen transferowych świadczy o ich niedostatecznym przygotowaniu merytorycznym i organizacyjnym. We właściwości pięciu badanych przez NIK urzędów kontroli skarbowej było 55 z 70 podmiotów o najwyższych przychodach, w tym 33 podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. Kontrolowane przez NIK organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe, przeprowadziły 21 kontroli w 15 (27,3%) podmiotach, w tym 12 kontroli w 9 (27,3%) podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego*”. Pomimo to prawidłowość stosowania cen transferowych była przedmiotem **tylko czterech kontroli** przeprowadzonych w dwóch podmiotach, chociaż większość podatników deklarowała, że dokonywała transakcji z podmiotami powiązanymi i była zobowiązana na podstawie art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do sporządzania dokumentacji podatkowej takich transakcji.

Zdaniem NIK na niewielką liczbę postępowań w zakresie cen transferowych i innych form optymalizacji wywierały wpływ między innymi długotrwałość postępowań uzasadniona złożonością kontrolowanych zagadnień, gromadzeniem obszernego materiału dowodowego, zapewnieniem stronom postępowania udziału na każdym etapie postępowania, a także realizacją postępowań w innych obszarach, w tym głównie mających na celu zwalczanie oszustw w podatku od towarów i usług. Skala badania zjawiska transferu dochodów przez urzędy kontroli skarbowej była niewielka (uwzględniając fakt przeprowadzenia dla pracowników tych urzędów szkoleń z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych). Skuteczność kontroli podatkowych w tym podatku w badanych urzędach skarbowych wyniosła 79,9%, a kontroli podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego 81,9%. W wyniku tych kontroli ujawniono uszczuplenia w podatku dochodowego od osób prawnych na kwotę 30,8 mln zł, w tym na kwotę 19,6 mln zł (63,6%) w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego. Podmioty te stanowiły 77,5% wszystkich podatników zarejestrowanych w badanych wyspecjalizowanych urzędach skarbowych, a kontrole podmiotów działających z udziałem kapitału zagranicznego - 62,9% kontroli tego podatku ogółem. Z uwagi na brak systemowych narzędzi umożliwiających typowanie podmiotów powiązanych, w urzędach skarbowych nie typowano systematycznie do kontroli takich podmiotów – w celu zapobiegania nielegalnemu transferowi dochodów. Z uwagi na limity czasu trwania kontroli oraz niewystarczające przygotowanie merytoryczne i organizacyjne, w trzech z pięciu kontrolowanych urzędów skarbowych nie badano prawidłowości stosowania cen transferowych. Dwa urzędy w ogóle nie prowadziły badań w tym obszarze, a trzeci przeprowadził jedną kontrolę. Niemniej znaczna większość postępowań kontrolnych prowadzonych przez inspektorów kontroli skarbowej została uznana za rzetelne (nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w toku prowadzonych postępowań, przed wydaniem decyzji zapewniono podatnikom możliwość wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego). Również proces egzekwowania zaległych należności był przeprowadzany w sposób prawidłowy. Monitorowano terminowość zapłaty zobowiązań. Jeżeli zobowiązania nie były płacone w terminie, na bieżąco wystawiano upomnienia i tytuły wykonawcze. Rzetelnie ustalano stan majątkowy zobowiązanych, bez opóźnień wszczynano postępowania egzekucyjne i podejmowano kolejne czynności egzekucyjne. W sprawach objętych kontrolą NIK nie stwierdzono przypadków zaniechania przez dyrektorów urzędów kontroli skarbowej kierowania do naczelników urzędów skarbowych wniosków o zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika, gdy zachodziły ku temu przesłanki.

Minister Finansów w corocznych zadaniach dla urzędów kontroli skarbowej zalecał podejmowanie działań wobec podmiotów powiązanych, w tym z udziałem kapitału zagranicznego. Również urzędy skarbowe zobowiązane zostały, w wytycznych na rok 2012 i 2013 r., do kontroli i monitorowania podatników o niskiej dochodowości, w szczególności dokonujących transakcji z podmiotami powiązanymi. Wskazano na konieczność weryfikacji obowiązku dokumentowania transakcji między podmiotami powiązanymi – czy ceny stosowane w transakcjach między takimi podmiotami były ustalone w taki sposób i na takim poziomie, jaki ustaliłyby podmioty niezależne. W zadaniach dla urzędów skarbowych na 2014 r. rozliczenia z podatków dochodowych zostały ujęte w wąskim zakresie i dotyczyły głównie weryfikacji zaliczek na podatek dochodowy oraz podatku zryczałtowanego. Zdaniem NIK *„takie wytyczne mogły wpłynąć na dalsze ograniczanie kontroli podmiotów rozliczających się z podatków dochodowych, w tym podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego. Ministerstwo Finansów nie prowadziło kontroli wewnętrznych w podległych jednostkach, obejmujących realizację zadań w zakresie zwalczania nieprawidłowości w rozliczaniu podatku dochodowego przez podmioty z udziałem kapitału zagranicznego. Kontrole w dwóch urzędach skarbowych przeprowadziła Izba Skarbowa w Poznaniu”*.

Zdaniem NIK *„ogłoszenie przez Prezesa Rządowego Centrum Legislacji ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw **nastąpiło z naruszeniem art. 3 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych**, stanowiącym iż akty normatywne ogłasza się niezwłocznie. Ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. została ogłoszona w Dzienniku Ustaw wydanym w dniu 3 października 2014 r. w związku z czym zawarte w niej przepisy dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych weszłyby w życie z dniem 1 lutego 2015 r., tj. niezgodnie z intencją projektodawcy. Skutkiem tego przepisy nie miałyby zastosowania do podatników kontrolujących spółki zagraniczne, których rok podatkowy rozpocząłby się od 1 stycznia 2015 r. Biorąc powyższe pod uwagę, w dniu 6 października 2014 r. pod obrady Sejmu RP wniesiony został poselski projekt ustawy zmieniającej ustawę z dnia 29 sierpnia 2014 r. Uchwalona w dniu 21 października 2014 r, ustawa zmieniająca, umożliwiła wejście w życie przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych na zasadach ogólnych, tj. z dniem 1 stycznia 2015 r. Przy publikowaniu ustawy z dnia 29 sierpnia 2014 r. nie stwierdzono zaniedbań ze strony Ministerstwa Finansów”*.

