

Robert Wolański

Zmiany w krajowych rozwiązaniach przeciwdziałających unikaniu opodatkowania w latach 2022–2023 – na tle już obowiązujących regulacji

**Changes in National Anti-Avoidance Solutions in 2022–2023 –
Against the Background of the Regulations Already in Force**

Wprowadzenie

Dążenie podatników do redukcji lub całkowitego zniwelowania obciążeń podatkowych jest zjawiskiem naturalnym, gdyż celem racjonalnie zachowującego się podatnika, zwłaszcza będącego przedsiębiorcą, jest maksymalizacja zysku przy jednoczesnej minimalizacji strat (Kuźniacki, 2012, s. 31). Takie zachowania przedsiębiorców prowadzą do zwiększenia zasobów środków finansowych podatników, które mogą być wykorzystane w pierwszej kolejności do zachowania bieżącej płynności finansowej, a następnie do inwestowania (Brzeziński, 2003, s. 67).

Natomiast zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) każdy jest zobowiązany do ponoszenia danin publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Około 90% wpływów do budżetu pochodzi właśnie z podatków. Wśród nich najważniejsze znaczenie ma podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Rzeczą oczywistą jest, że państwo strzeże należnych dochodów podatkowych, podejmując działania uszczelniające system poboru tych podatków. Z kolei podatnicy starają się zaoszczędzić na podatkach. Za ważny temat należy przyjąć określenie skutków działań uszczelniających system poboru podatków dla przedsiębiorców, uwzględniając ich rolę w gospodarce.

Celem artykułu jest określenie skutków działań przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, wprowadzonych od 1 stycznia 2022 i 1 stycznia 2023 r.,

w kontekście już obowiązujących tego typu regulacji oraz ukazanie kierunku działań państwa w tym obszarze. Jako metody badawcze wykorzystano przegląd wybranej literatury oraz aktów prawnych.

W opracowaniu potwierdzono następujące hipotezy:

- wśród wprowadzanych rozwiązań w regulacjach podatkowych ważne miejsce zajmują przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, w konsekwencji których przedsiębiorcy ponoszą wyższe koszty obsługi podatków,
- niestabilność przepisów oraz ich niejednoznaczność, szczególnie w pierwszych latach po wprowadzeniu, i przyznane uprawnienia do ich interpretacji organom podatkowym, są jednym z większych zagrożeń dla przedsiębiorców,
- o wyczerpaniu możliwości ustawodawcy w zakresie dalszego uszczelniania poboru podatków poprzez wprowadzanie nowych rozwiązań podatkowych świadczą zmiany wprowadzone w 2022 i 2023 r.

1. Przedsiębiorcy w kontekście przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

Prowadzenie działalności gospodarczej niesie za sobą konieczność spełnienia wielu wymogów, wśród których jest ponoszenie ciężaru podatków. Z drugiej strony zasada wolności gospodarczej stanowi, że każdy ma prawo sam ustalać rodzaj prowadzonej działalności, a także jej zakres i sposób prowadzenia (Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 z późn. zm., art. 2). Stąd można wysnuć wniosek, że każdy przedsiębiorca może w taki sposób kształtować swoje sprawy, aby związane z nimi obciążenia podatkowe były jak najniższe (Larkins, 1991, s. 472). Zasada wolności unikania opodatkowania wskazuje, że każdy ma prawo tak kształtować okoliczności faktyczne, aby nie stanowiły one urzeczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa wiąże opodatkowanie (Tipke, Kruse, 1996, s. 121, za: Karwat, 2002, s. 34). Jednak, jak słusznie podkreśla się w literaturze przedmiotu, unikanie podatku poprzez nadużycie możliwości kształtowania stosunku prawnego stanowi przekroczenie granic wolności unikania opodatkowania (Karwat, 2002, s. 34) – unikanie opodatkowania to nadużycie prawa podatkowego – działanie zgodne z literą prawa, lecz sprzeczne z jego duchem, z celem przepisu (Filipczyk, 2017, s. 29).

Przy unikaniu opodatkowania należy zwrócić uwagę przede wszystkim na motyw działania podatnika – celem jego działania jest zaoszczędzenie na

podatku, a nie przyczyny gospodarcze lub osobiste. Unikanie opodatkowania jest formą ucieczki przed podatkiem i z zasady wiąże się z działaniem organów podatkowych przeciwdziałających temu zjawisku.

Unikanie opodatkowania niesie za sobą koszty zarówno u przedsiębiorców, które się tego dopuszczają, jak i państwa, które pobiera dochody z podatków. Przedsiębiorcy skupiają się na poszukiwaniu środków prowadzących do zmniejszenia obciążeń podatkowych, zamiast koncentrować się na własnej działalności, rozwoju tej działalności, zwiększaniu poziomu konkurencyjności. Po stronie państwa zaś rosną koszty administracyjne wykrywania i zapobiegania nielegalnym praktykom podatkowym (Gebauer, Nam, Parsche, 2007). Organy podatkowe znajdują się pod rosnącą presją zlokalizowania nadużyć podatkowych, zebrania dodatkowych dochodów z podatków, przewidzenia nieprawidłowych zachowań podatników. Jak słusznie zauważa się w literaturze przedmiotu istnieje związek pomiędzy prowadzoną polityką podatkową państwa a zachowaniami podatników (Gupta, 2008).

Widoczne na rynku tego typu zachowania przedsiębiorców doprowadziły ze strony państwa do intensywnych działań przeciwdziałających negatywnym praktykom. Działania te dotyczą prawa materialnego, jak i proceduralnego oraz ustrojowego (szerzej zob. Mastalski, s. 65 i nast.).

