

TENDENCJE W POLITYCE PODATKOWEJ W KRAJACH EUROPY ŚRODKOWO- -WSCHODNIEJ: OBOWIĄZKI PODATKOWE PRZEDSIĘBIORCÓW

Dominik Jan Gajewski
Aleksander Werner
Piotr Karwat
Adam Olczyk
Jarosław Wierzbicki

Streszczenie

W rozdziale przeanalizowano efektywność polityki podatkowej wdrażanej w Polsce od 2016 r., w kategoriach korzyści (zdolności do poprawy ściągalności podatków) i kosztów generowanych dla sektora prywatnego. Wśród kosztów polityki podatkowej uwzględniono zarówno bezpośrednie koszty dostosowawcze (np. związane z obowiązkami informacyjnymi i administracyjnymi), jak i wzrost ryzyka prawnego. Zidentyfikowano i objęto badaniem czternaście kluczowych instrumentów polityki podatkowej (w tym JPK, *split payment*, reformę administracji skarbowej, zmiany w zakresie cen transferowych oraz limit odliczenia usług niematerialnych), uwzględniając prawną i ekonomiczną analizę funkcjonowania danego instrumentu oraz analizę porównawczą z pozostałymi państwami Grupy Wyszehradzkiej. Dodatkowo badanie objęło proces formułowania polityki podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem ocen skutków regulacji (OSR), w których podsumowuje się oczekiwany wpływ projektowanych zmian na sektor finansów publicznych oraz przedsiębiorczość i konkurencyjność gospodarki (w tym na koszty ponoszone przez sektor prywatny). Oceny te porównano z wynikami badań ankietowych ekspertów rachunkowości i prawa podatkowego.

TAX POLICY TRENDS IN CENTRAL AND EASTERN EUROPEAN COUNTRIES AND THEIR INFLUENCE ON ENTERPRISES' TAX OBLIGATIONS

Abstract

The following chapter analyses the efficiency of the Polish tax policy, as implemented since 2016, in terms of its benefits (ability to improve tax collection) and costs imposed on the private sector. Among the costs of tax policy, both direct compliance costs (like additional administrative burden) and increased legal risks were considered. Fourteen key tax policy instruments (like VAT electronic reporting, split payment, Customs and Revenues service restructuring, changes in transfer pricing and limits on intangible services costs) have been selected and analyzed, taking into account the legal and economic analysis of each instrument and comparison with policies implemented in other Visegrad Group member states. Moreover, the tax policy formulation process had been examined, with particular focus on the Regulatory Impact Assessments, summarizing expected fiscal and economic impacts of given policy (including expected costs for the private sector). These estimates were confronted with the results of the surveys of taxation and accounting professionals.

Autorzy/Authors

Dominik Jan Gajewski – doktor habilitowany nauk prawnych, prof. SGH, kierownik Zakładu Prawa Podatkowego w Instytucie Prawa SGH. Kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH. Kierownik Zespołu Analiz Ekonomicznych w Biurze Orzecznictwa NSA. Zainteresowania naukowe: krajowe i międzynarodowe prawo podatkowe, przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Aleksander Werner – doktor habilitowany nauk prawnych, doktor nauk ekonomicznych, prof. SGH, profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, kierownik Zakładu Prawa Podatkowego i Celnego w tej katedrze. Doradca podatkowy, radca prawny. Zainteresowania naukowe: prawo podatkowe.

Piotr Karwat – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, pracownik Zakładu Prawa Podatkowego i Celnego w tej katedrze. Radca prawny. Zainteresowania naukowe: system podatkowy, przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Adam Olczyk – doktor nauk prawnych, adiunkt w Zakładzie Prawa Podatkowego w Instytucie Prawa Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Członek Centrum Analiz i Studiów Podatkowych SGH. Zainteresowania naukowe: prawo podatkowe.

Jarosław Wierzbicki – doktor nauk ekonomicznych, adiunkt, zatrudniony w Zakładzie Regulacji Przedsiębiorstw Katedry Prawa Administracyjnego i Finansowego Przedsiębiorstw w Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie. Zainteresowania naukowe: finanse publiczne, ubezpieczenia.

