

mgr Jakub Jankowski

Wydział Prawa i Administracji

Uczelnia Łazarzkiego w Warszawie

## **STRESZCZENIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ**

***„Analiza skuteczności środków prawnych stosowanych przez polskiego ustawodawcę w celu ograniczenia optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych (lata 2011-2016)”***

**napisanej pod kierunkiem dr. hab Roberta Gwiazdowskiego**

Rozprawa doktorska jest poświęcona tematyce prawnych możliwości ograniczenia zjawiska optymalizacji podatkowej w podatkach dochodowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym.

Problem erozji podstawy opodatkowania CIT w państwach wysoko rozwiniętych jest znany co najmniej od lat sześćdziesiątych XX wieku i do dnia dzisiejszego pozostaje nierozwiązany. Problem ten dotyczy również Polski, gdzie optymalizacja podatkowa jest jedną z głównych przyczyn corocznych nowelizacji ustaw o podatkach dochodowych. Upadek sądowej oraz normatywnej klauzuli obejścia prawa podatkowego w latach 2003-2005 oraz narastająca szkodliwa konkurencja podatkowa ze strony innych jurysdykcji podatkowych spowodowały, iż optymalizacja podatkowa w Polsce przestała być jedynie domeną dużych korporacji międzynarodowych. Ministerstwo finansów dostrzegając, że redukcja ciężarów fiskalnych z wykorzystaniem krajowych i zagranicznych wehikułów korporacyjnych upowszechniła się na niespotykaną dotąd skalę, podjęło szereg działań o charakterze zapobiegawczym. Punktem wyjścia było rozpoczęcie w 2011 r. negocjacji z rządem Cypru na temat zmiany dotychczasowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na przestrzeni lat 2012-2014 wiele umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę, które pozwalały na optymalizację z wykorzystaniem zagranicznych spółek, zostało zmienionych lub oczekiwano na proces ratyfikacji. Kolejnym krokiem ustawodawcy było wprowadzenie z początkiem 2014 r. opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych. W połowie 2014 r. przyjęto pakiet zmian w ustawach dotyczących podatków dochodowych. Nowelizacja doprecyzowała nie tylko brzmienie istniejących już regulacji, ale również wprowadziła zupełnie nowe instytucje prawa podatkowego jak koncepcja opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych. W latach 2015-2016 można było również zauważyć znacząco zwiększoną liczbę postępowań kontrolnych z zakresu transakcji restrukturyzacyjnych oraz cen transferowych. W połowie 2016 r. klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego została ponownie wprowadzona do polskiego systemu podatkowego. Ponadto, w 2016 r. został uchwalony kolejny pakiet zmian mających

przeciwdziałać optymalizacji podatkowej. Analiza skuteczności poszczególnych wewnątrz krajowych metod przeciwdziałania optymalizacji podatkowej ma pozwolić na ustalenie czy problem erozji podstawy opodatkowania w Polsce może być w sposób kompleksowy i strukturalny rozwiązany w ramach aktualnie istniejącego systemu podatku CIT, gdzie przedmiotem opodatkowania jest dochód. Obecny stan badań w zakresie tej problematyki nie pozwala na udzielenie jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie.

Rozprawa doktorska składa się z czterech rozdziałów.

W rozdziale 1 zostało dokładnie zdefiniowane pojęcie optymalizacji podatkowej. Dotychczasowy dorobek doktryny oraz judykatury jest w tym zakresie stosunkowo duży, jednak nie ma on charakteru jednolitego. Konieczna jest krytyczna analiza, która pozwoli dokładnie określić czym tak naprawdę jest optymalizacja podatkowa. Pojęcie to jest bowiem często używane w sposób intuicyjny bez pogłębionej analizy jego istotnych elementów podmiotowo-przedmiotowych.

W rozdziale 2 została dokonana analiza przyczyn prawnych warunkujących powstanie optymalizacji podatkowej. W niniejszym rozdziale przedmiotem analizy są również czynniki, które jedynie w sposób pośredni wpływają na zjawisko optymalizacji podatkowej.

Precyzyjne określenie zakresu znaczeniowego optymalizacji podatkowej oraz przyczyn prawnych kreujących to zjawisko jest niezbędne ze względu na cel rozprawy doktorskiej. Ustalenie czy zjawisko optymalizacji podatkowej może być w sposób kompleksowy i strukturalny rozwiązane w ramach aktualnie funkcjonującego systemu podatku CIT, wymaga zrozumienia istoty tego zjawiska oraz czynników determinujących jego istnienie.

W rozdziale 3 wskazane zostają najczęstsze obszary optymalizacji podatkowej oraz próby ustawodawcy mające na celu wyeliminowanie określonych schematów optymalizacyjnych. W niniejszym rozdziale prezentowane są możliwości optymalizacji podatkowej głównie z wykorzystaniem podmiotów krajowych.

W rozdziale 4 zostaje dokonana analiza poszczególnych środków ograniczania optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem podziału na środki szczególne oraz ogólne. W odniesieniu do środków szczególnych przedmiotem badania są przepisy dotyczące CFC, cienkiej kapitalizacji oraz cen transferowych. W zakresie środków ogólnych przedmiotem analizy jest klauzula ogólna obejścia prawa podatkowego, tzw. małe klauzule obejścia prawa podatkowego oraz przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące pozornych czynności prawnych. Pomocniczo zostają również omówione umowne środki antyabuzywne funkcjonujące w poszczególnych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę.

W podsumowaniu zostają porównane możliwości optymalizacji podatkowej na początku oraz końcu badanego okresu (rok 2011 – stan wyjściowy, rok 2016 – stan końcowy). Pod adresem ustawodawcy zostają sformułowane postulaty *de lege lata*. Ponadto, wskazane zostają alternatywne

konstrukcje zapobiegające optymalizacji podatkowej z uwzględnieniem ograniczeń o charakterze konstytucyjnym oraz międzynarodowym (postulaty *de lege ferenda*).

/-/Jakub Jankowski

Warszawa, 20 lutego 2018 r.