Podsumowując: zdaniem NIK pracownicy jednostek podległych Ministrowi Finansów nie byli wystarczająco przygotowani merytorycznie i organizacyjnie do przeprowadzania kontroli prawidłowości stosowania cen transferowych. W szczególności:

- 1) Ministerstwo Finansów nie wyposażyło urzędów skarbowych w stosowne narzędzia do typowania podmiotów do kontroli w zakresie cen transferowych oraz nie określiło kryteriów do typowania podmiotów do kontroli;
- 2) podległe jednostki miały ograniczony dostęp do baz danych zawierających sprawozdania finansowe składane przez podmioty krajowe i zagraniczne, a także danych porównawczych umożliwiających ocenę, czy ceny stosowane w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi odbiegają od wartości rynkowych;
- 3) pracownicy jednostek podległych nie byli dostatecznie przeszkoleni w zakresie tematyki cen transferowych, kontroli podmiotów działających w skali międzynarodowej. Skuteczne wykrywanie i zwalczanie nadużyć oraz ochrona bazy podatkowej wymaga zdecydowanych działań na szczeblu centralnym. Minister Finansów powinien podejmować inicjatywy legislacyjne zmierzające do uszczelnienia systemu podatkowego, ale również zadbać o lepsze przygotowanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej do prowadzenia kontroli podmiotów prowadzących działalność w wielu krajach. Minister Finansów powinien stworzyć w Ministerstwie Finansów i jednostkach podległych, głównie w urzędach kontroli skarbowej i w wyspecjalizowanych urzędach skarbowych, centralę oraz pion zajmujący się wyłącznie praktykami agresywnego planowania podatkowego mającego na celu transfer dochodów z Polski. Powinien zostać rozszerzony zakres informacji przekazywanych dla organów podatkowych przez największych przedsiębiorców na temat transakcji z podmiotami zagranicznymi. Dane te powinny podlegać systematycznemu sprawdzaniu przez wyodrębniony, wyspecjalizowany pion czy w związku z tymi transakcjami należności podatkowe nie są narażone na uszczuplenie, w szczególności poprzez wykorzystanie sztucznych struktur, nieodzwierciedlających rzeczywistości gospodarczej.

W polskim systemie podatkowym nie ma od dziesięciu lat klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Zdaniem NIK *„brak tej klauzuli na gruncie obowiązującego prawa stanowi przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego. System instrumentów prawnych przeciwdziałających w naszym kraju erozji podstawy opodatkowania składa się głównie ze środków szczególnych przeciwko unikaniu opodatkowania. Oznacza, że są one wymierzone przeciwko konkretnym technikom unikania opodatkowania stosowanym*

*przez podatników. Jednak nawet najdoskonalsze szczególne instrumenty służące przeciwdziałaniu nadużyciom nie zapewniają szczelności systemu podatkowego. Wdrożenie ich do systemu podatkowego stanowi zwykle reakcję prawodawcy na działania kwalifikowane jako unikanie opodatkowania. Nie zabezpieczają one Skarbu Państwa przed alternatywnymi pomysłami na sprzeczne z duchem prawa obniżanie wysokości zobowiązania podatkowego. Biorąc powyższe pod uwagę, co potwierdzają prace OECD nad erozją podstawy opodatkowania i transferem zysków oraz zalecenia Komisji Europejskiej dotyczące agresywnego planowania podatkowego, przyjęcie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest uzasadnione. Jednak rozwiązania prawne w tym zakresie muszą gwarantować pewność prawa, rozumianą jako przewidywalność skutków podatkowych czynności prawnych dokonywanych przez podatników. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania nie powinna być ani głównym, ani standardowo wykorzystywanym środkiem zwalczania unikania opodatkowania. Ustawodawca powinien dążyć do wszelkich starań, aby „zwykłymi” normami pokryć możliwie szerokie spektrum sytuacji noszących znamiona unikania opodatkowania, a klauzulę ogólną uczynić środkiem reakcji przeznaczonym do wykorzystywania w specjalnych okazjach. Klauzula powinna być wykorzystywana tam, gdzie występuje pomysłowe i zawile zaaranżowanie czynności prawnych, a nie tam, gdzie rzesze podatników na oczach administracji podatkowej przez lata wykorzystują ten sam podatkowo korzystny schemat działania. W większości systemów (o ile nie we wszystkich) wykorzystujących klauzulę obowiązuje zasada, że ma ona zastosowanie dopiero w ostatniej kolejności, w braku przepisu szczegółowego, który odnosiłby się do danego typu zachowań”.*

Przeszkodą dla prowadzenia kontroli podatkowej, w szczególności w zakresie transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, jest limit czasu przeprowadzenia kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy, wynikający z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Dla największych przedsiębiorców wynosi on jedynie 48 dni roboczych. Z uwagi na krótki czas trwania kontroli zagadnienie cen transferowych w urzędach skarbowych było przedmiotem nielicznych badań, a w niektórych przypadkach celowo było wyłączone z zakresu badań. Ograniczeń czasu trwania kontroli nie stosuje się do kontroli podmiotów, którym Minister Finansów wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi, w zakresie związanym z wykonaniem tej decyzji. Ministerstwo Finansów przeprowadziło w badanym okresie sześć kontroli podatkowych mających na celu sprawdzenie stosowania uznanej przez Ministra Finansów metody ustalania ceny transakcyjnej, z których jedna trwała sześć miesięcy, dwie pięć miesięcy, jedna cztery miesiące oraz jedna trzy miesiące. Tylko jedna

kontrola zakończyła się po dwóch miesiącach. Ustalenia kontroli NIK w urzędach kontroli skarbowej wykazały, że postępowania kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej na podstawie ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w podmiotach z udziałem kapitału zagranicznego trwały przeważnie po kilka miesięcy, a w niektórych przypadkach ponad rok i nie stwierdzono nieuzasadnionych przerw w ich prowadzeniu. Ograniczenia limitów czasu kontroli wprowadzone zostały ustawą z dnia 19 grudnia 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Minister Finansów zwracał uwagę na zagrożenia związane z ograniczeniem czasowym dla kontroli podatkowej na etapie uzgodnień międzyresortowych opracowanego przez Ministra Gospodarki projektu ustawy o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Uwagi te nie zostały uwzględnione. W piśmie Ministerstwa Finansów wskazano, że stanowisko Ministra w sprawie czasu trwania kontroli u przedsiębiorców jest niezmiennie, natomiast decyzje co do kierunku zmian w tym zakresie należą do Ministra Gospodarki oraz ostatecznie do Rady Ministrów. Zdaniem NIK wyniki kontroli upoważniają do skierowania pod adresem Ministra Finansów następujących wniosków:

- 1) wdrażanie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie zmniejszaniu się podstawy opodatkowania podatku dochodowego, spójnych z zaleceniami wypracowywanymi na forum UE i OECD;
- 2) zintensyfikowanie działań kontrolnych wobec podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, w których zidentyfikowano wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości;
- 3) przygotowanie organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej do monitorowania i kontroli rozliczeń podatku dochodowego przez podmioty działające w skali międzynarodowej;
- 4) przeprowadzenie analizy zagrożeń wynikających z ograniczenia czasu kontroli prawidłowości stosowania cen transferowych, wynikającego z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w związku z niewielką liczbą prowadzonych kontroli w tym zakresie lub niepodejmowaniem takich działań przez niektóre organy podatkowe. Aktualny pozostaje wniosek NIK z poprzednich kontroli o zwiększenie nadzoru nad opracowywaniem projektów aktów prawnych wdrażających do prawa polskiego przepisy UE.