Celem niniejszego opracowania jest ocena instrumentów wprowadzonych na potrzeby uszczelnienia systemu podatkowego w zakresie CIT i VAT (zmniejszenia luk podatkowych, a więc różnicy pomiędzy potencjalnymi i rzeczywiście realizowanymi dochodami z tych podatków), pod kątem ich efektywności. Efektywność danego instrumentu jest w tym kontekście definiowana jako relacja osiągniętych dzięki niemu korzyści (*benefits*), czyli efektu fiskalnego (ograniczenia luk podatkowych), do generowanych przez niego kosztów (w rozumieniu ekonomicznym, nie zaś księgowym czy podatkowym).

Kategoria kosztów generowanych przez instrumenty uszczelniające CIT i VAT może być analizowana na kilku płaszczyznach i w odniesieniu do różnych podmiotów. Z jednej strony ponoszą je bowiem same organy państwa (np. koszty personelu, rozwiązań IT związanych z przetwarzaniem danych), z drugiej zaś uczestnicy obrotu gospodarczego (do nich ogranicza się niniejsza analiza). Wśród kosztów ponoszonych przez uczestników obrotu gospodarczego – przedsiębiorców – warto wyróżnić trzy kategorie.

Do pierwszej kategorii należą wydatki związane bezpośrednio z wprowadzeniem danego instrumentu. Mogą to być np. wydatki na systemy IT, których celem jest zapewnienie zgodności z wprowadzanymi regulacjami prawnymi (zatem takie, które nie zostałyby zakupione, gdyby dane rozwiązania prawne nie weszły w życie). Innym przykładem są usługi w zakresie doradztwa podatkowego, związane z przygotowaniem i dostosowaniem działalności do regulacji prawnych.

Do drugiej kategorii kosztów – w praktyce mniej oczywistej i trudniejszej do wyceny niż pierwsza kategoria – należą koszty związane z wypełnieniem tzw. obowiązków administracyjnych i informacyjnych. Chodzi tu m.in. o nakłady czasu pracy (wciąż możliwe do – przynajmniej teoretycznej – wyceny). W praktyce może się okazać, że przewyższają one koszty zaliczane do poprzedniej grupy.

Trzecią kategorią kosztów – najtrudniejszą czy wręcz niemożliwą do kwantyfikacji – są koszty związane ze wzrostem ryzyka prawnego, towarzyszącego prowadzeniu działalności gospodarczej¹. Skutki funkcjonowania w warunkach podwyższonego ryzyka mogą dotyczyć długoterminowych planów przedsiębiorstw (np. zaniechania projektów inwestycyjnych). Z kolei manifestacja tego ryzyka – np. w formie nieoczekiwanego wstrzymania zwrotu VAT lub decyzji wymiarowej (nawet kwestionowanych przed sądem) – może wpłynąć na bieżącą sytuację przedsiębiorstwa.

Niestety, dostępne dane statystyczne nie pozwalają na bezpośrednie, wiarygodne i niesporne wnioskowanie o wysokościach którejkolwiek z powyższych kategorii kosztów.

¹ Zgodnie z rozróżnieniem wprowadzonym przez F. Knighta, dotyczącym zarówno pojęcia ryzyka (możliwość wystąpienia zdarzeń o znanym prawdopodobieństwie różnych wyników, np. ryzyko zmian kursu walutowego, które można modelować – do pewnego stopnia – i zabezpieczać się przed nim za pomocą instrumentów finansowych), jak i pojęcia niepewności (sytuacja, kiedy informacje nie są znane, np. wybuch pandemii, w przypadku której prawdopodobieństwo i skalę możliwych skutków nie można objąć prognozowaniem).

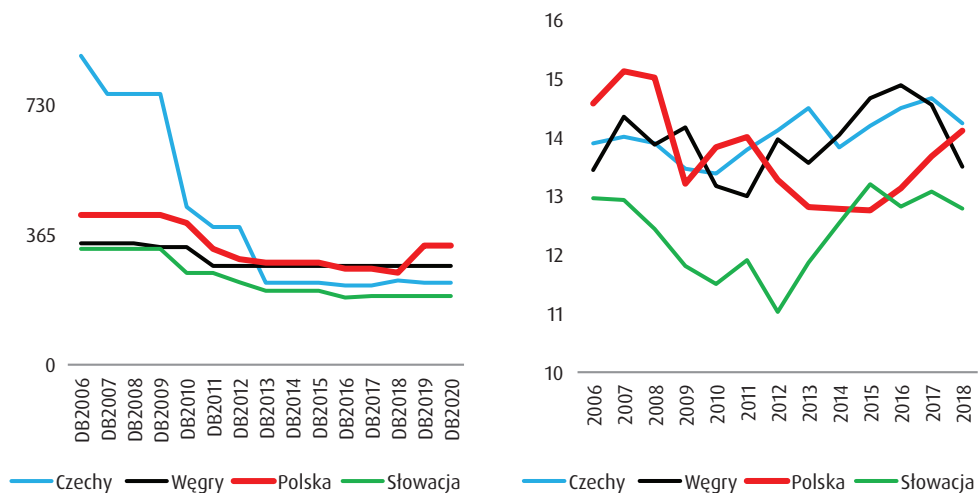
Jednocześnie niejasności związane z trudnością wyceny nakładów i możliwością ingerowania w ich rozkład pomiędzy państwem a podatnikami skutkują już na poziomie prawotwórstwa przykładami przerzucania wspomnianych kosztów na podatników właściwie wszędzie tam, gdzie tylko jest to możliwe.

