

NOWE NARZĘDZIA KONTROLNE, DOKUMENTACYJNE I INFORMATYCZNE W PRAWIE PODATKOWYM

Poprawa efektywności systemu podatkowego

**redakcja naukowa Bogumił Brzeziński
Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski**

Dariusz Gibasiewicz, Piotr Karwat, Joanna Koronkiewicz
Andrzej Ladziński, Dominik Mączyński, Paweł Mikuła
Wojciech Morawski, Agnieszka Olesińska, Artur Podsiadły
Joanna Zawiejska-Rataj, Adam Zdunek

NOWE NARZĘDZIA KONTROLNE, DOKUMENTACYJNE I INFORMATYCZNE W PRAWIE PODATKOWYM

Poprawa efektywności systemu podatkowego

**redakcja naukowa Bogumił Brzeziński
Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski**

Dariusz Gibasiewicz, Piotr Karwat, Joanna Koronkiewicz
Andrzej Ladziński, Dominik Mączyński, Paweł Mięka
Wojciech Morawski, Agnieszka Olesińska, Artur Podsiadły
Joanna Zawiejska-Rataj, Adam Zdunek

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 sierpnia 2018 r.

Recenzent

Dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Łamanie

Wolters Kluwer Polska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-839-6

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Wstęp	11
<i>Wojciech Morawski</i> BEPS – idea, realizacja, kontrowersje	13
<i>Joanna Koronkiewicz</i> Aktywność UE w odpowiedzi na projekt BEPS	31
<i>Andrzej Ladziński, Agnieszka Olesińska</i> Przepisy o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania – ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.....	121
<i>Piotr Karwat</i> Przepisy o cenach transferowych a ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Kolidują czy synergia?....	163
<i>Wojciech Morawski</i> Interpretacje prawa podatkowego oraz podobne instrumenty prawne – dostosowywanie do zmian kontekstu prawnego	181
<i>Joanna Koronkiewicz</i> Informatyzacja administracji podatkowej jako element pakietu anty-BEPS	227

<i>Dominik Mączyński</i> Wymiana informacji podatkowych	251
<i>Adam Zdunek</i> Krajowa Administracja Skarbowa – konsolidacja służb skarbowych i celnych w celu uszczelnienia systemu podatkowego	295
<i>Artur Podsiadły, Joanna Zawiejska-Rataj</i> Krajowa Administracja Skarbowa – proceduralne aspekty wykrywania unikania opodatkowania	315
<i>Paweł Mikoła</i> System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej – wybrane szanse i ryzyka	367
<i>Dariusz Gibasiewicz</i> Instrumenty ograniczania obrotu gotówkowego w podatkach dochodowych oraz podatku od towarów i usług	395
Bibliografia.....	427
Autorzy.....	441

WYKAZ SKRÓTÓW

- ATAD – dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
- ATAD2 – dyrektywa Rady (UE) 2017/952 z 29.05.2017 r. zmieniająca dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie różnicowości w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz.Urz. UE L 144, s. 1)
- dyrektywa 2011/16/UE – dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2015/2376 – dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z 8.12.2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 332, s. 1)
- dyrektywa IR – dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.06.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 157, s. 49, ze zm.)
- dyrektywa MAP UE – dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z 10.10.2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 265, s. 1)

- dyrektywa PS – dyrektywa Rady (UE) 2015/121 z 27.01.2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 21, s. 1)
- dyrektywa VAT – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.)
- Konstytucji RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1360 ze zm.)
- Modelowa Konwencja OECD – Modelowa konwencja OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku, www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
- pr. bank. – ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.)
- rozporządzenie 282/2011 – rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z 15.03.2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 77, s. 1, ze zm.)
- rozporządzenie 904/2010 – rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z 7.10.2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 268, s. 1, ze zm.)
- UKC – rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
- unijna konwencja arbitrażowa – Konwencja 90/436/EWG z 23.07.1990 r. w sprawie eliminowania podwójnego opodatkowania w przypadku korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. WE L 225, s. 10)

u.p.d.o.f.	-	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
u.p.d.o.p.	-	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
u.p.t.u.	-	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
u.s.d.g.	-	ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) – uchylona
ustawa nowelizująca	-	ustawa z 24.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz.U. poz. 2491)
ustawa o ewidencji podatników	-	ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2017 r. poz. 869 ze zm.)
ustawa o KAS	-	ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2018 r. poz. 508 ze zm.)
ustawa wprowadzająca KAS	-	ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
ustawa z 13.05.2016 r.	-	ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846 ze zm.)