2. Przepisy podatkowe przeciwdziałające unikaniu opodatkowania

Reformowanie systemu podatkowego ma miejsce od 2016 r. Wprowadzane zmiany mają na celu uszczelnienie systemu poboru podatków. Są to rozwiązania kompleksowe, choć odnoszą się głównie do kwestii podatków, związane są też z konstrukcją poszczególnych podatków. Dotyczą one zwłaszcza przepisów Ordynacji podatkowej oraz konstrukcji podatków o największym znaczeniu fiskalnym, czyli podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych. Katalog podstawowych regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Podstawowe rozwiązania przeciwdziałające unikaniu opodatkowania

Wyszczególnienie	Rozwiązania przeciwdziałające unikaniu opodatkowania
Ordynacja podatkowa	<ul style="list-style-type: none"> - klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, - obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych, - możliwość ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego, - przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, - sankcje za dokonywanie płatności na rachunek spoza wykazu podatników VAT, - odpowiedzialność solidarna podatnika VAT
Podatek dochodowy	<ul style="list-style-type: none"> - ceny transakcyjne, - klauzule zapobiegające agresywnej optymalizacji (klauzule dotyczące połączeń i podziałów, wymiany udziałów, aportów rzeczowych, dywidend), - wydzielenie przychodów z zysków kapitałowych w podatku dochodowym od osób prawnych, - opodatkowanie dochodów kontrolowanych spółek zagranicznych, - minimalny podatek dla podatników posiadających środki trwałe w postaci nieruchomości komercyjnych, - podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków, - ograniczenie możliwości zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów, - ograniczenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów usług doradczych, reklamowych, zarządzania, gwarancji, opłat z tytułu korzystania z praw autorskich, - ograniczenie obrotu gotówkowego (podatnik musi dokonywać płatności na numer rachunku bankowego kontrahenta, który jest wskazany w specjalnym wykazie), - obowiązek sporządzania i podawania do publicznej wiadomości informacji o realizowanej strategii podatkowej
Podatek VAT	<ul style="list-style-type: none"> - klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT, - pakiet paliwowy, - pakiet przewozowy dotyczący obrotu towarami wrażliwymi, - sankcje w postaci dodatkowego zobowiązania podatkowego, wymierzanego w przypadku nierzetelnego rozliczenia podatku, - obowiązek weryfikacji danych podanych w zgłoszeniu rejestracyjnym, - sytuacje odmowy rejestracji, - solidarna odpowiedzialność w odniesieniu do nabywcy towarów oraz dotycząca pełnomocnika składającego zgłoszenie rejestracyjne, - Jednolity Plik Kontrolny, - mechanizm odwróconego obciążenia, - mechanizm podzielonej płatności
Podatek akcyzowy	<ul style="list-style-type: none"> - pakiet tytoniowy, - pakiet paliwowy, - pakiet spirytusowy
Inne rozwiązania	<ul style="list-style-type: none"> - zaostrzenie kar za przestępstwa przeciwko wiarygodności faktur (nowelizacje Kodeksu karnego i Kodeksu karnego skarbowego), - zmiana zasad prowadzenia kontroli podatkowych, z naciskiem na ich efektywność (powstanie Krajowej Administracji Skarbowej)

Źródło: opracowanie własne.

Wiele z tych regulacji ma swoje źródło w rozwiązaniach międzynarodowego prawa podatkowego, w tym przepisach Unii Europejskiej (UE). Wśród nich można wymienić ceny transferowe, zagraniczne spółki kontrolowane, podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków, ograniczenie możliwości zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów (szerzej zob. Litwińczuk, 2020, s. 389 i nast.). Przystąpienie Polski do UE wiązało się z koniecznością dostosowania polskich przepisów do wymogów unijnych. Taki proces dotyczył również rozwiązań służących przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania (szerzej zob. Filipczyk, Zalański, 2016, s. 285–331). W konsekwencji regulacje unijnego i międzynarodowego prawa podatkowego są źródłem wdrażania norm zapobiegających unikaniu opodatkowania w Polsce.

Przedstawione rozwiązania mogą mieć charakter ogólny lub szczególny. Do rozwiązań ogólnych należą te wykorzystywane w wielu podatkach i uregulowane głównie w ustawie – Ordynacja podatkowa (Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.), Kodeks karny skarbowy (Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 654 z późn. zm.), ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej (KAS; Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.). Natomiast rozwiązania o charakterze szczególnym dotyczą konkretnych regulacji w danym podatku.

W uzasadnieniach do projektów ustaw wprowadzających przedstawione w tabeli 1 rozwiązania wskazywano głównie na konieczność efektywnego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Podkreślano, że są implementacją przepisów UE, realizują zalecenia Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development – OECD) oraz Komisji Europejskiej i są stosowane w innych krajach. Przytaczano wyniki badań międzynarodowych i krajowych oraz wnioski pokontrolne. Należy zatem przyjąć, że każde wprowadzane rozwiązanie poprzedzone było poszerzoną analizą.

Przechodząc do efektów wprowadzonych rozwiązań, można je przedstawić według następujących kryteriów: skala postępowań podatkowych wykorzystujących konkretne rozwiązanie, poziom nadużyć podatkowych, poziom dochodów budżetowych.

Niewątpliwie kluczowym rozwiązaniem, o charakterze systemowym, jest klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania i odpowiadająca jej klauzula zakazu nadużycia prawa w VAT.

Za wprowadzeniem do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przemawia szczególna ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. [...] Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego (Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, 2016, s. 5).

Reakcja ustawodawcy jest zatem niezbędna, aby stworzyć klarowne i mocne normatywne podstawy do reakcji na zjawisko unikania opodatkowania (Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, 2016, s. 7).

Obie klauzule w pierwszej kolejności mają dać podstawy organom podatkowym do walki z nadużyciami podatkowymi. Skalę wykorzystania w praktyce klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania pokazują dane na temat stanu spraw prowadzonych przez Szefa KAS w przedmiocie tej klauzuli, które zostały zaprezentowane w tabeli 2.