#### **Dział IV. Obowiązek poinformowania organów podatkowych o operacjach optymalizacyjnych.**

W podatkach dochodowych od działalności gospodarczej oraz podatku od towarów i usług muszą prędzej czy później pojawić się przepisy mające na celu zwiększenie transparentności stosowania przez podatników legalnych metod unikania opodatkowania, zwanych potocznie „optymalizacją podatkową”. Taki postulat formułowany jest już od lat w kilku państwach, które chcą naprawić istniejący stan rzeczy w podatku dochodowym. Przepisy te nie będą oczywiście wprowadzać zakazu tego rodzaju zachowań, jeśli mają one realny, a nie fikcyjny charakter. Misją tej nowelizacji jest postawienie możliwie **precyzyjnej granicy między działaniami legalnymi a nielegalnymi, a te ostatnie powinny być przecież od dawna eliminowane z praktyki gospodarczej**, choć władza w tym zakresie od lat nie może pochwalić się sukcesami. Muszą to być działania skuteczne; najistotniejszą zasadą tych rozwiązań musi być **dobrowolność: jeżeli korzyści podatnika uzyskane przy pomocy tych działań nie będą przekraczać określonego ustawowo limitu, ujawnienie organom podatkowym faktu stosowania praktyk optymalizacyjnych byłoby dobrowolne: dopiero po przekroczeniu relatywnie wysokiego limitu tych korzyści, na podatnikach stosujących te działania lub w nich uczestniczących ciążyłby ustawowy obowiązek przedstawienia informacji o tym fakcie właściwym organom.**

Do istotnych elementów powyższych rozwiązań należą następujące zagadnienia:

- 1) przedmiot informacji składanej organowi podatkowemu przez podatnika;
- 2) terminy oraz zasady i tryb weryfikacji przedstawionych informacji;
- 3) skutki prawne złożenia: nierzetelnej informacji, nieprawdziwych informacji oraz braku złożenia informacji, mimo istniejącego obowiązku;
- 4) właściwość organów podatkowych.

Ad 1) Przedmiotem informacji byłoby zastosowanie przez podatnika lub świadome uczestnictwo (bierne lub czynne) w zastosowanych przez inne podmioty operacjach gospodarczych lub czynności prawnych, których zasadniczym celem byłoby osiągnięcie legalnej korzyści podatkowej przez którąkolwiek ze stron (uczestników) tej czynności. Pod pojęciem tych korzyści rozumieć się będzie kwotę będącą w szczególności:

- [ zmniejszeniem podstawy opodatkowania,
- [ zmniejszeniem lub wyeliminowaniem zobowiązania podatkowego,
- [ zwiększeniem lub powstaniem straty podatkowej (podatek dochodowy) albo podatku naliczonego lub zwrotu podatku w podatku od towarów i usług.

Podmiot składający informację obowiązany byłby podać dane podmiotów uczestniczących w operacji optymalizacyjnej, zwięźle opisać jej istotę oraz – jeśli jest jej

beneficjentem - oszacować korzyści, które ma zamiar uzyskać lub już uzyskuje z tego tytułu, z podziałem na trzy najbliższe lata podatkowe – gdy jest to dłuższa w czasie operacja. Jeśli szacowana lub rzeczywista korzyść będzie niższa od określonego ustawowo poziomu minimalnego, złożenie tej informacji będzie dobrowolne. W przypadku, gdy kwota korzyści osiągnie lub przekroczy ustawowo określony poziom minimalny, podatnik będzie obowiązany do jej złożenia. Minimalny poziom korzyści będzie musiał być odrębnie określony dla podatku dochodowego i podatku od towarów i usług. Punktem wyjścia dla określenia tego minimum jest 0,5% obrotów opodatkowanych, zwolnionych oraz niepodlegających opodatkowaniu ze względu na miejsce świadczenia w podatku od towarów i usług albo kwota przychodów opodatkowanych oraz zwolnionych od podatku dochodowego.

Ad 2) Informację będzie trzeba składać w przypadku zamiaru działań będących operacjami optymalizacyjnymi lub po ich wykonaniu, jeśli były to czynności jednorazowe. Organ podatkowy musi mieć możliwość zadania dodatkowych pytań, dotyczących tej czynności, na które odpowiedź musiałaby być udzielona w ciągu 14 dni. Zasadą będzie, że przekazane w tym trybie informacje nie byłyby przedmiotem odrębnej kontroli podatkowej i organ przyjmować będzie te informacje w dobrej wierze, a ich złożenie byłoby zabezpieczone rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

Ad 3) W przypadku złożenia nierzetelnej informacji, informacji nieprawdziwych lub braku złożenia informacji, mimo istniejącego obowiązku - w stosunku do działań podatnika nie miałyby zastosowania domniemanie działania w dobrej wierze, a w przypadku udowodnienia, że faktycznie wykonane czynności polegały na niezgodnym z prawem uchylaniu się od opodatkowania, miałyby zastosowanie sankcje podatkowe określone w relacji do wielkości potencjalnych korzyści uzyskanych przez podatnika z tytułu nielegalnych praktyk.

Ad 4) Właściwym organem w zakresie składania oraz gromadzenia informacji dotyczących operacji optymalizacyjnych ma być organ podatkowy właściwy dla podatnika lub opcjonalnie – wyspecjalizowany organ podatkowy, którego właściwość miałaby szczególny charakter.

W przypadku gdy organ podatkowy miałby uzasadnione podejrzenie, że działania te byłyby nielegalne zgłaszającego do ich zaniechania. Podmiot, który odstąpił od tych działań nie ponosiłby negatywnych konsekwencji prawnych. Powyższe rozwiązania powinny znaleźć się możliwie najszybciej w ustawach regulujących podatek dochodowy oraz podatek od towarów i usług. Paradoksalnie zwiększa on bezpieczeństwo działań uczciwych podatników, bo dziś mogą być adresatem wrogiej interpretacji przepisów lub stanu faktycznego ze strony

organów podatkowych, które mogą tą drogą skutecznie zakwestionować legalne działania. Ważniejsze jest jednak zupełnie coś innego: jeśli ktoś twierdzi, że stosuje legalne metody uzyskiwania oszczędności podatkowych, to nie powinien się ich wstydić i ujawnić ten fakt organom podatkowym. Wiemy, że przez ostatnie lata zrobiono wiele, aby zatrzeć różnicę między legalną a nielegalną optymalizacją podatkową, co zresztą ma już swoją nazwę: „agresywne planowanie podatkowe”.