Pewnych przesłanek w analizie tych kosztów mogą dostarczać międzynarodowe badania porównawcze, takie jak *Doing Business* – badanie instytucjonalnego otoczenia gospodarki, prowadzone przez Bank Światowy. W aspekcie prawa podatkowego badanie to obejmuje m.in. ocenę czasu poświęcanego przez przedsiębiorców na rozliczenia podatkowe. Jak widać na lewym panelu rysunku 1, w ostatniej dekadzie wskaźnik ten malał we wszystkich państwach Europy Środkowej, co było symptomem wysiłków zmierzających do poprawy konkurencyjności regulacyjnej tych gospodarek. Jednak w przypadku Polski tendencja ta odwróciła się w ostatnich latach, w związku z szeroko zakrojonymi działaniami zmierzającymi do uszczelnienia systemu podatkowego.

Z punktu widzenia efektywności instrumentów uszczelniających system podatkowy kluczowy jest fakt, że zmianom tym nie towarzyszył wzrost dochodów z CIT i VAT w relacji do PKB w skali, która wyróżniałaby Polskę na tle pozostałych państw regionu.

Rysunek 1

Typowy czas realizacji obowiązków podatkowych przez przedsiębiorców (lewy panel – liczba dni) a suma dochodów z CIT, VAT i akcyzy do PKB (prawy panel – %) w wybranych państwach EŚW



Źródło: Bank Światowy (raporty DB – *Doing Business*) i OECD Global Revenue Statistics Database.

Wyniki te uzasadniają postawienie hipotezy, że instrumenty wdrażane w Polsce po 2016 r., w celu uszczelnienia systemu podatkowego, mogą być uznane za nieefektywne, czyli generujące nieproporcjonalne koszty dla uczestników obrotu gospodarczego.

Nieefektywność ta może być skutkiem strukturalnych wad procesu stanowienia prawa (podatkowego) w Polsce, w tym słabości mechanizmu oceny skutków regulacji (OSR) i skłonności prawodawcy do faworyzowania perspektywy fiskalnej nad analizą obejmującą całokształt gospodarki.

Metodyka badania

W celu weryfikacji tak określonej hipotezy badawczej opracowano trzyetapową metodykę badania. Na pierwszym etapie dokonano selekcji 14 najistotniejszych instrumentów mających uszczelnić system podatkowy, a wdrażanych od 2016 r. W tym celu posłużono się wiedzą ekspercką członków zespołu oraz wynikami badań ankietowych uczestników kolejnych edycji Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG, opisanych w kolejnych raportach *Polski system podatkowy*.

Drugi etap badania stanowiły pogłębiona analiza prawna oraz kwerenda literatury poświęconej poszczególnym instrumentom, ustrukturyzowana w ramach kwestionariusza². Dokonano więc podsumowania jej wyników, odrębnie dla każdego z instrumentów. Obejmuje ona opis i analizę ekonomiczną funkcjonowania danego instrumentu, ze szczególnym uwzględnieniem jego efektywności, oraz analizę procesu decyzyjnego (legislacyjnego), który doprowadził do wdrożenia danego instrumentu. W szczególności skonfrontowano informacje o oczekiwanych efektach wdrożenia danego instrumentu, zaprezentowanych przez projektodawcę w ocenie skutków regulacji, z opiniami ekspertów oraz wynikami badań ankietowych³.