Tabela 2. Informacje na temat postępowań Szefa KAS z zastosowaniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania od 30 czerwca 2016 roku do 30 czerwca 2023 roku

Wyszczególnienie	CIT	PIT	Inne	Razem
Liczba postępowań Szefa KAS w kierunku wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania według rodzaju podatku oraz roku wszczęcia				
2017	b.d.	b.d.	b.d.	2
2018	b.d.	b.d.	b.d.	4
2019	b.d.	b.d.	b.d.	26
2020	b.d.	b.d.	b.d.	22
2021	b.d.	b.d.	b.d.	66
2022	b.d.	b.d.	b.d.	43
2023	b.d.	b.d.	b.d.	14
Wszczęte z urzędu	0	23	5	28
Przejęte	70	61	18	149
Razem	70	84	23	177
Liczba decyzji wymiarowych w I instancji wydanych przez Szefa KAS z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wydanych w poszczególnych latach				
2016–2020	4	9	5	18
2021	7	11	3	21
2022	17	30	9	56
2023	25	14	2	41
Razem	53	64	19	136

Liczba decyzji wydanych przez Szefa KAS w II instancji w sprawach związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wydanych w poszczególnych latach				
2016–2020	2	0	0	2
2021	6	10	7	23
2022	14	36	3	53
2023	7	5	5	17
Razem	29	51	15	95
W tym utrzymujących w mocy decyzję I instancji	24	44	12	80
Liczba umorzonych postępowań w przedmiocie wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (w tym z uwagi na dobrowolną korektę przez podatnika)				
2016–2023	9 (6)	10 (4)	2 (2)	21 (12)

Źródło: Ministerstwo Finansów, 2023b.

Powyższe zestawienie wskazuje na niewielką liczbę postępowań na podstawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Większość z nich była przejęta od urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych. W 2022 r. widoczny jest spadek liczby postępowań. Większość postępowań kończyła się decyzją wymiarową, od której najczęściej się odwoływano. Na podkreślenie zasługuje fakt znikomej liczby umorzeń postępowań na podstawie dobrowolnej korekty podatku przez podatnika.

Efekt wprowadzonych rozwiązań uszczelniających można ocenić, badając poziom kształtowania się luki w podatku VAT. Wśród miar określających poziom nadużyć podatkowych lukę w podatku VAT należy uznać za najbardziej wiarygodną, gdyż jest systematycznie badana przez OECD w Polsce, na poziomie UE oraz w innych krajach. Szacunki luki VAT w krajach UE (począwszy od 2012 r.) oparte są na danych z rachunków narodowych sporządzonych w oparciu o metodykę ESA2010 – wyniki są zatem porównywalne. Poziom luki w podatku VAT w Polsce w ujęciu nominalnym i procentowym obliczany przez Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych (Center for Social and Economic Research – CASE) na potrzeby Komisji Europejskiej oraz obliczany przez Ministerstwo Finansów przedstawia tabela 3.

Tabela 3. Poziom luki w podatku VAT (w mld zł) i potencjalnych wpływów z podatku VAT (w proc.)

Wyszczególnienie		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
CASE/ Komisja Europejska	w mld zł	43,1	42,3	39,7	41,2	34,4	28,8	26,2	26,6	23,6	b.d.	b.d.
	w proc.	27,1	26,6	24,4	24,6	20,3	15,7	13,2	12,7	11,3	b.d.	b.d.
Ministerstwo Finansów	w mld zł	40,0	40,3	39,4	40,0	33,7	25,4	22,8	23,0	19,1	6,9	11,9
	w proc.	25,6	25,7	24,3	24,1	20,2	14,1	11,7	11,2	9,3	3,1	4,9

Źródło: Poniatowski, Bonch-Osmolovskiy, Śmietanka, Pechcińska, 2022, s. 111; Ministerstwo Finansów, 2023b, s. 22.

Zauważalny, znaczny spadek luki w podatku VAT od 2016 r. to niewątpliwie efekt podjętych działań uszczelniających w ramach tego podatku, ale również wielu innych rozwiązań składających się na zintensyfikowaną walkę z unikaniem opodatkowania. Efekty działań uszczelniających można również zobrazować poziomem wpływów z podatków do budżetu państwa. Należy założyć, że możliwość porównywania wpływów z poszczególnych lat jest możliwa do 2018 r. Wpływy w kolejnych latach są nieporównywalne z uwagi na pandemię COVID-19, wdrożenia tarcz antykrzysowych, agresję Rosji na Ukrainę, wdrożenie tarcz antyinflacyjnych, a także zmiany w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych od 2022 r.

Przyrosty i dynamikę dochodów budżetu państwa ogółem, dochodów podatkowych oraz z poszczególnych podatków prezentuje tabela 4.

Tabela 4. Przyrost i dynamika wybranych dochodów budżetu państwa

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Przyrost dochodów budżetowych (w mld zł)	10,0	- 8,4	4,4	5,6	25,6	35,7	29,7
Dynamika dochodów budżetowych (w proc.)	103,6	97,1	101,6	102,0	108,9	111,3	108,5
Przyrost dochodów podatkowych (w mld zł)	5,1	- 6,6	13,1	4,9	13,4	42,2	34,1
Dynamika dochodów podatkowych (w proc.)	102,1	97,3	105,4	101,9	105,2	115,5	110,8
Przyrost dochodów z podatku VAT (w mld zł)	- 0,8	- 6,6	10,9	- 1,2	3,5	30,2	18,2
Dynamika dochodów z podatku VAT (w proc.)	99,3	94,5	109,6	99,0	102,8	123,9	111,6
Przyrost dochodów z podatku akcyzowego (w mld zł)	2,5	0,2	0,9	1,1	2,9	2,6	3,8
Dynamika dochodów z podatku akcyzowego (w proc.)	104,3	100,3	101,5	101,9	104,6	104,0	105,6
Przyrost dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych (w mld zł)	1,7	1,5	1,7	2,0	3,2	4,5	6,9
Dynamika dochodów z podatku dochodowego od osób fizycznych (w proc.)	104,6	103,7	104,2	104,7	107,1	109,3	113,1
Przyrost dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (w mld zł)	0,3	- 2,1	0,2	2,5	0,6	3,4	4,8
Dynamika dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (w proc.)	101,1	91,8	100,8	110,7	102,3	112,9	116,1

Źródło: Departament Budżetu Państwa, 2012–2019.