## **Dział V. Międzynarodowe unikanie opodatkowania w Polsce.**

Obecne przepisy dotyczące walki z międzynarodowym unikaniem opodatkowania powinny stanowić w Polsce fundamentalną część całego systemu podatkowego, a zwłaszcza przepisów dotyczących podatku dochodowego. Przepisy te są ważne ze względu na interes budżetowy państwa, a także bezpieczeństwo narodowe. Proceder agresywnego unikania opodatkowania jest obecny w naszym kraju od wielu lat. Dotychczasowe działania okazały się bezskuteczne. W istotnej mierze procederem tym zajmują się międzynarodowe holdingi, które prowadząc transgraniczną działalność sukcesywnie wykorzystują skomplikowane instrumenty finansowo-prawne, które zastosowane pozwalają na stworzenie, minimalizację lub likwidację opodatkowania dochodów. Lista instrumentów finansowo-prawnych jest bardzo długa. Za jedne z bardziej trudnych do zweryfikowania pod względem podatkowym należy uznać wielopoziomowe konstrukcje instrumentów dłużnych, do których należą zwłaszcza opcje i swapy, opartych na mechanizmach azjatyckich. Zwłaszcza nie są one znane polskiej administracji i kontroli podatkowej. Inne działania podejmowane w celu dokonania agresywnej optymalizacji to m. in. hybrydyzacja finansowa, „shanghajskie” instrumenty hybrydowe, oraz elektroniczne raje podatkowe. Szacuje się, że w obecnej sytuacji gospodarczej międzynarodowe holdingi na terenie UE wykorzystują czynnie około 600 instrumentów optymalizujących. Ponadto bardzo szybko rozwija się nowo wygenerowany nurt „high tax technology”, którego założenie opiera się na budowie agresywnych strategii podatkowych, służących głównie międzynarodowym holdingom, które przez tego rodzaju działania mogą bez większych problemów korzystać z optymalizacji podatkowej, bez obawy wykrycia zagrożenia przez organy podatkowe.

Zaznaczenia wymaga fakt, że przedstawione instrumenty optymalizujące opodatkowanie nie są jedyną przyczyną zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania. Bowiem strategie podatkowe holdingów międzynarodowych są konstruowane na gruncie kilku jurysdykcji podatkowych równocześnie, to znaczy

wewnątrz krajowych ustawodawstw, na terenie których działają struktury holdingowe, europejskiego oraz międzynarodowego prawa podatkowego. Tego rodzaju skomplikowanie rodzi wiele barier dla działania organów kontroli podatkowej, które w znacznej mierze nie radzą sobie z tym procederem.

Ponadto należy zaznaczyć, że jedną z ważniejszych przyczyn rozwoju unikania opodatkowania jest fakt, że Komisja Europejska nie była w stanie poradzić sobie dotąd z tym problemem. Projekt dyrektywy CCCTB, który miał być m. in. uregulowaniem w UE zasad opodatkowania holdingów międzynarodowych i stać się przeciwwagą dla unikania opodatkowania, okazał się rozwiązaniem zawierającym liczne wady, które sprzyjałyby agresywnej optymalizacji opodatkowania. Na skutek tego wiele państw członkowskich (w tym także Polska) zaczęły kontestować tę propozycję. W związku z takim stanowiskiem Komisji Europejskiej, władze państw UE uświadomiły sobie, że są zmuszone stworzyć własne uregulowania wewnętrzne, których celem będzie przeciwdziałanie unikania opodatkowania na ich terytorium. W związku z tym problem unikanie międzynarodowego opodatkowania dotyczy także innych państw.

Wskazać należy, że istotę międzynarodowego unikania opodatkowania komplikuje zjawisko nieuczciwej konkurencji podatkowej pomiędzy państwami członkowskimi. Państwa starego kontynentu powinny zacieśniać ze sobą współpracę w tym zakresie, tymczasem mamy do czynienia ze zjawiskiem konkurencji. Konkurencja ta opiera się na proponowaniu coraz to dogodniejszych warunków do współpracy tylko po to, aby duże holdingi chciały rozwijać swoją działalność na ich terenie, nawet kosztem opłacania podatków w znacznie mniejszej wysokości od oczekiwanych. Przez tego rodzaju działania państwa członkowskie są świadome, że nie zatrzymają tendencji optymalizowania opodatkowania. Taki brak współpracy nie przyniesie w przyszłości oczekiwanych przez wszystkich efektów. Polska nie jest jedynym krajem, który ma z tym problem, jednak jak widać na przykładzie innych państw, tworzą one politykę podatkową, która ma na celu drenaż dochodów międzynarodowych holdingów z terytorium Polski. Dobrym przykładem takiego właśnie działania jest Austria, natomiast na konkurencyjności traci Polska, która nie posiada żadnej strategii skutecznego przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej. W dłuższej perspektywie skutki tego zjawiska będą bardzo dotkliwe dla polskiego budżetu.

W ramach międzynarodowego unikania opodatkowania należy uwypuklić inne bardzo niebezpieczne zjawisko, tzw. „psucia dobrego podatnika”. Brak skutecznej walki z międzynarodowym unikaniem opodatkowania skutkuje tym, że holdingi, które dopuszczają się tego procederu, wykorzystują swoje oszczędności podatkowe do walki z konkurencją (np.

poprzez stosowanie cen dumpingowych). Doprowadza to do sytuacji, że holdingi niestosujące agresywnej optymalizacji opodatkowania stają się w tym momencie niekonkurencyjne na rynku. W perspektywie czasu prowadzi to do likwidacji takich holdingów. Nieporadność państwa i brak systemowych rozwiązań w przeciwdziałaniu międzynarodowemu unikaniu opodatkowania skutkuje zatem „produkcją” nieuczciwych podatników.

W związku z powyższym należy wskazać, że **międzynarodowe unikanie opodatkowania w Polsce stało się zjawiskiem zagrażającym już nie tylko interesom budżetowym, ale i strategicznemu bezpieczeństwu państwa**. Zatem zmiany w tym zakresie muszą opierać się na systemowych rozwiązaniach, które opracowują koncepcję na wielu płaszczyznach, co obecnie stanowi jedyny skuteczny sposób przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania. Jak do tej pory najważniejszym zadaniem władz była walka z uchylaniem się od płacenia podatku od towarów i usług, które uznawało się za istotne ze względu na skalę zjawiska, które przynosi dla budżetu państwa straty w wysokości kilkudziesięciu miliardów złotych rocznie. Jednakże w tym samym czasie nasze państwo traciło także wpływy w podatku dochodowym od osób prawnych ze względu na zlekceważenie zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania, którego koszty są zbliżone do strat w podatku od towarów i usług. Nawet ostatni raport NIK dostrzegł powagę zjawiska. Zjawisko to jest bardzo groźne dla naszego kraju, gdyż nie jest ono należycie zidentyfikowane. W stosunku do zjawiska międzynarodowego unikania opodatkowania CIT resort finansów jest bezradny. Ministerstwo Finansów nie posiada systemowych rozwiązań, które pozwoliłyby rozpocząć walkę z tym zjawiskiem, ale przede wszystkim nie został w sposób właściwy rozpoznany problem i jego złożony oraz wielopłaszczyznowy charakter. Zatem tym bardziej trudno jest ustalić długoterminową i przemyślaną politykę przeciwdziałania międzynarodowemu unikaniu opodatkowania.