Analiza efektywności polityki podatkowej wdrażanej w ostatnich latach wymaga także uwzględnienia zmian w relacji „podatnik–administracja skarbową”, wprowadzonych w ramach serii tzw. ustaw COVID-owych. Omówiono także próbę znalezienia równowagi pomiędzy interesem fiskalnym a warunkami prowadzenia działalności gospodarczej w sytuacji spodziewanego największego kryzysu ekonomicznego, od czasu recesji transformacyjnej. Ostatni, trzeci etap badania obejmuje syntezę tendencji widocznych w przypadku poszczególnych instrumentów.

² Kwestionariusze opisujące poszczególne instrumenty zostały opublikowane na stronie Centrum Analiz i Studiów Podatkowych CASP SGH: <https://casp.sgh.waw.pl/projekty-naukowe/projekt-4> (publikacja planowana na 10.09.2020).

³ Na potencjał porównania ocen oczekiwanych skutków przyjmowanych rozwiązań prawnych, z perspektywy projektodawców (OSR) i sektora prywatnego, zwracano uwagę w ramach realizowanego w Szkole Głównej Handlowej (przez dr. W. Rogowskiego i K. Jońskiego) projektu badawczego „Jakość i funkcjonalność Ocen Skutków Regulacji w perspektywie teorii tworzenia polityk publicznych w oparciu o dowody” (2016/23/B/HS5/03542).

Wybrane instrumenty przeciwdziałające unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania w Polsce na tle państw regionu

Punktem wyjścia do analizy poszczególnych instrumentów prawnych, mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, jest kontekst międzynarodowy, w którym realizują swoją politykę państwa członkowskie. Dotyczy to przede wszystkim inicjatywy BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*) podjętej przez OECD oraz dyrektywy ATAD, która wprowadza rozwiązania dotyczące *hybrid mismatch*: działania 2 i 3 – BEPS, działanie 3 – CFC, działanie 4 – dotyczące potrącalności kosztów odsetkowych.

Co istotne, poza zakresem unijnego prawa znalazła się kwestia opodatkowania gospodarki cyfrowej, nie udało się bowiem wypracować kompromisu co do wprowadzenia podatku cyfrowego (działanie 1 – BEPS). Sprawa ta pozostaje domeną suwerennej polityki podatkowej – na takie rozwiązanie zdecydowała się np. Francja, prace koncepcyjne prowadzą także Polska i Czechy.

Także inne aspekty inicjatywy BEPS inspirują, w różnym stopniu, aktywność krajowych prawodawców, np. w zakresie prawa własności intelektualnej i działalności badawczo-rozwojowej (IP BOX, działanie 5 – BEPS), cen transferowych (działania 8–10 i 13) czy *Mandatory Disclosure Rule* (MDR, działania 12 – BEPS).

Zmiany zasad dokumentacji cen transferowych

Z dniem 1 stycznia 2016 r. weszło w życie wiele zmian dotyczących dokumentacji cen transferowych⁴ (informacje CIT-CBC). Podstawę regulacji stanowi mechanizm raportowania *Country-by-Country*, wypracowany w ramach inicjatywy BEPS. W pierwotnym brzmieniu obowiązek raportowania obejmował jednostki dominujące, jednak ustawa z 2017 r.⁵ wprowadziła w tym zakresie rozszerzenie o jednostki wchodzące w skład grupy.

Istotę mechanizmu stanowi to, że organy skarbowe poszczególnych krajów wymieniają raporty w celu zapobiegania oszustwom podatkowym na szeroką, międzynarodową

⁴ Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r., poz. 1932. W kolejnych latach problematyka ta była przedmiotem kolejnych regulacji, w szczególności Ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r., poz. 648), którą uchylono przepisami dotyczącymi CBC wprowadzonymi w ustawie z dnia 9 października 2015 r. Dodatkowo, podatnicy muszą stosować się do Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego zakresu danych przekazywanych w informacji o grupie podmiotów oraz sposobu jej wypełniania, Dz.U. z 2017 r., poz. 1176.

⁵ Obowiązek implementacji przez państwa członkowskie mechanizmu automatycznej wymiany informacji podatkowej między państwami w zakresie raportowania, *Country-by-Country*, wprowadza Dyrektywa 2016/881/UE z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz.Ur. UE L 146/8 z dnia 3 czerwca 2016 r.

skalę. W konsekwencji podatnicy są zobowiązani do składania raportów (i korzystania z usług doradztwa).