Analizując powyższe dane, można zauważyć znaczący wzrost przyrostu i dynamiki dochodów w 2017 i 2018 r. Jest on wynikiem dobrej koniunktury gospodarczej i uszczelnienia poboru podatków.

Działania uszczelniające system poboru podatków przyniosły pożądane efekty – przyczyniły się do spadku nadużyć podatkowych oraz wzrostu dochodów do budżetu państwa. Pomimo niewielu postępowań prowadzonych na podstawie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania należy stwierdzić, że wprowadzona regulacja ma ogromny wymiar psychologiczny. W wyniku jej wejścia w życie każdy podatnik rozważający jakiegokolwiek planowanie podatkowe musi bowiem liczyć się z ryzykiem, iż organy podatkowe, korzystając ze znowelizowanych przepisów, będą mogły podjąć próbę podważenia skutków podatkowych jego działań (Kondej, 2016, s. 19).

Wprowadzone dotychczas rozwiązania uszczelniające system poboru podatków, w tym przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, doczekały się szerokich analiz i ocen w literaturze przedmiotu (Brzeziński, Lasiński-Sulecki, Morawski, 2018; Gajewski, 2020; Glumińska-Pawlic, 2018).

3. Zmiany w przepisach przeciwdziałających unikaniu opodatkowania od 1 stycznia 2022 roku

Od dnia 1 stycznia 2022 r. zostały wprowadzone liczne zmiany w konstrukcji podatków, określone jako Polski Ład. Wśród nowelizacji można wyróżnić te, których głównym celem jest dalsze uszczelnienie systemu podatkowego. Najważniejsze z nich prezentuje tabela 5.

Tabela 5. Rozwiązania przeciwdziałające unikaniu opodatkowania wprowadzone od 1 stycznia 2022 roku

Wyszczególnienie	Rozwiązania przeciwdziałające unikaniu opodatkowania
Podatek dochodowy od osób prawnych	<ul style="list-style-type: none"> – minimalny podatek dochodowy, – likwidacja wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztów usług i praw niematerialnych, – podatek od przerzuconych dochodów, – wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów ukrytych dywidend
Podatek dochodowy	<ul style="list-style-type: none"> – przeciwdziałanie zatrudnianiu pracowników na czarno, – zmiany przepisów dotyczące reorganizacji spółek, cen transferowych, dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej, – przejściowy ryczałt od dochodów
Podatek dochodowy i podatek VAT	zachęty podatkowe przy bezgotówkowym realizowaniu płatności
Podatek VAT	Krajowy System e-Faktur

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie powyższej listy można zauważyć, że rozwiązania dotyczą przede wszystkim podatku dochodowego. Celem zmian w sferze podatku dochodowego od osób prawnych jest uszczelnienie systemu podatkowego realizowane poprzez wprowadzenie nowej formy opodatkowania podatkiem CIT (Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, 2021, s. 71). Dlatego za podstawowe rozwiązanie należy uznać wprowadzenie minimalnego podatku dochodowego. Rozwiązanie to ma w największym stopniu przyczynić się do dalszego zmniejszenia luki w podatku dochodowym od osób prawnych, która została oszacowana w 2018 r. na poziomie 22 mld zł (Sawulski, Bąkowska, Gniazdowski, 2020, s. 10). Podatek ten ma za zadanie ograniczanie działań optymalizacyjnych podatników mogących skutkować zmniejszaniem zobowiązań podatkowych poprzez zaniżanie dochodu podatkowego (Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, 2021, s. 71). Ma przeciwdziałać istnieniu podmiotów osiągających wysokie obroty jednocześnie wykazujących stratę lub niski dochód w długim okresie. Postulaty te są realizowane poprzez jego zakres podmiotowy i przedmiotowy. Objął on podmioty ponoszące stratę lub wykazujące niski poziom dochodowości (od 1 stycznia 2022 r. przyjęto stosunek dochodów do przychodów do 1%). Tak przyjęty zakres podmiotowy należy uznać za prawidłowy, przy czym należy zawęzić go jedynie do podmiotów stosujących agresywną optymalizację podatkową. Temu służą wyłączenia ze stosowania tej formy opodatkowania m.in. dla podmiotów w trzech pierwszych latach działalności, z prostą strukturą organizacyjną, bez powiązań z innymi organizacjami, małych podatników, ze spadkiem przychodów. Konstrukcja podstawy opodatkowania, obejmująca m.in. koszty finansowania dłużnego poniesione na rzecz podmiotów powiązanych powyżej określonego limitu oraz koszty usług i praw niematerialnych poniesione na rzecz podmiotów powiązanych lub z rajów podatkowych powyżej określonego limitu, zapewnia uszczelniający charakter tego rozwiązania. Analizując szczegółowo konstrukcję tego podatku, należy zwrócić uwagę na znaczny stopień jego skomplikowania, który przejawia się w różnego rodzaju wyłączeniach, odliczeniach prowadzących do korekty przy obliczaniu dochodu lub straty podstawy opodatkowania, a w konsekwencji samego podatku.

Z wprowadzeniem minimalnego podatku dochodowego należy powiązać likwidację wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztów usług i praw niematerialnych przekraczających określony limit. Właśnie koszty, których to wyłączenie dotyczyło, zostały uwzględnione w podstawie opodatkowania minimalnym podatkiem dochodowym. Jednocześnie należy zaznaczyć, że likwidowane ograniczenie wiązało się z szeregiem wymogów dla podatników, koniecznością podjęcia różnych działań, np. otrzymania interpretacji indywidualnej. Nowe rozwiązanie wprowadziło inne wymogi, a zatem konieczne stało się

podjęcie innych działań (Majkowski, Wodecki, 2021). W konsekwencji znacznie wzrosły koszty obsługi podatku przez podatnika.

