

Zarządzanie ryzykiem podatkowym oraz odpowiedzialność karna na gruncie optymalizacji podatkowej

Streszczenie: Głównym celem osób zarządzających polityką podatkową przedsiębiorstwa powinna być optymalizacja podatkowa. Powszechnie wiadomo, iż przedsiębiorcy mogą legalnie płacić niższe podatki wykorzystując możliwości jakie dają przepisy podatkowe. Korzystanie z optymalizacji podatkowej pozwala obniżyć obciążenia podatkowe, a co za tym idzie prowadzi to do poprawy wyniku finansowego. Kluczowe jest w tym przypadku wdrożenie odpowiednich procedur zarządzania ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwie. Procedury te powinny uwzględniać zarówno zagrożenie sankcjami finansowymi (klauzula obejścia prawa) jak również zagrożenia wynikające z odpowiedzialności karnoskarbowej osób zarządzających przedsiębiorstwem. Celem artykułu jest przedstawienie zagrożeń wynikających z optymalizacji podatkowej w aspekcie zarządzania ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach oraz klauzuli obejścia prawa podatkowego. Następnie wskazanie idących zagrożeń wynikających z odpowiedzialności karnoskarbowej na przykładzie spółek kapitałowych. W celu przedstawienia zamierzonych celów zastosowano metody badań literaturowych oparte na analizie krajowych publikacji zwartych i artykułowych oraz obowiązujących przepisów prawa podatkowego i karnoskarbowego

Słowa kluczowe: optymalizacja podatkowa, ryzyko podatkowe, odpowiedzialność karna oraz karnoskarbowa.

1. Wprowadzenie

W obowiązującym stanie prawnym niezwykle interesująco jawi się możliwość wykorzystania optymalizacji podatkowej do obniżenia zobowiązań podatkowych poprzez odpowiednią politykę podatkową. Powszechnie wiadomym jest, iż podatnicy w polskim systemie prawa podatkowego obciążeni są wieloma obowiązkami. Z punktu widzenia budżetu państwa najważniejszym z nich jest terminowe regulowanie należności wobec fiskusa. Ponieważ system podatkowy nie jest doskonały, a przepisy niejednoznaczne i skomplikowane, podatnik obarczony jest ryzykiem niewłaściwego ich stosowania [Cieśla 2012:25]. W takim aspekcie ważna jest analiza ryzyka podatkowego oraz zatrudnienie osób kompetentnych w zakresie podatków, aby w konsekwencji zminimalizować ryzyko ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej.

Posiadając szeroką wiedzę w zakresie optymalizacji podatkowej, jej elementów oraz konsekwencji karnych zdecydowanie łatwiej jest zarządzać w sposób świadomy ryzykiem podatkowym. Obecnie klauzula obejścia prawa podatkowego została wprowadzona do Ustawy Ordynacja podatkowa, w dziale III a Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, Rozdział 1 Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zdefiniowana w art. 119 a – 119f.

Istnieje pogląd, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwoli zwalczać sztuczne konstrukcje prawne stosowane tylko po to, żeby obniżyć wysokość zobowiązania podatkowego. Jest to sprzeczne z ogólnym orzecznictwem, które mówi, że działania podatników zmierzające do unikania ciężaru podatkowego poprzez powstrzymanie się od dokonania czynności opodatkowanej lub też poprzez tzw. substytucje uznawane są za w pełni dopuszczalne i akceptowane przez administrację podatkową wszystkich państw rozwiniętych [Doradca Podatkowy 2014: 12-14]. Niemniej wprowadzenie klauzuli obejścia prawa podatkowego z całą pewnością postawi osoby zarządzające przedsiębiorstwem przed koniecznością wdrażania procedur związanych z zarządzaniem ryzykiem podatkowym, aby uchronić firmy przed konsekwencjami finansowymi (sankcje podatkowe) jak również przed odpowiedzialnością karnoskarbową.

2. Optymalizacja podatkowa w procesie zarządzania ryzykiem podatkowym

Sfera zarządzania ryzykiem podatkowym oraz prowadzenia spraw podatkowych powinna obejmować także optymalizację podatkową, rozumianą jako poszukiwanie legalnych rozwiązań prawnych zmierzających do obniżenia obciążenia podatkowego [Łukaszewicz-Obierska i in. 2013: 189]. W szerszym znaczeniu pojęcie optymalizacji podatkowej można rozumieć jako wybór takiej formy oraz struktury planowanej transakcji w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, aby zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych [Jamroży, Kudert 2013: 24]. Optymalizacja obciążeń podatkowych nie powinna jednocześnie narażać przedsiębiorstwa na nieuzasadnione ekonomicznie ryzyko podatkowe [Szłęk-Matusiewicz 2008: 26]. Definicji optymalizacji podatkowej nie znajdziemy w przepisach prawa podatkowego, ponieważ termin ten jest używany w zasadzie tylko przez praktyków prawa podatkowego [Żabska, 2013: 260].

Wyszukiwanie pewnych luk prawnych (nieprecyzyjnych uregulowań) w systemie podatkowym i wykorzystywanie ich do działań optymalizacyjnych jest związane z tym, że przepisy podatkowe powinny być interpretowane zgodnie z wykładnią gramatyczną (językową), zmierzającą do ustalenia przepisu w oparciu o jego znaczenie językowe. W doktrynie wskazuje się na nadrzędność, a nawet wyłączność stosowania wykładni gramatycznej dla interpretacji przepisów podatkowych [Łukaszewicz-Obierska i in. 2013:189]. Zasada ta opiera się na treści art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W praktyce opodatkowania rozbieżności co do pola interpretacji mogą niejednokrotnie doprowadzić do odmiennych rezultatów wykładni prawa i jego interpretacji [Mastalski 2008: 48].

Zarówno w zakresie przepisów krajowych, jak i umów o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu, optymalizacja podatkowa opiera się w pewnych przypadkach na wykorzystywaniu luk prawnych. Jednakże z biegiem czasu poprzez określone działania legislacyjne oraz zmiany umów o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu organy administracji zmierzają do uzupełnienia wskazanych luk. Takie działania powodują poszukiwanie przez podatników nowych sposobów optymalizacji podatkowej. Warto przywołać tutaj głos Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z dnia 11 maja 2004 r., K 4/03, niepubl.: [„Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, a ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi]¹.

Istnieje cały szereg działań optymalizacyjnych do których zalicza się: zastosowanie jednorazowej amortyzacji przez nowo utworzone podmioty gospodarcze, rozliczanie straty podatkowej, rozliczanie kwartalne z tytułu podatku dochodowego, ulga na złe długi, umowy cywilnoprawne z osobami współpracującymi z firmą, działalność w strefach ekonomicznych, wykorzystywanie funduszy kapitałowych czy wreszcie struktur międzynarodowych - w tym rajów podatkowych. Niektóre działania, w szczególności te z wykorzystaniem struktur zagranicznych, nazywane są agresywną optymalizacją [Kozub-Skalska, 2015: 43-61]. Inne, jak np. czynności związane z rozliczaniem zysków ze spółki komandytowo-akcyjnej czy struktura cypryjska, stanowią odpowiedź na luki legislacyjne [Łukaszewicz-Obierska i in.

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. K 4/03, LEX 1049.