Wśród krajów Grupy Wyszehradzkiej Polska najwcześniej wdrożyła analizowany instrument (1 stycznia 2016 r.), na Słowacji zrobiono to 1 marca 2017 r., na Węgrzech – 31 maja 2017 r., a w Czechach – dopiero 19 września 2017 r.⁶. Regulacja pod wieloma względami jest podobna, co wynika z tego, iż stanowi implementację dyrektywy. Poza Czechami dopuszczone jest złożenie raportowania w jurysdykcji nadrzędnej. W Polsce nie różnicuje się natomiast kar dotyczących niezłożenia raportu i niezłożenia powiadomienia – takie rozróżnienie stosuje się w wymienionych krajach. W Polsce sankcja ta jest też najwyższa.

Aż 47% ankietowanych praktyków, oceniających pierwotną wersję analizowanych zmian (przed wdrożeniem ustawy z 2017 r.), zadeklarowało, że jej przyjęcie zwiększy koszty funkcjonowania ich spółek (należy przyjąć, że w swej pracy zawodowej badani stykali się zwykle z dużymi podmiotami). Dodatkowo, zdaniem 64% respondentów dostosowanie się do wprowadzonych zmian będzie wymagało pomocy doradcy [KPMG 2016]. Dane te wskazują, iż analizowany instrument jest identyfikowany przez podatników jako związany z wysokim, uciążliwym poziomem kosztów po ich stronie.

Projekt regulacji został opracowany (w ramach prawa inicjatywy legislacyjnej) przez Radę Ministrów, zaś w toku prac parlamentarnych nie wprowadzono istotnych zmian w konstrukcji analizowanego instrumentu. Warto jednak przywołać uwagi zgłoszone na etapie konsultacji społecznych przez Lewiatan oraz Pracodawców RP, dotyczące krótkiego czasu przewidzianego na przygotowanie się przez podatników do zmian, których skutki są daleko idące. Uwagi zostały uwzględnione jeszcze na etapie tworzenia projektu, stąd większość zmian obowiązywała od 2017 r. (uwagi uwzględniono i termin wydłużono).

W OSR przedłożenia rządowego wyrażono tezę, że „Regulacje w zakresie dokumentacji cen transferowych będą pozytywnie oddziaływały na dochody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wdrożenie przepisów będzie skutkowało usprawnieniem kontroli cen transferowych. W rezultacie powinien być ograniczony negatywny proces, polegający na zaniżaniu podstawy opodatkowania (w związku z przeciwdziałaniem praktykom podatkowym, polegającym na nieuzasadnionym transferze dochodów m.in. za pomocą transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązаныmi)”⁷.

Znacznie mniej przejrzyście sformułowano oczekiwania wobec wpływu projektowanych regulacji na podatników. Jako podmioty, na które oddziałuje regulacja, wskazano „Jednostki dominujące mające siedzibę w Polsce, których jednostki zależne działają w skali

⁶ Na podstawie: *Mazars Country by Country Reporting 2020*, <https://www.mazars.pl/Home/Services/Tax/Transfer-pricing/Country-by-Country-reporting-2020> (dostęp 20.04.2020).

⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych, druk 3697, s. 59.

międzynarodowej, jeżeli przychody w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzanym przez jednostkę dominującą przekroczą równowartość 750 mln EUR”. Ich liczbę oceniono na ok. 20. W zakresie wpływu na konkurencyjność gospodarki w OSR skonstatowano: „Obowiązek wynikający z projektu ma umożliwić analizę, czy dochód jest przeznaczany do podmiotów ulokowanych w krajach stosujących konkurencyjne rozwiązania w zakresie podatków”⁸ – perspektywa stanowiąca *de facto* powtórzenie elementów oceny wpływu na sektor finansów publicznych.

Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR)

Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) została wprowadzona do ordynacji podatkowej w 2016 r.⁹, a następnie (w 2018 r.) istotnie została zmodyfikowana¹⁰. O ile wdrożenie klauzuli w warunkach krajowych wyprzedziło nałożenie takiego obowiązku przez dyrektywę ATAD, o tyle już w swej oryginalnej formule (z 2016 r.) odpowiadała ona, co do zasady, regulacjom dyrektywy. Warto także przypomnieć, że – z perspektywy krajowej – wprowadzenie klauzuli wymagało spełnienia wymogów konstytucyjnych, wynikających z wyroku TK z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03)¹¹. W następstwie zastosowania klauzuli czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, jeśli sposób działania był sztuczny, nie skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej.