Nowy podatek od przerzuconych dochodów przeciwdziała uzyskaniu korzyści podatkowej poprzez transfer dochodów do kraju o niskiej stawce opodatkowania, szczególnie przez podmioty generujące dochody z wartości niematerialnych i prawnych. Jest to kolejny, szczególny podatek wprowadzony do konstrukcji podatku dochodowego, którego zadaniem jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w ściśle określonych przypadkach. Stosowany jest w odniesieniu do transakcji z podmiotami powiązanymi. W jego przypadku za przerzucone dochody uznaje się wydatki na usługi niematerialne lub opłaty za korzystanie z wartości i praw niematerialnych, jeżeli suma tych kosztów stanowi co najmniej 3% ogółu kosztów uzyskania przychodów. Generalnie przeciwdziała on wykorzystaniu wartości niematerialnych i prawnych do przerzucania dochodów do krajów o niskiej stawce opodatkowania.

Konstrukcja tego podatku wymaga od polskiej spółki bardzo dokładnych informacji o rozliczeniu podatkowym swojego kontrahenta. Przykładowo musi podzielić dochody kontrahenta na określone części, wydzielić dochody uzyskane z wartości niematerialnych i prawnych, a następnie ustalić stawkę opodatkowania tych dochodów. Ma to być stawka efektywna, w związku z tym należy posiadać wiedzę o wszelkich zwolnieniach, odliczeniach itp. Jest to tylko jeden z przykładów karkołomnych wymogów stawianych polskiemu podatnikowi. Natomiast ustawodawca wprost w przepisach określił, że ciężar dowodu, iż spółka nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem, spoczywa na niej samej.

Należy również zauważyć, że w przypadku transakcji z podmiotem powiązonym z kraju UE lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG) podatek ten nie ma zastosowania, jeżeli podmiot ten prowadzi istotną rzeczywistą działalność gospodarczą. Ustawodawca ustalił jedynie ogólne przesłanki badania, czy kontrahent podatnika spełnia podany warunek. W ten sposób tak istotna kwestia została pozostawiona do uznania organowi podatkowemu. Przy tym należy podkreślić, że transakcje z podmiotami z UE i EOG dominują wśród polskich przedsiębiorców.

Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów kosztów ukrytych dywidend ma na celu przeciwdziałanie dystrybucji zysku ze spółki do wspólników, zamiast wypłacania im dywidendy. Dystrybucja zysku powoduje zmniejszenie dochodu spółki, natomiast wypłata dywidendy nie jest kosztem uzyskania przychodów.

Przeciwdziałanie zatrudnianiu pracowników na czarno polega na przeniesieniu na pracodawcę wszystkich obowiązków związanych z uregulowaniem z tego tytułu podatku dochodowego. Obowiązki te wynikają z przypisania pracodawcy

przychodów z tytułu nielegalnego zatrudnienia oraz dodatkowego przychodu, za każdy miesiąc nielegalnego zatrudnienia, w wysokości równowartości minimalnego wynagrodzenia za pracę. Ponadto z kosztów uzyskania przychodów pracodawcy wyłączono kwoty nielegalnie wypłacanego wynagrodzenia, jednocześnie nie są one zaliczane do przychodów pracownika. Analogiczne rozwiązania zostały wprowadzone w zakresie składek na ubezpieczenia społeczne i składki na ubezpieczenie zdrowotne. W wyniku tych rozwiązań po stronie pracownika nie występuje konieczność uregulowania zaległości, dlatego nie powinien być zainteresowany takim stanem rzeczy.

Zmiany przepisów odnoszące się do reorganizacji spółek mają na celu uszczelnienie tych rozwiązań. Nowe regulacje dotyczące cen transferowych są korzystne dla podatników, wydłużają terminy na przygotowanie odpowiednich dokumentów oraz doprecyzowują stosowanie tych przepisów. Jeśli chodzi o zagraniczne jednostki kontrolowane zmiany służą dalszemu uszczelnieniu przepisów poprzez objęcie nimi tzw. spółek wydmuszek, posiadających wysokie aktywa, ale uzyskujących zerowe lub niskie przychody.

Przejściowy podatek dochodowy ma na celu ujawnienie dochodów wcześniej nieopodatkowanych oraz wycofanie się podmiotów z unikania opodatkowania. Jest rozwiązaniem dobrowolnym stosowanym na wniosek podatnika. Dotyczy dochodów osiągniętych do dnia złożenia wniosku, nie dłużej niż do 31 grudnia 2022 r., a wynikających z transakcji zawartych do 1 lipca 2021 r. Zachętą do skorzystania z tego rozwiązania jest preferencyjna stawka opodatkowania tych dochodów na poziomie 8%.

Bezgotówkowe realizowanie płatności służy zwalczaniu szarej strefy, przeciwdziała praniu brudnych pieniędzy oraz ogranicza luki służące unikaniu opodatkowania. Natomiast zachęty podatkowe służą skłonieniu podatników do stosowania rozliczeń bezgotówkowych. W podatku dochodowym zachętą jest ulga z tytułu kosztów nabycia terminala płatniczego oraz jego użytkowania. W podatku VAT jest to 15-dniowy zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym dla podatnika bezgotówkowego.

Głównym rozwiązaniem w zakresie podatku VAT jest wprowadzenie Krajowego Systemu e-Faktur. Jest to rozwiązanie dobrowolne, które daje podatnikom możliwość wystawiania faktur ustrukturyzowanych, jako nowej formy faktury (poza fakturą papierową i elektroniczną), za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Stosowanie w obrocie takiej formy faktury ma prowadzić do dalszego uszczelnienia poboru podatku VAT poprzez wzmocnienie kontroli prawidłowości jego rozliczenia. Równocześnie powinno skutkować zmniejszeniem liczby kontroli podatkowych, gdyż system jest pod nadzorem organów podatkowych.

Podatnik, wybierając ten rodzaj wystawiania faktury, będzie mógł korzystać z kilku rozwiązań preferencyjnych w podatku VAT. Przy wystawieniu faktury ustrukturyzowanej przewidziany jest 40-dniowy termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Istnieje również możliwość rozliczania w tej formie faktur korygujących, bez posiadania koniecznej dokumentacji.