## **Dział VI. Wyłączenie z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych kwot wydatków inwestycyjnych.**

Doświadczenia polskiego ustawodawcy związane z wprowadzaniem rozwiązań sprzyjających wydatkom inwestycyjnym wskazują, że niektóre preferencje podatkowe w podatku dochodowym mogą być istotnym czynnikiem pobudzającym i wspierającym rozwój gospodarczy, w szczególności w okresie kryzysu gospodarczego. Istotą proponowanych rozwiązań jest likwidacja dyskryminacji podatników dokonujących wydatków

inwestycyjnych poniesione przez podatnika na zakup towarów i usług zaliczanych przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Powyższa dyskryminacja podatkowa w tym zakresie ma miejsce, gdy brak jest regulacji prawnych pozwalających podatnikom wyłączyć te wydatki z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (w wyniku tej dyskryminacji ekonomiczny koszt inwestycji nie jest zmniejszony o kwotę należnego podatku dochodowego).

## **CZEŚĆ II. SZCZEGÓŁOWE UZASADNIENIE POSZCZEGÓLNYCH ARTYKUŁÓW USTAWY.**

### **Art. 1 pkt 1).**

Przepis ten w istotny sposób wpływa na obowiązek dokumentowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi; Stanowi, że dokumentacja musi być sporządzona zgodnie ze stanem rzeczywistym, oraz zgodnie z przepisami prawa. Tylko tak prowadzona dokumentacja daje rękojmię, że dane w niej zawarte są rzetelne i niewadliwe. Jeśli dokumentacja nie jest sporządzana zgodnie ze stanem rzeczywistym, uznaje się, że tej dokumentacji nie ma. Jeśli dokumentacja została sporządzona w sposób wadliwy, podatek jest obowiązany na żądanie organu podatkowego do usunięcia powstałych wadliwości w przeciągu 7 dni od dnia doręczenia żądania. Celem wprowadzenia tych przepisów jest podkreślenie znaczenia poprawnego sporządzania tej dokumentacji, co ma ograniczyć błędy w jej sporządzaniu, a przede wszystkim zapewnienie i wymuszenie jej rzetelności.

Jednocześnie w art. 9a ust. 10 – 11 dodaje się przepisy definiujące zbiorczą informację o cenach transakcyjnych oraz określające sposób i termin jej przekazywania przez podatnika do właściwego organu.

### **Art. 1 pkt 2).**

Przepis ten rozszerza zakres stosowania regulacji dotyczących cen transferowych na podmioty powiązane, które nie ujawniają podstawy opodatkowania. Zmiana ta związana jest z realizowanym niniejszą ustawą nakazem uszczelnienia systemu podatkowego.

### **Art. 1 pkt 3).**

Przepis ten dotyczy unormowania sytuacji podatnika, gdy w związku z dokonaniem transakcji nie przedstawi organom podatkowym dokumentacji albo jego dokumentacja będzie nierzetelna. Jeśli podatnik nie przedstawi dokumentacji bądź przedstawi dokumentację, która jest nierzetelna, różnica która zostanie ustalona w toku postępowania podatkowego stanowić będzie podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Powyższe stosuje się także w sytuacji, gdy podatnik nie wykazał dochodu do opodatkowania. Ponadto w przypadku nieujawnienia dochodu przez podatnika, opodatkowaniu będzie podlegać także różnica między kwotą straty określonej przez organ podatkowy a kwotą straty zadeklarowanej przez podatnika. Celem przepisu jest nałożenie sankcji, które będą dotyczyć podatników podatku dochodowego będący podmiotami powiązanymi, którzy w nie dokumentowali lub w nierzetelny sposób dokumentowali przeprowadzane między nimi transakcje lub ukrywają swoje dochody i służą uszczelnieniu systemu opodatkowania.

Dodawany ustawą nowelizującą przepis art. 11b wprowadza instytucję informowania właściwego organu podatkowego o operacjach gospodarczych mających na celu unikanie opodatkowania. Ma on na celu możliwie precyzyjnie ustalić granice między działaniami legalnymi a nielegalnymi optymalizacjami gospodarczymi przynoszącymi korzyści podatkowe; działania nielegalne muszą być konsekwentnie eliminowane z praktyki gospodarczej. Podstawową zasadą tych przepisów jest dobrowolność: jeżeli korzyści podatnika uzyskane przy pomocy tych działań nie przekraczać będą określonego ustawowo relatywnie wysokiego limitu, ujawnienie organom władzy publicznej faktu stosowania praktyk optymalizacyjnych będzie dobrowolne: dopiero po przekroczeniu relatywnie wysokiego limitu tych korzyści (ust. 10), na podatnikach stosujących te działania lub w nich uczestniczących ciąży ustawowy obowiązek przedstawienia informacji właściwemu organowi podatkowemu.

Przedmiotem informacji jest zastosowanie przez podatnika lub świadome uczestnictwo (bierne lub czynne) w zastosowanych przez inne podmioty operacjach gospodarczych lub czynności prawnych, których zasadniczym celem byłoby osiągnięcie legalnej korzyści podatkowej przez którąkolwiek ze stron (uczestników) tej czynności. Podmiot składający informację obowiązany byłby podać: syntetyczny opis operacji gospodarczej wraz ze wskazaniem jej istotnych cech mających lub mogących mieć wpływ na osiąganie korzyści podatkowych, dane na temat podatników lub ich kontrahentów, którzy uczestniczą bezpośrednio jak i pośrednio w tej operacji, wielkość korzyści podatkowych, które zamierza się uzyskać lub uzyskał podatnik w wyniku tej operacji w całym okresie jej

stosowania z podziałem na późniejsze lata, oraz podmioty doradzające lub weryfikujące zastosowanie operacji gospodarczych.

W przypadku gdy podatnik stosował te operacje gospodarcze, lecz nie wykonał obowiązku złożenia informacji (ust. 10) lub złożył je podając nieprawdę lub zatajając prawdę, ma obowiązek udowodnić w postępowaniu podatkowym, że zastosowane operacje gospodarcze są zgodne z prawem i rzeczywistością. Jeśli nie udowodni tej zgodności z prawem, miałyby zastosowanie sankcje podatkowe określone w relacji do wielkości potencjalnych korzyści uzyskanych przez podatnika z tytułu nielegalnych praktyk (art. 11).

Właściwym organem w zakresie składania oraz gromadzenia informacji dotyczących operacji optymalizacyjnych byłby organ podatkowy właściwy dla podatnika.

Celem przepisu jest zwiększenie transparentności stosowania przez podatników legalnych metod unikania opodatkowania, zwanych potocznie „optymalizacją podatkową”. Zwiększa on ochronę uczciwych podatników, bo obecnie mogą być adresatem wrogiej interpretacji przepisów lub stanu faktycznego ze strony organów podatkowych, które mogą tą drogą skutecznie zakwestionować legalne działania.

#### **Art. 1 pkt 4).**

Przepis ten zmienia treść art. 15 ust. 1b pkt 1) ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. dotyczącego kosztów uzyskania przychodów u ubezpieczycieli i związany jest z wprowadzeniem systemu deklaracji podatkowych.