Czasopisma i publikatory

MoPod	-	Monitor Podatkowy
OSP	-	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	-	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
PiP	-	Państwo i Prawo
POP	-	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	-	Przegląd Podatkowy
PPLiFS	-	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych

Inne

EKES	- Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny
KAS	- Krajowa Administracja Skarbowa
MFW	- Międzynarodowy Fundusz Walutowy
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	- Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Zmiany polskiego systemu podatkowego zmierzające do poprawy jego efektywności dotyczą nie tylko przepisów ustaw regulujących poszczególne podatki. Polski prawodawca dokonał w ostatnich latach wielu fundamentalnych zmian w przepisach ogólnych prawa podatkowego. Doszło do istotnych zmian w zasadach funkcjonowania organów podatkowych. Przede wszystkim powstanie Krajowej Administracji Skarbowej na pewno w istotny sposób zmieniło relacje między podatnikami a organami podatkowymi. Wynikiem powstania Krajowej Administracji Skarbowej było nie tylko to, że zmieniły się nazwy i zakresy działania organów podatkowych. Doszło bowiem także do przekształceń struktury wewnętrznej organów, które otrzymały nowe (niekiedy budzące wątpliwości) uprawnienia. Coraz szerzej polskie organy podatkowe korzystają z nowoczesnych rozwiązań technicznych, czego jednym z bardziej znamienitych przykładów jest mechanizm prawny STIR. W ten sam nurt zmian wpisuje się tendencja do ograniczania zakresu transakcji gotówkowych jako sprzyjających funkcjonowaniu gospodarczej szarej strefy. Wprowadzenie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania diametralnie zmieniło postrzeganie efektów wykładni językowej prawa podatkowego. Podatnik nie może już automatycznie uznać, że skoro przepis ustawy podatkowej daje mu możliwość zmniejszenia swoich obciążeń podatkowych, to na pewno może z tej możliwości skorzystać. Wprowadzenie klauzuli wymusiło zmianę także innych przepisów, przykładowo dotyczących interpretacji podatkowych, a także spowodowało powstanie problemu relacji klauzuli do innych regulacji prawnych służących zwalczaniu unikania opodatkowania, jak m.in. przepisy o cenach transferowych. W tomie, który oddajemy do rąk Czytelnika, dokonano także analizy unijnego i międzynarodowego

aspektu walki z unikaniem opodatkowania w postaci opracowanego pod auspicjami OECD projektu BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) oraz jego wdrożenia do unijnego porządku prawnego.

Niniejsze opracowanie skupia się na analizie zmian prawnych, w ograniczonym zakresie odnosząc się do zagadnienia ich efektów ekonomicznych.

Prof. zw. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.
Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK
Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Wojciech Morawski

BEPS – IDEA, REALIZACJA, KONTROWERSJE

1. Źródła BEPS

Dawno, dawno temu podatnik był traktowany jako ktoś, kto jest słabszą stroną w relacjach z organami podatkowymi. Był on traktowany jak nieco zagubiony „przedmiot” decyzji wszechmocnych administracji podatkowych, które jednym ruchem pióra mogły zepchnąć go na dno otchłani finansowej. Należało mu więc pomóc. Rozwijano zatem system umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, który miał usunąć niedogodności związane z „nakładaniem się” na siebie systemów opodatkowania podatkiem dochodowym kilku państw, a wynikającym ze stosowania przez nie różnych kryteriów podlegania ich jurysdykcji podatkowej (zasada źródła czy zasada rezydencji). Chwalono różnorodne systemy informowania podatnika o treści i prawidłowej wykładni prawa podatkowego. Formułowano różnorodne karty praw podatnika. Rozwinęła się dość pokaźna dziedzina badań związana z tzw. ochroną praw podatnika.

To podejście w znacznym stopniu uległo już zmianie. Coraz powszechniej zaczęto stwierdzać, że powyższy obraz kruchego i pełnego zagrożeń bytowania podatnika to mit podobny do mitu szlachetnego dzikusa, którego egzemplifikacją był Piętaszek – szlachetny przyjaciel Robinsona Crusoe.

Podatnicy to grupa bardzo niejednorodna. Większość z nich to rzeczywiście najczęściej mali podatnicy, którzy potrzebują pomocy organów podatkowych w uczciwym płaceniu podatków. Jednak z punktu widzenia interesu fiskalnego bardziej znaczącą grupą są wielcy podatnicy, którymi są globalne korporacje. Podmiot, a najczęściej grupa powiązanych podmiotów, działający w wielu krajach wcale nie jest słabszą stroną relacji organ podatkowy – podatek. Podatnik taki może wykorzystywać różnice między systemami podatkowymi krajów, w których funkcjonuje, oraz umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania do unikania płacenia podatków, może przerzucać dochody do krajów, w których będą one niżej opodatkowane. W toku tych działań to raczej organy podatkowe, a nie podatek, błądzą we mgłę. Istniała ogromna dysproporcja informacyjna na korzyść podatnika. Organy podatkowe jednego państwa nie były bowiem zazwyczaj w stanie ogarnąć prawdziwego obrazu aktywności biznesowej podatnika działającego w wielu krajach. Nie miały ku temu instrumentów prawnych, a podatnik dość często był chroniony tajemnicą skarbową obowiązującą w wielu krajach.