W ramach przepisów dotyczących postępowania podatkowego, w przypadku unikania opodatkowania, przewidywało się w tym zakresie właściwość ministra do spraw finansów (po nowelizacji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej). Co do zasadności zastosowania klauzuli organ ten może zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Przewidziano także nowy instrument zabezpieczający dla podatników, w postaci wydawanych na wnioski opinii zabezpieczających.

Nowelizacja, która weszła w życie w 2019 r., obejmowała fundamentalną dla stosowania klauzuli definicję unikania opodatkowania. W miejsce poprzedniej przesłanki, zgodnie z którą czynność powinna być dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, wprowadzono warunek odnoszący się do głównego lub jednego z głównych

⁸ Uzasadnienie projektu rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie określenia wzoru uproszczonego sprawozdania w sprawie transakcji z podmiotami powiązаныmi lub innych zdarzeń zachodzących pomiędzy podmiotami powiązаныmi lub w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, druk 3697, s. 7.

⁹ Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r., poz. 846.

¹⁰ Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r., poz. 2193.

¹¹ Sentencję ogłoszono w Dz.U. z 2004 r., nr 122, poz. 1288

celów dokonania czynności. Dodatkowo, w miejsce poprzedniego odwołania się do celu przepisu ustawy podatkowej, wskazano, że sprzeczność dotyczy nie przepisu, lecz ustawy (całej) podatkowej. Przedmiotowa zmiana może skutkować pojawieniem się istotnego problemu w wykładni przepisów, gdyż czym innym jest ustalenie celu określonych instytucji w przepisach ustaw podatkowych, a czym innym celu całej ustawy podatkowej. W praktyce w odniesieniu do interpretacji ustaw materialnych, w tym w szczególności ustaw o podatkach dochodowych, może to być niewykonalne. Zrezygnowano także z progu wartości korzyści podatkowej, powyżej którego możliwe jest zastosowanie klauzuli (pierwotnie 100 tys. PLN). Wprowadzono także procedurę w sprawie cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

W kontekście analizy porównawczej warto przypomnieć, że polska klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona przed zaistnieniem konieczności implementacji dyrektywy ATAD (choć korespondowała z jej rozwiązaniami), a była już nowelizowana pod rządami dyrektywy (w kierunkach nierzadko z nią sprzecznych).

Implementacja klauzuli do prawa czeskiego była poprzedzona szeroką dyskusją [Kappel 2018, s. 28–38] i nastąpiła stosunkowo niedawno, bo w marcu 2019 r.¹². Rozwiązanie czeskie stanowi mocno zachowawczą wersję implementacji i dotyczy w zasadzie kwestii gromadzenia i oceny dowodów. Można w tym przypadku mieć istotne wątpliwości co do zgodności implementacji z celem nałożonym na państwa członkowskie przez dyrektywę ATAD. Brakuje w nim odniesienia do sposobu działania podatnika (jednostkowych czy też seryjnych), sztuczności tego działania niemającego oparcia w rzeczywistości gospodarczej czy wskazania, w jaki sposób określa się wysokość opodatkowania po pominięciu określonych czynności podatnika.

W przypadku Słowacji, podobnie jak w konstrukcji czeskiej, przewiduje się w ustawie procesowej szczególne zasady co do interpretacji dowodów¹³. Obecne brzmienie przepisu §3 ust. 4 komentowanej ustawy zostało nadane w 2017 r. Norma nakazuje pominięcie takich czynności, które nie mają uzasadnienia ekonomicznego i których przynajmniej jednym z celów (*najmenej jedným*) jest obejście prawa podatkowego (*obchádzanie daňovej povinnosti*) lub uzyskanie korzyści podatkowej (*získanie takého daňového zvýhodnenia*). Niezależnie od przepisów proceduralnych, słowacki prawodawca (w 2015 r.) wprowadził przepisy przeciw unikaniu opodatkowania do ustawy o podatku dochodowym (§50a ustawy o podatku dochodowym)¹⁴. Zgodnie z przedmiotową klauzulą – w sytuacji, gdy podatnik uzyska udział w zysku (dochodzie) w wyniku jednej lub kilku czynności, które przy uwzględnieniu okoliczności faktycznych nie mogą być uznane za prawdziwe i których

¹² Zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění zákony v oblasti daní a některé další zákony.

¹³ Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení ktorých zákonov.