#### **Art. 1 pkt 5).**

Przepis ten uściśla, że zgodnie z nowym stanem prawnym podatnik będzie obowiązany do wykazania także w deklaracjach podatkowych, o których mowa w art. 25b, kwoty odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok. W stosunku do przepisów uprzednio obowiązujących oba przepisy pozostały w znacznej mierze bez zmian. Celem wprowadzenia takich rozwiązań jest doprecyzowanie obowiązków związanych ze składaniem deklaracji podatkowych.

#### **Art. 1 pkt 6).**

Celem przepisu jest rozszerzenie ogólnych zasad określania podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych o przypadki ustalenia podstawy opodatkowania w

sytuacji niewłaściwego dokumentowania transakcji przez podmioty powiązane (art. 11a) oraz sytuacji wyłączenia z podstawy opodatkowania wydatków inwestycyjnych (art. 18d i art. 18e).

**Art. 1 pkt 7).**

Wprowadza się możliwość wyłączenia z podstawy opodatkowania wydatków inwestycyjnych. W dotychczasowym stanie prawnym wydatki o charakterze inwestycyjnym podatników prowadzących działalność gospodarczą nie miały bezpośredniego wpływu na wielkość podstawy opodatkowania tym podatkiem - wydatki te ponoszone są z dochodu po opodatkowaniu, co powoduje, że podmiot gospodarczy inwestujący jest efektywnie wyżej opodatkowany od podmiotów, które nie wydrukują dochodu na te cele lub przeznaczają go na konsumpcję. Przepisy ust. 1 i 2 pozwalają na usunięcie istniejącej obecnie dyskryminacji poprzez umożliwienie podatnikom podatku dochodowego prowadzącym działalność gospodarczą na wyłączenie z podstawy opodatkowania określonej w art. 18 wydatków o charakterze inwestycyjnym. Wydatki inwestycyjne stanowiące podstawę wyłączenia nie mogą jednak być wyższe niż 50% dochodu podatnika. Przepis ust. 3 określa, w stosunku do jakich dochodów przepisy te nie będą miały zastosowania.

Ponadto ustawa nowelizująca wprowadza art. 18e określający wydatki inwestycyjne, o których mowa w art. 18d. Wydatkami inwestycyjnymi są wszelkie wydatki na zakup lub wytworzenie środków trwałych podlegających amortyzacji, oddawanych do użytkowania na terytorium kraju, z wyjątkiem czterech wymienionych w tym artykule wyjątków, których wyłączenie spowodowane jest względami celowościowymi. Ta definicja pozwala wyłączyć zyski inwestowane z podstawy opodatkowania, zaś uznaje za podlegającą opodatkowaniu tylko tę część zysków, która jest nieinwestowana albo przeznaczana na inne cele niż inwestowanie w rozwój majątku trwałego swego przedsiębiorstwa. To rozwiązanie zapewni poprawę efektywności fiskalnej podatku dochodowego w aspekcie globalnym i, w perspektywie, przyczyni się do rozwoju gospodarczego. Przepis ust. 2 stanowi dopełnienie ust. 1 poprzez uzupełnienie wydatków inwestycyjnych o wydatki na ulepszenie środków trwałych. Wyłączeniu od podstawy opodatkowania nie będą mogły jednak podlegać wydatki podatnika sfinansowane ze źródeł bezzwrotnych lub zwrócone temu podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

**Art. 1 pkt 8).**

Przepis ten określa katalog stawek podatku dochodowego dla podatników podatku dochodowego będących zarówno osobami fizycznymi jak i podatnikami niebędącymi osobami fizycznymi, którzy nie korzystają ze zryczałtowanego opodatkowania dochodów (art. 21 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), oraz nie są zagranicznymi spółkami kontrolowanymi (art. 24 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). Stawki te nie dotyczą również opodatkowania dywidend i innych dochodów z udziału w zyskach osób prawnych, gdyż dochodów tych nie łączy się z dochodami opodatkowanymi według zasad ogólnych (art. 22 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.). Zasadą jest, że dla skumulowanej podstawy opodatkowania stawka podatku wynosi 19%. Wyjątkiem od tej zasady są stawki podatkowe wymienione w dodanym ust. 1a oraz w zmienionym ust. 4 i ust. 5. Wyjątki te dotyczą opodatkowania: 15% stawką podatku dochodów małych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy, 50% stawką podatku dla podmiotów powiązanych, dla których podstawa opodatkowania jest ustalana zgodnie z art. 11a (brak dokumentacji bądź nierzetelne dokumentowanie transakcji przez podmioty powiązane), oraz stawką 31% dotyczącą różnicy między kwotą straty określonej przez organ podatkowy a kwotą straty zadeklarowanej przez podatnika, który nie ujawnia dochodu. W stosunku do wcześniej obowiązującego stanu prawnego usystematyzowano w jednym miejscu jasno i precyzyjnie regulacje odnośnie poszczególnych stawek podatku.

**Art. 1 pkt 9).**

Mocą tego przepisu wprowadza się opodatkowanie „wyprowadzania” majątku osób prawnych za granicę. Do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza się regulację dotyczącą opodatkowania odpłatnego zbycia majątku podatnika, w następstwie którego dochodzi do wyłączenia lub ograniczenia opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych podatnika tego podatku w roku podatkowym, w porównaniu z poprzednim okresem podatkowym. Na potrzeby powyższego opodatkowania zdefiniowana została definicja odpłatnego zbycia majątku podatnika, zgodnie z którą za odpłatne zbycie majątku uważa się przeniesienie, w jakiejkolwiek formie, składników majątku podatnika podatku dochodowego od osób prawnych nieposiadającego siedziby lub zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, wykorzystywanego do prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz innego podmiotu w kraju siedziby lub zarządu tego podatnika. Powyższe dotyczy zbycia jedynie w tej części, w której opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów tego podatnika w wyniku tego zbycia ulegnie zmniejszeniu.

Kolejną zmianą wprowadzoną powyższym przepisem jest ustalenie, że wartość zbywanych składników majątku stanowi ich wartość wyrażona w dokumencie stanowiącym podstawę zbycia. Od powyższego wprowadza się jednakże odstępstwo, w przypadku gdy wartość rynkowa takiego zbycia jest znacząco wyższa. W razie wątpliwości organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych.

W art. 24d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza się również rozwiązanie, zgodnie z którym przeniesienie zarządu lub miejsca siedziby podatnika do innego państwa uważa się za jego likwidację. Powyższe dotyczy również sytuacji, w której na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatnik podatku dochodowego od osób prawnych traci na terytorium kraju swoją podmiotowość podatkową. Przepisu tego nie stosuje się do sytuacji przeniesienia zarządu lub miejsca siedziby podatnika na terytorium państwa członkowskiego UE lub EOG w celu rzeczywistego prowadzenia tam działalności gospodarczej.

#### **Art. 1 pkt 10).**

Wprowadza się – obligatoryjnie lub fakultatywnie – deklaracje na podatek za okresy częściowe: miesięczne lub kwartalne dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Deklaracje miesięczne mają charakter fakultatywny. Podatnik decydujący się na metodę deklaracji miesięcznej składa stosowne zawiadomienie na piśmie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego o wyborze tej metody i stosuje ją przez cały rok podatkowy. W następnym roku podatkowym podatnik może zrezygnować z metody deklaracji miesięcznej.