4. Zmiany w przepisach przeciwdziałających unikaniu opodatkowania od 1 stycznia 2023 roku

Od dnia 1 stycznia 2023 r. wprowadzane są również liczne zmiany w konstrukcji podatków. Wśród nich można wyróżnić te, których głównym celem jest dalsze uszczelnienie systemu podatkowego. W tabeli 6 zaprezentowane zostały rozwiązania o takim charakterze.

Tabela 6. Rozwiązania przeciwdziałające unikaniu opodatkowania wprowadzone od 1 stycznia 2023 roku

Wyszczególnienie	Rozwiązania przeciwdziałające unikaniu opodatkowania
Podatek dochodowy od osób prawnych	<ul style="list-style-type: none"> – zmiany przepisów dotyczące minimalnego podatku dochodowego, – zmiany przepisów dotyczące podatku od przeliczonych dochodów, – zmiany przepisów dotyczące ograniczenia możliwości zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodów, – likwidacja wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztów ukrytych dywidend
Podatek dochodowy	zmiany przepisów dotyczące cen transferowych, dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej
Podatek VAT	zmiany przepisów dotyczące Krajowego Systemu e-Faktur

Źródło: opracowanie własne.

Z uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej przedstawione w tabeli 6 zmiany wynika, że „[...] projektowana ustawa ma na celu udoskonalenie przepisów [...] w sposób, który uczyni je bardziej przejrzystymi i jednocześnie zapewni ich większą efektywność z punktu widzenia ich stosowania i celu, jakiemu mają służyć” (Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, 2022, s. 2). Takie podejście nie do końca jest właściwe z punktu widzenia stabilności otoczenia prawnego w działalności przedsiębiorcy.

W przedstawionym powyżej katalogu ukazano, że nowelizacja zmieniała przepisy już obowiązujące. Brak jest regulacji, które wprowadzałyby nowe rozwiązanie. Ponadto zmiany często dotyczą przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2022 r. Likwidacja wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów kosztów

ukrytych dywidend jest w konsekwencji uchynieniem przepisu wprowadzonego od 1 stycznia 2022 r. Taka sytuacja skłania do wniosku, iż ustawodawca nie jest już w stanie wprowadzić efektywnego rozwiązania podatkowego w obszarze uszczelniania systemu podatkowego. Szeroka nowelizacja konstrukcji po roku jej funkcjonowania wskazuje, że są to rozwiązania niedopracowane jakościowo. Ponadto poprawione konstrukcje nie są lepsze od poprzednio uchwalonych, a czasami są ewidentnie gorsze (Pustuł, 2023). Czasami proponowane rozwiązania nie przewidują sytuacji faktycznych realizowanych w obrocie gospodarczym – takie sytuacje zdarzają się we wdrażanym Krajowym Systemie e-Faktur (szerzej zob. Pałys, Frankowski, 2023).

Tworzenie systemu rozwiązań przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, które polegają na ciągłym zmienianiu regulacji, nie jest właściwe. Taka sytuacja wywołuje znacznie więcej problemów niż korzyści. Przede wszystkim naraża przedsiębiorców na koszty dostosowywania się do zmieniających przepisów. Rosną również koszty związane z uchwalaniem kolejnych nowelizacji przepisów. Ponadto częste zmiany unormowań powodują po stronie przedsiębiorców poczucie braku przewidywalności, niepewność oraz negatywne nastawienie do płacenia podatków.

5. Ogólna ocena zmian uszczelniających system poboru podatków

Systematycznie prowadzone działania ustawodawcy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania należy ocenić pozytywnie. Unikanie opodatkowania niesie za sobą szereg negatywnych konsekwencji dla wszystkich stron stosunku podatkowego. Walka z tą patologią w prawie podatkowym powinna być realizowana przede wszystkim ze strony podmiotu czynnego, czyli państwa. Bierna postawa państwa zasługiwałaby na krytykę. Podjęte intensywne działania legislacyjne w omawianym zakresie zwiększają pewność prawa, przywracają konkurencyjność na rynku, chronią głównie tych najmniejszych, którzy nie mają możliwości organizacyjnych czy finansowych, aby takie działania optymalizacyjne podjąć i w ten sposób polepszyć swoją sytuację na rynku.

Działania uszczelniające ze strony państwa powodują znaczne komplikowanie konstrukcji podatków. Wiążą się z wprowadzaniem nowych obowiązków dla podatników. Stosowanie przepisów prawa podatkowego staje się dla przedsiębiorców coraz bardziej uciążliwe i wymaga ponoszenia coraz większych kosztów w celu dostosowania się do narzuconych reguł. Większość rozwiązań przeciwdziałających

unikaniu opodatkowania adresowana jest do wszystkich przedsiębiorców, przy czym – ze względu na warunki ich zastosowania – odbiorcami są przeważnie międzynarodowe korporacje, ewentualnie duże podmioty na rynku. W związku z tym należy przyjąć, że ustawodawca w ich działalności upatruje największą możliwą skalę nadużyć, ponieważ głównie one ponoszą konsekwencje istnienia tych rozwiązań.

Problemem związanym ze stosowaniem rozwiązań przeciwdziałających unikaniu opodatkowania jest niestabilność tych przepisów oraz szeroki zakres ich stosowania, zależny od interpretacji ministra finansów (ze szczególnym uwzględnieniem pierwszych lat od ich wprowadzenia). Brak ich jednoznaczności dodatkowo komplikuje praktyczne ich stosowanie. Dobrym przykładem jest stosowanie Jednolitego Pliku Kontrolnego przez pierwsze 2–3 lata od jego wprowadzenia, wiążące się z częstymi zmianami stanowiska organów podatkowych. Na skutek braku jednoznaczności przepisów organy podatkowe uzyskują szerokie uprawnienia interpretacyjne, co dla podatników oznacza poczucie istotnej niepewności.