¹⁴ Zákon č. 253/2015 Z. z. Zákon, ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v zneníne skorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony.

głównym celem lub jednym z głównych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy o podatku dochodowym – ten udział w zysku podlega opodatkowaniu. Wskazuje się także, że na potrzeby przedmiotowej normy środek nie jest uważany za prawdziwy w zakresie, w jakim nie jest przedsięwzięty na podstawie racjonalnych powodów biznesowych (odpowiadających rzeczywistości gospodarczej)¹⁵.

Na Węgrzech, w celu implementacji przepisów ATAD w zakresie GAAR, znowelizowano ustawę w sprawie podatku od osób prawnych i podatku od dywidend¹⁶ oraz ustawę w sprawie podatku od małych przedsiębiorstw¹⁷. Co istotne, w przypadku osób prawnych klauzula jest umiejscowiona w pierwszym artykule przedmiotowego aktu. Treść klauzuli w obu ustawach ma identyczne brzmienie i bezpośrednio nawiązuje do art. 6 dyrektywy ATAD. Ogranicza się do określenia skutku pozbawienia podatnika ulgi podatkowej, zwolnienia, a także innej korzyści podatkowej bez wyjaśnienia, jak powinno się ustalać czynności odpowiednie po zastosowaniu klauzuli. Co ciekawe, w odniesieniu do możliwości skorzystania z preferencji podatkowych (ulgi, zwolnienie) to na podatniku spoczywa ciężar dowodu, że dokonywane przez niego transakcje (także ich seria) mają uzasadnienie ekonomiczne. Niezależnie od klauzuli w węgierskim systemie podatkowym przewiduje się przepisy o charakterze horyzontalnym dotyczącym wszystkich podatków, zakładające klasyfikację umów i transakcji według ich rzeczywistej treści¹⁸.

Tym samym widać wyraźne dysproporcje pomiędzy przyjętym w Polsce rozwiązaniem a implementacją przepisów dyrektywy ATAD w Czechach, na Słowacji i Węgrzech. Polskie przepisy są rozbudowane i zawierają wiele rozwiązań proceduralnych. W sposób szczegółowy definiują podstawowe pojęcia związane z unikaniem opodatkowania, w tym czynności odpowiedniej, sztuczności i korzyści ekonomicznej. Polska ordynacja podatkowa, obok neutralizującej skutki unikania opodatkowania konieczności zwrotu osiągniętej korzyści podatkowej, przewiduje też tzw. sankcje w sytuacji wystąpienia unikania opodatkowania (dodatkowe zobowiązanie podatkowe). Nie można przyjętego polskiego modelu ocenić co do zasady w tym zakresie negatywnie, wynika on bowiem z konstytucyjnych wymogów i historii kształtowania klauzuli. Jej rozbudowanie stwarza jednak ryzyko „nadregulacji”. W konsekwencji postępowania klauzulowe nie są liczne¹⁹ i obserwuje się zjawisko tzw. erozji ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Obok klauzuli ogólnej wprowadza się do ustaw podatkowych tzw. małe klauzule przeciw unikaniu opodatkowania (*Specific Anti-Abusive Rules – SAARs*), które nie są tak rozbudowane jak GAAR

¹⁵ Art. 50a ustawy o podatku dochodowym.

¹⁶ 1996. évi LXXXI. törvény a társaságiadóiról és az osztalékadóról.

¹⁷ 2012. évi CXLVII. törvény a kisadózó vállalkozások tételes adójáról és a kisvállalati adóról.

¹⁸ Art. 1 2017. évi CL. Törvény az adózás rendjéről.

¹⁹ Na dzień pisania niniejszego tekstu były to dwie sprawy, które nie zostały zakończone decyzjami administracyjnymi [Rochowicz 2019].

znajdujący się w ordynacji podatkowej. Mowa przykładowo o art. 22c, art. 11c ust. 4 oraz art. 24a ust. 16, 18, 18a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wbrew intencjom wyrażonym we wspomnianym wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03) w sposób istotny ogranicza się więc prawa podatników (np. prawo do wskazania czynności odpowiedniej, prawo do cofnięcia skutków unikania opodatkowania, prawo do złożenia korekty zeznania, zasady co do wykonalności decyzji wymiarowych) i gwarancje instytucjonalne (m.in. przy stosowaniu tzw. małych klauzul antyabuzyjnych nie ma obowiązku zasięgnięcia opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania). Z uwagi na ograniczony zakres zdefiniowania pojęć w tzw. małych klauzulach przeciw unikaniu opodatkowania zakres swobody uznania administracyjnego jest zbyt szeroki, a przez to także istnieje ryzyko prawotwórstwa w stosowaniu tych przepisów przez organy administracji skarbowej. Dodatkowo małe klauzule stosują organy lokalne, a nie Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Mając na względzie istniejące systemy motywacyjne w stosunku do oceny wyników pracy urzędów skarbowych (np. premiowanie wydawania decyzji wymiarowych w sprawach o istotnych potencjalnych wpływach dochodów podatkowych), wprowadza się w ten sposób przepisy, które stanowią istotną pokusę do ich stosowania przez te organy lokalne.