Podatnik taki mógł także wykorzystywać naturalną konkurencję między państwami, której przedmiotem są podatki płacone przez niego. Wiele krajów było skłonnych nie tylko przymykać oko na nawet nielegalne obniżanie obciążeń podatkowych danego podatnika w innym kraju, ale nawet wspierać takie działania, o ile dzięki temu mogły one osiągnąć jakiegokolwiek wpływy podatkowe u siebie. „Państwowymi kombinatorami podatkowymi” nie były wcale tylko egzotyczne wyspiarskie mini państwa. Afera LuxLeaks¹ pokazała, że – wydawałoby się – wiarygodne państwo, takie jak Luksemburg, może zachowywać się w sposób, który nie ma nic wspólnego z elementarnymi zasadami uczciwości. Nawet zresztą państwa, które „programowo” nie wspierały oszustów podatkowych, były podatne na naciski wielkich graczy światowego rynku, którzy na zbyt twarde zwalczanie agresywnej optymalizacji podatkowej mogli

¹ Praktyki podatkowe luksemburskiej administracji zostały ujawnione przez Międzynarodowe Konsorcjum Dziennikarzy Śledczych (ICIJ). Zob. <https://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/your-head-spinning-5-tips-understand-lux-leaks-files> (dostęp: 3.09.2018 r.).

zareagować przeniesieniem swej aktywności biznesowej do bardziej przyjaznej jurysdykcji podatkowej.

Podatnicy nie musieli wcale podejmować działań nielegalnych (a tym samym bardziej ryzykownych), które polegałyby na „prymitywnym” ukryciu dochodu lub zorganizowaniu karuzeli vatowskiej. Mogli w dość bezpieczny sposób dokonywać planowania podatkowego, wykorzystując powyżej wskazane możliwości. Dodatkowo mogli swoje działania zabezpieczać przez uzyskanie interpretacji podatkowej (tzw. rulinu podatkowego).

Sytuacja spadku dochodów budżetowych stała się szczególnie dokuczliwa w okresie kryzysu finansowego z 2008 r. Projekt BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) stanowi jedną z odpowiedzi na ten stan rzeczy. Jednak w toku dyskusji nad nim wskazywano także na inne aspekty problemu. Otóż kryzys 2008 r. wywołał problemy społeczne. Sekretarz Generalny OECD José Ángel Gurría stwierdził, że walka z oszustwami podatkowymi jest także kwestią zaufania obywateli do uczciwości systemu podatkowego, a nie tylko ma wymiar ekonomiczny².

2. Projekt BEPS na tle kooperacji państw w dziedzinie podatkowej

Projekt BEPS opiera się głównie na idei ścisłej współpracy międzynarodowej oraz koordynacji systemów prawnych poszczególnych państw. Metoda działania nie jest więc nowa. W gruncie rzeczy cała działalność OECD, np. w zakresie prac nad Modelem Konwencji OECD, sprowadza się do prób koordynacji regulacji podatkowej różnych krajów. Pojawiały się także inicjatywy służące ograniczaniu negatywnych skutków konkurencji podatkowej między państwami, jak *Report on Harmful Tax Competition* z 1998 r.

² Cyt. za: R.S. Avi-Yonah, H. Xu, *Evaluating BEPS* [w:] *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, red. S.A. Rocha, A. Christians, Wolters Kluwer International 2017, s. 99.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Książka stanowi część cyklu publikacji dotyczących analizy zmian systemu polskiego prawa podatkowego związanych z dążeniem do wzrostu jego efektywności. Poprzednie dwie części ukazały się pod następującymi tytułami: *Poprawa efektywności systemu podatkowego. Nowe narzędzia prawne w VAT i akcyzie* oraz *Nowe narzędzia prawne w podatkach dochodowych i majątkowych. Poprawa efektywności systemu podatkowego*.

W opracowaniu zaprezentowano obraz możliwej dalszej ewolucji polskiego prawa podatkowego (np. w związku z implementacją tzw. pakietu anti-BEPS), ukazując jego kontekst międzynarodowy i unijny.

Autorzy omówili m.in.:

- projekt BEPS i jego znaczenie dla polskiego prawa podatkowego;
- aktywność Unii Europejskiej w sferze wsparcia efektywności systemów podatkowych;
- GAAR, w tym kontekst klauzuli i zagadnienia cen transferowych;
- zmiany w zakresie interpretacji podatkowych dotyczące unikania opodatkowania;
- wymianę informacji o podatnikach między państwami;
- funkcjonowanie systemu STIR oraz cyfryzację administracji podatkowej;
- aspekty proceduralne i organizacyjne wprowadzenia reformy KAS;
- instrumenty ograniczenia obrotu gotówkowego.

Publikacja została napisana przez praktyków prawa podatkowego i teoretyków o uznanej renomie.

Książka jest przeznaczona dla adwokatów, radców prawnych, sędziów, a także doradców podatkowych. Będzie cennym źródłem wiedzy zarówno dla pracowników administracji rządowej i samorządowej, jak i przedstawicieli nauki specjalizujących się w prawie podatkowym i administracyjnym.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8124-839-6



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 139 ZŁ (W TYM 5% VAT)