Deklaracje kwartalne mają charakter obligatoryjny dla podatników niebędących małymi podatnikami, którzy nie wybrali metody deklaracji miesięcznej. Mały podatnik decydujący się na metodę deklaracji kwartalnej składa stosowne zawiadomienie na piśmie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego o wyborze tej metody i stosuje ją przez cały rok podatkowy. W następnym roku podatkowym podatnik nie będący małym podatnikiem może zrezygnować z metody deklaracji kwartalnej wyłącznie na rzecz metody deklaracji miesięcznej.

Mali podatnicy nie mają obowiązku składania deklaracji za okresy częściowe ani według metody deklaracji miesięcznej ani według metody deklaracji kwartalnej. Mogą natomiast fakultatywnie stosować jedną z tych metod. Mają jednak obowiązek zawiadomienia na piśmie właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z metody deklaracji

kwartalnej albo o wyborze metody deklaracji miesięcznej. Brak zawiadomienia na początku roku podatkowego przez małego podatnika oznacza wybór metody deklaracji kwartalnej.

Przepisy określające składanie deklaracji nie mają zastosowania do:

- [ podatników wymienionych w art. 25 ust. 3 i 3a oraz do podatników, którzy wybrali formę wpłacania zaliczek na zasadach określonych w art. 25 ust. 6 i 6a ustawy,
- [ podatników, o których mowa w art. 25 ust. 5, od dnia złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 25 ust. 5 ustawy,
- [ podatników wymienionych w art. 25 ust. 11 pod warunkiem, że korzystają ze zwolnienia z obowiązków wynikających z art. 25 ust. 1 ustawy.

W przypadku zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej podatnik jest zwolniony od obowiązków w zakresie składania deklaracji za okres objęty zawieszeniem.

#### **Art. 1 pkt 11)**

Zmiana przepisu art. 26 ustawy jest konsekwencją wprowadzenia deklaracji podatkowych. Zagraniczne przedsiębiorstwa morskiej żeglugi handlowej są obowiązane przed wyjściem statku z portu polskiego przesłać urzędowi skarbowemu, przy pomocy którego właściwy według siedziby Morskiej Agencji naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swe zadania, deklarację o wysokości przychodu za wywóz ładunku i pasażerów przyjętych do przewozu w porcie polskim i wpłacić na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego właściwy według siedziby Morskiej Agencji naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania, należny podatek obliczony od przychodu z tytułu wywozu ładunku i pasażerów przyjętych do przewozu w porcie polskim. Dotychczas przedsiębiorstwa te miały obowiązek wyłącznie wpłaty należnego podatku bez składania deklaracji.

#### **Art. 1 pkt 12).**

Przepis ten określa obowiązek, leżący po stronie podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, do udzielania właściwemu organowi podatkowemu informacji, pozwalających na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego i wysokości dochodów (przychodów) oraz określenie przez ten organ podstawy opodatkowania na podstawie niniejszej ustawy w stosunku do nich oraz podmiotów z nimi powiązanych.

#### **Art. 1 pkt 13).**

Zmiana przepisu art. 28 ust. 1 jest konsekwencją wprowadzenia deklaracji podatkowych za okresy miesięczne lub kwartalne. Podatnicy posiadający zakłady (oddziały) położone na obszarze jednostki samorządu terytorialnego innej niż właściwa dla ich siedziby, którzy dotychczas byli obowiązani składać do urzędu skarbowego w terminie wpłat zaliczek miesięcznych lub kwartalnych oraz załączać do zeznania o wysokości dochodu (straty) informacje, sporządzone zgodnie z odrębnymi przepisami, w celu ustalenia dochodów z tytułu udziału jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, mają na podstawie tego przepisu obowiązek załączania przedmiotowych informacji także do składanych deklaracji miesięcznych lub kwartalnych.

#### **Art. 1 pkt 14).**

Nowelizacja przepisu art. 28 ust. 1 pkt 1) ma charakter formalno-legislacyjny i jest konsekwencją wprowadzenia zbiorczej informacji o cenach transakcyjnych (dodanie w art. 9a ust. 10 ustawy) oraz deklaracji podatkowych (wprowadzenie art. 25b oraz zmiany do art. 26 1b i ust. 4 ustawy). W konsekwencji wskazanych zmian rozszerzono dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych kompetencje do określenia wprowadzonych niniejszą nowelizacją informacji oraz deklaracji.

#### **Art. 2.**

Wprowadzenie tego przepisu związane jest z przepisami art. 1 ustawy nowelizującej. Rozszerza on zakres przedmiotowy kontroli skarbowej o nadzór nad stosowaniem cen transakcyjnych.

#### **Art. 3.**

Przepis ten określa zakres czasowy stosowania przepisów ustawy.

#### **Art. 4.**

Przepis powyższy jest przepisem przejściowym, określającym, że przepisy projektowanej ustawy dotyczące wyłączenia z podstawy opodatkowania kwot wydatków inwestycyjnych, mają zastosowanie w stosunku do dochodów (strat) uzyskanych przez podatników podatku od dnia 1 stycznia 2016 r. – w przypadku podatników podatku, których rok podatkowy nie będący rokiem kalendarzowym rozpoczął się po dniu 31 grudnia 2015 r., od pierwszego dnia roku podatkowego zaczynającego się po dniu 1 stycznia 2016 r.

W związku z sytuacją budżetu państwa ustawa przewiduje stopniowe dochodzenie do docelowych rozwiązań systemowych w zakresie przewidzianego w art. 18d ust. 1 ustawy limitu wysokości kwoty wydatków inwestycyjnych. Limit ten ma wynosić odpowiednio 20 % dochodu za rok 2016, 30 % dochodu za rok 2017, a 40 % dochodu za rok 2018.

#### **Art. 5.**

Przepis powyższy jest przepisem przejściowym, mającym na celu określenie, że przepisy projektowanej ustawy dotyczące informowania o operacjach gospodarczych stosuje się do operacji gospodarczych dokonywanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy lub operacji gospodarczych dokonanych przed datą wejścia w życie ustawy, ale odnoszących skutki od dnia 1 stycznia 2016 r.

### **CZEŚĆ III. OCENA SKUTKÓW FISKALNYCH PROJEKTOWANEJ USTAWY**

Oszacowanie wszystkich istotnych skutków fiskalnych wprowadzenia projektowanej ustawy w roku jej wejścia w życie, czyli w 2016 r. oraz latach następnych, jest z oczywistych względów niełatwym zadaniem. I to z wielu zasadniczych powodów:

- [ nie znamy jeszcze kwot wykonania dochodów budżetowych z podatku dochodowego od osób prawnych w roku 2015,
- [ nie wiadomo również, jak ukształtują się zwroty nadpłat w roku 2016 roku,
- [ wykonanie oficjalnej prognozy dochodów budżetu państwa oraz wpływów z tego podatku na rok 2015 jest niepewne, zarówno z punktu widzenia makroekonomicznego jak i ściśle podatkowego.