6. Ocena zmian uszczelniających system poboru podatków wprowadzonych od 1 stycznia 2022 i 1 stycznia 2023 roku

Biorąc pod uwagę rozwiązania funkcjonujące od 1 stycznia 2022 r., należy zwrócić uwagę na minimalny podatek dochodowy w aspekcie przedsiębiorców nieprowadzących działań optymalizacyjnych. Podatek ten został wprowadzony na poziomie 10% podstawy opodatkowania, a jedną z jej składowych było 4% przychodów, czyli minimalny podatek to 0,4% przychodów. Jednocześnie podatnik, stosując stawkę 19% dochodu, posiadając dochód na poziomie 1% przychodu, jest obciążony podatkiem w wysokości 0,19% przychodu. W związku z tym minimalny podatek jest ponad dwa razy wyższy od podatku na zasadach ogólnych. Zaprzecza to istocie podatku minimalnego, który powinien mieć zastosowanie tylko w przypadku prowadzenia przez podatnika działań optymalizacyjnych. Ten mankament został naprawiony od 1 stycznia 2023 r., czyli od kiedy do podstawy opodatkowania zalicza się 1,5% (nie 4%) przychodów. Przykład ten obrazuje niski poziom wprowadzanych rozwiązań, które powinny być jak najszybciej znowelizowane.

Negatywnie należy ocenić podatek od przerzuconych dochodów z uwagi na bardzo niejasną jego konstrukcję, która została jeszcze bardziej skomplikowana w wyniku nowelizacji (Zaremba, 2023).

Dwie kluczowe regulacje wskazane powyżej (obowiązujące od 1 stycznia 2022 r. i znowelizowane od 1 stycznia 2023 r.) powodują legislacyjny chaos oraz podważają sens wprowadzania rozwiązań uszczelniających.

Rozwiązania przeciwdziałające zatrudnianiu pracowników na czarno, zachęty podatkowe przy bezgotówkowym realizowaniu płatności oraz Krajowy System e-Faktur należy ocenić pozytywnie, gdyż stoją na straży podstawowych zasad związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jakimi są: legalne zatrudnienie pracowników, dokonywanie obrotu bezgotówkowego pomiędzy przedsiębiorcami, wystawianie faktur. Pozytywnie należy ocenić także te rozwiązania prawne, które zachęcają podatników do przyjmowania określonych postaw, dzięki temu mają oni dostęp do określonych korzyści. Przedsiębiorcy uczciwie rozliczający podatek mogą zatem bez spełniania dodatkowych warunków uzyskać korzyści podatkowe.

Zakończenie

Przegląd przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, w tym wprowadzonych od 1 stycznia 2022 i 1 stycznia 2023 r., pozwala na przedstawienie następujących wniosków.

Regulacje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania zajmują ważne miejsce wśród zmian wprowadzanych w konstrukcji podatków, tak było również w 2022 i 2023 r. Niewątpliwie pozytywnymi efektami tych działań są zmniejszenie skali nadużyć podatkowych oraz wzrost dochodów podatkowych do budżetu państwa. W ten sposób przywracana jest powszechność i sprawiedliwość opodatkowania. Jednocześnie konstrukcje podatków stają się znacznie bardziej skomplikowane – przedsiębiorcy odczuwają skutki ich wprowadzania, ponosząc wyższe koszty obsługi podatków.

Można stwierdzić, że ustawodawca skupia się przede wszystkim na szybkości wprowadzania zmian, a nie na ich jakości. Należy przyjąć, że zakłada on, iż przepisy zawsze można poprawić. Taka praktyka prowadzi do niestabilności uregulowań prawnych oraz ich niejednoznaczności, co skutkuje koniecznością zmian w przyszłości – takim przykładem jest minimalny podatek dochodowy. Kontrowersje wokół jego konstrukcji zwiększają poziom niepewności u podatników (Wirski, 2022). Podobna sytuacja ma miejsce w odniesieniu do podatku od przerzuconych dochodów. Od 1 stycznia 2024 r. rozwiązania te ponownie będą zmieniane. Niestabilność i niejednoznaczność przepisów związana jest też z uprawnieniami przyznanymi organom podatkowym. Ostateczny model

Krajowego Systemu e-Faktur zależy wyłącznie od stanowiska ministra finansów. Można łatwo przewidzieć, że po wejściu w życie systemu stanowisko to będzie wiele razy modyfikowane.

Zmiany wprowadzone od 1 stycznia 2022 i 1 stycznia 2023 r. – z uwagi na swój charakter – świadczą o wyczerpaniu możliwości ustawodawcy w zakresie dalszego uszczelniania poboru podatków poprzez wprowadzanie nowych konstrukcji prawnych. Należy zatem przyjąć, że ustawodawca raczej powinien skupić się na już funkcjonujących rozwiązaniach, na ich analizie i naprawie, a odejść od rozwiązań, które nie sprawdzają się w praktyce (poprzez uchylenie takich przepisów). Pozwoli to uzyskać tak pożądaną stabilność w omawianym obszarze rozwiązań podatkowych. Okres szerokich działań uszczelniających (trwający od 2016 r.) należy zakończyć, a rozpocząć czas doprecyzowania istniejących rozwiązań.

Bibliografia

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz. U. z 2022 r. poz. 2647 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 654 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 1570 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 1542 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 z późn. zm.

Dokumenty

- Departament Budżetu Państwa. (2012–2019). [Sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej za lata 2011–2018]. Warszawa: Ministerstwo Finansów. Pobrano z <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-panstwa/wykonanie-budzetu-panstwa/sprawozdanie-z-wykonania-budzetu-panstwa-roczne>, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2018> (16.02.2024).
- Ministerstwo Finansów. (2023a). *Stan spraw prowadzonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przedmiocie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (wg danych na 30 czerwca 2023 r.)*. Pobrano z <https://www.podatki.gov.pl/media/7135/tabela-statystyka-czerwiec-2023.pdf> (25.07.2023).
- Ministerstwo Finansów. (2023b). *Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2023–2026*. Warszawa. Pobrano z <https://www.gov.pl/web/finanse/wieloletni-plan-finansowy-panstwa> (16.02.2024).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2016). Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (VIII kadencja, druk sejmowy nr 367). Pobrano z <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=367> (25.07.2023).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2021). Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (IX kadencja, druk sejmowy nr 1532). Pobrano z <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=1532> (25.07.2023).
- Sejm Rzeczypospolitej Polskiej. (2022). Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (IX kadencja, druk sejmowy nr 2544). Pobrano z <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2544> (25.07.2023).