Najprościej mówiąc, pierwszy najważniejszy rok obowiązywania znowelizowanych przepisów będzie niereprezentatywny dla efektywności fiskalnej podatku dochodowego od osób prawnych, gdyż kwotę wpływów budżetowych będzie określać również wielkość zwrotów nadpłat tego podatku. Pierwszym reprezentatywnym rokiem budżetowym, w którym będzie można w pełni uzyskać efekty funkcjonowania nowych rozwiązań, będzie rok 2017.

Niestety, głęboki spadek efektywności fiskalnej tego podatku będzie jeszcze ciążył przez pewien czas na wpływach z opodatkowania dochodów również pod rządami znowelizowanych przepisów. Malejący spadek dochodów budżetowych z tytułu podatku dochodowego od osób pranych wskazują: Tabela nr. 1 oraz Tabela nr. 2. **Należy podkreślić, że w 2014 r. udział tego podatku w dochodach podatkowych budżetu państwa jest najniższy od 5 lat.**

Tabela nr. 1

|             | <b>Wpływy budżetowe z CIT</b><br>(bez odliczenia udziałów dla<br>jednostek samorządu<br>terytorialnego) | <b>Dochody budżetowe z CIT</b> |
|-------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| <b>lata</b> | <b>kwota (w mld zł)</b>                                                                                 |                                |
| 2010 r.     | 27,89                                                                                                   | 21,76                          |
| 2011 r.     | 31,74                                                                                                   | 24,86                          |
| 2012 r.     | 31,94                                                                                                   | 25,14                          |
| 2013 r.     | 29,38                                                                                                   | 23,07                          |
| 2014 r.     | 29,71                                                                                                   | 23,26                          |
| 2015 r.     | 17,23 (za okres I-VI 2015 r.)                                                                           | brak danych                    |

źródło: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Tabela nr. 2

| <b>Udział dochodów z CIT w dochodach<br/>podatkowych budżetu państwa</b> |                         |
|--------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| <b>lata</b>                                                              | <b>wielkość udziału</b> |
| 2010 r.                                                                  | 9,8 %                   |
| 2011 r.                                                                  | 10,2 %                  |
| 2012 r.                                                                  | 10,1 %                  |
| 2013 r.                                                                  | 9,5 %                   |
| 2014 r.                                                                  | 9 %                     |

źródło: [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

Przyjmując ostrożne założenia kształtowania się sytuacji makroekonomicznej w roku 2015, które nie odbiegają w istotnym stopniu od dotychczasowych tendencji oraz oficjalnych założeń do projektu budżetu państwa na ten rok, a także prognozę dochodów budżetowych w roku 2014 oraz wpływy do budżetu za okres I-VI 2015 r., punktem wyjścia dla szacunku skutków wprowadzenia zmian w podatku dochodowym od osób prawnych są następujące wielkości:

- 1) wpływy budżetowe w okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2014 r.: 29,7 mld zł;
- 2) wpływy budżetowe w okresie od dnia 1 stycznia 2015 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. – prognoza ok. 30.5 mld zł.

Powyższe wpływy są dochodami brutto, czyli obejmują również udziały budżetów samorządów terytorialnych w tych podatkach. Zakłada się, że udziały te nie ulegną w 2016 r. zmianie, czyli ta sama co dotychczas część procentowa podatku dochodowego od podatników będących osobami prawnymi będzie udziałem jednostek samorządu terytorialnego.

Prognozowana kwota wpływów ze znowelizowanego podatku dochodowego od osób prawnych, obejmująca zwłaszcza dodatkowe wpływy oraz zwroty nadpłat podatków, wyniesie w 2016 r. za okres od dnia 1 stycznia 2016 r. do dnia 31 grudnia 2016 r. ok. 35,5 mld zł.

Najistotniejszy wpływ na dochody budżetowe ze znowelizowanego podatku będą mieć:

- a) zróżnicowanie stawek podatku (15% dla małych podatników),
- b) przywrócenie obowiązku składania deklaracji kwartalnych (miesięcznych) o wysokości osiąganego dochodu (straty);
- c) nowe zasady dokumentowania transferingu;
- d) możliwość wyłączenia z podstawy opodatkowania wydatków inwestycyjnych;
- e) wprowadzenie tzw. „podatku wyjścia”.

Na wielkość dochodów budżetowych z tytułu tego podatku w 2016 r. będą mieć jednak wpływ zjawiska, które są niezależne od ustawodawcy. Są to w szczególności:

- [ kwoty wpłat w 2016 r. z tytułu rozliczenia rocznego podatku dochodowego od osób prawnych za 2015 r.;
- [ kwota zwrotu nadpłat w 2016 r. z tytułu rozliczenia rocznego podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2015 i częściowo lata poprzednie;

Dziś oszacowanie tych kwot może być obciążone pewnym ryzykiem, bo ich wielkość będzie zależna wprost od kształtowania się tego podatku w roku 2016 r., na co oczywiście nikt z projektujących nowe rozwiązania nie ma wpływu. Należy założyć, że podatek dochodowy od osób prawnych nie będzie podlegać dalszej destrukcji i jego efektywność fiskalna istotnie zwiększy się w stosunku do roku 2015.

Powyższe prognozy zostały sformułowane przy założeniach następujących danych dotyczących podatników nowego podatku:

- [ liczba podatników podatku dochodowego od osób prawnych nie ulegnie istotnej zmianie (379 000),
- [ objęcie małych podatników preferencyjną stawką opodatkowania,
- [ udział kwot dotychczasowych odliczeń, które zostaną zachowane w ramach znowelizowanego podatku ulegnie zmianie.

Najistotniejsze znaczenie będzie mieć wprowadzenie dwóch nowych rozwiązań w postaci 15% stawki opodatkowania dla małych podatników oraz wyłączenia wydatków inwestycyjnych z podstawy opodatkowania. Należy jednak podkreślić, że wyłączenie z podstawy opodatkowania wydatków inwestycyjnych jest rozłożone w czasie i wywoła istotne ujemne skutki fiskalne dopiero w 2019 r. w postaci zwiększenia zwrotów nadpłat. Trudno

obecnie oszacować wielkość kwot, które za rok 2016 zmniejszą podstawy opodatkowania tym podatkiem. Tu również będą obowiązywać przepisy przejściowe, które limitować będą wielkość tych wyłączeń jako procent podstawy opodatkowania (20% za 2016 r., 30% za 2017 i 40% za 2018 r.). Przyjmując realistyczne założenie, że limit ten będzie wykorzystany w połowie kwoty, zwrot nadpłat z tego tytułu w 2017 r. będzie większy w stosunku do roku poprzedniego. Ten ubytek zostanie zrekompensowany brakiem uznania amortyzacji wybranych środków trwałych za koszt uzyskania przychodu.

Projektowana ustawa nie narusza zasad udziału budżetów jednostek samorządu terytorialnego w dochodach z podatków bezpośrednich.