Literatura

- Brzeziński, B. (2003). *Wstęp do nauki prawa podatkowego*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Brzeziński, B., Lasiński-Sulecki, K., Morawski, W. (red.). (2018). *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Filipczyk, H. (2017). *Tax Avoidance and Rationality of Law*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Filipczyk, H., Zalański, A. (2016). Podatek dochodowy od osób prawnych. W: B. Brzeziński, B. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański (red.), *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności* (s. 285–331). Warszawa: Wolters Kluwer Polska.

- Gajewski, D. J. (red.). (2020). *Uszczelnienie systemu podatkowego w Polsce*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Gebauer, A., Nam, C. W., Parsche, R. (2007). Can Reform Models of Value Added Taxation Stop the VAT Evasion and Revenue Shortfalls in the EU?. *Journal of Economic Policy Reform*, 10(1), 1–13. doi: 10.1080/17487870701201537.
- Glumińska-Pawlic, J. (red.). (2018). *Uszczelnianie systemu podatkowego – sukces czy porażka?*. Katowice: Uniwersytet Śląski.
- Gupta, R. (2008). Tax Evasion and Financial Repression. *Journal of Economics and Business*, 60(6), 517–535.
- Karwat, P. (2002). *Obejście prawa podatkowego. Natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Kondej, M. (2016). Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. *Praktyka Podatkowa*, 1, 4–21.
- Kuźniacki, B. (2012). Skuteczność polskich ogólnych norm podatkowoprawnych jako narzędzi potencjalnie służących zwalczaniu unikania opodatkowania przez wykorzystanie kontrolowanych spółek zagranicznych. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 30–59.
- Larkins, E. R. (1991). Multinationals and Their Quest for the Good Tax Haven: Taxes Are But One, Albeit an Important, Consideration. *International Lawyer*, 25(2), 471–487.
- Litwińczuk, H. (2020). *Międzynarodowe prawo podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Majkowski, W., Wodecki, P. (2021). Uchylenie art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych limitującego koszty od tzw. usług niematerialnych – ocena zmiany, skutki praktyczne dla podatników, konsekwencje na przyszłość. *Przegląd Podatkowy*, 12, 37–43.
- Mastalski, R. (2016). *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Pałys, A., Frankowski, E. (2023). *Krajowy System e-Faktur (KSeF). Poradnik podatnika*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Pechcińska, A. (2022). *VAT Gap in the EU – Report 2022*. Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Pustuł, J. (2023). Jediną stałą rzeczą w prawie podatkowym jest zmiana, czyli nowości w CIT. *Przegląd Podatkowy*, 2, 13–20.
- Sawulski, J., Bąkowska, K., Gniazdowski, M. (2020). *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*. Warszawa: Polski Instytut Ekonomiczny. Pobrano z https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/07/PIE-Raport_Luka_CIT_PL.pdf (16.02.2024).
- Tipke, K., Kruse, H. W. (1996). *Abgabenordnung. Kommentar*. Köln: Otto Schmidt.
- Wirski, J. (2022). Kilka uwag o minimalnym podatku dochodowym. *Przegląd Podatkowy*, 4, 17–23.
- Zaremba, P. (2023). Podatek od przerzuconych dochodów – podatkowy „Paragraf 22”. *Przegląd Podatkowy*, 4, 29–34.

Streszczenie

Przedmiotem opracowania jest przedstawienie zmian w przepisach podatkowych w Polsce wprowadzonych od 1 stycznia 2022 r. i 1 stycznia 2023 r., które miały na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, na tle już obowiązujących tego typu reguł. W artykule potwierdzono, że wśród rozwiązań zawartych w regulacjach podatkowych ważne miejsce zajmują przepisy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania, w konsekwencji których przedsiębiorcy ponoszą wyższe koszty obsługi podatków. Niestabilność przepisów oraz ich niejednoznaczność, szczególnie w pierwszych latach po ich wprowadzeniu, oraz przyznane uprawnienia do ich interpretacji organom podatkowym są jednym z większych zagrożeń dla działalności przedsiębiorców. Zmiany z 2022 i 2023 r. świadczą o wyczerpaniu możliwości ustawodawcy w zakresie dalszego uszczelniania poboru podatków z wykorzystaniem nowych instrumentów prawnych. Ustawodawca powinien skupić się na już funkcjonujących rozwiązaniach, na ich analizie i poprawie, aby uzyskać stabilność regulacji w tym obszarze.

SŁOWA KLUCZOWE: unikanie opodatkowania, uszczelnianie systemu podatkowego

Summary

The subject of the article are the normative changes in tax regulations in Poland introduced from January 1, 2022 and 2023, aimed at counteracting tax avoidance, against the background of already applicable rules of this type. The article confirms that among the solutions introduced in tax regulations, an important place is occupied by provisions counteracting tax avoidance, as a result of which entrepreneurs incur higher tax service costs. The greatest threat to enterprises is the instability of regulations and their ambiguity, especially in the first years after the introduction, and the powers of interpretation granted to the tax authorities. The changes introduced from 2022 and 2023 prove that the legislator's possibilities to further tighten tax collection by introducing new tax solutions have been exhausted. The legislator should focus on the already functioning solutions, on their analysis and improvement in order to achieve stability of tax regulations in this area.

KEYWORDS: tax avoidance, sealing the tax system

Nota o autorze

Robert Wolański – dr hab., Uniwersytet Warszawski, Wydział Zarządzania; główne obszary działalności naukowej: dziedzina nauk społecznych (nauki o zarządzaniu i jakości); e-mail: rwolanski@wz.uw.edu.pl; ORCID: 0000-0002-2460-6344.