Jednak klauzula wpływa negatywnie na koszty prowadzenia działalności gospodarczej. Istnieje wprawdzie możliwość uzyskania opinii zabezpieczającej, ale z uwagi na wysokie koszty (nie tylko opłat, lecz także obsługi prawnej postępowania) oraz awersję związaną z ewentualną samodenuncjacją podatnicy rzadko z niej korzystają. W praktyce wybierają usługi doradcze, które takiego zabezpieczenia nie dają, a zwiększają koszty prowadzenia działalności i *compliance*.

Z taką oceną korespondowały odpowiedzi praktyków, ankietowanych w 2016 r. Tylko 13% respondentów oczekiwało, że wprowadzenie klauzuli zwiększy koszty funkcjonowania spółek. Jednak aż 57% wyrażało opinię, że będzie ona wymagała konsultacji z doradcą [KPMG 2016]. Sugeruje to, że podstawową kategorią kosztu, z jaką wiąże się wprowadzenie klauzuli, jest właśnie wzrost niepewności stosowania prawa podatkowego.

W przypadku zarówno ustawy wprowadzającej klauzulę, jak i jej nowelizacji projekty ustaw zostały zainicjowane przez Radę Ministrów, zaś rozwiązania merytoryczne nie były zasadniczo modyfikowane w toku procesu legislacyjnego.

Informacji o formułowanych *ex ante* oczekiwaniach wobec efektywności klauzuli dostarczają dane zawarte w OSR przedłożenia rządowego. W zakresie skutków finansowych oczekiwano zwiększenia dochodów budżetowych w związku z wprowadzeniem klauzuli (na poziomie 50 mln PLN w 2017 r., 100 mln PLN w 2018 r. i w latach następnych) oraz zwiększenia wydatków budżetowych w związku z utworzeniem zarówno Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (0,2 mln PLN rocznie), jak i odpowiedniej komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów (1,5 mln PLN rocznie).

Jednocześnie nie oszacowano skutków podatkowych dla przedsiębiorstw, ograniczając się do wskazania, że „(...) klauzula pozwoli na zwalczanie sztucznych czynności (lub ich zespołów), zwykle zawierających elementy zagraniczne, wykorzystywanych zazwyczaj przez wielkie korporacje do unikania zapłaty podatku. Unikanie opodatkowania prowadzi do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy”²⁰.

Zmiany w zasadach funkcjonowania interpretacji indywidualnych i ogólnych

Zasadnicze zmiany w funkcjonowaniu interpretacji indywidualnych i ogólnych zostały wprowadzone w latach 2016²¹ i 2018²². Zmiany te korespondowały z rozwiązaniami dotyczącymi ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego. Konsekwentnie miały wyłączać nie tylko możliwość uzyskania interpretacji indywidualnej w przypadku stwierdzenia, że opisywane we wniosku interpretacyjnym działanie stanowi unikanie opodatkowania lub nadużycie prawa, lecz także moc ochronną wydanej interpretacji w przypadku decyzji z zastosowaniem GAAR. Pierwszy instrument (odmowa wydania interpretacji indywidualnej) nie tyle przyczynia się do uszczelniania systemu podatkowego, ile raczej eliminuje konieczność angażowania organu interpretacyjnego w podejmowanie działań niecelowych: skoro interpretacja indywidualna wydana w warunkach unikania opodatkowania nie miałaby mocy ochronnej, wnioskodawca nie ma interesu w jej uzyskaniu.

Drugi instrument (brak mocy ochronnej interpretacji) stanowi w gruncie rzeczy doprecyzowanie skutków zastosowania GAAR i przepisów o nadużyciu prawa: z samej istoty tych przepisów wynika, że modyfikują one skutki stosowania „zwykłych” przepisów podatkowych, a tylko takie przepisy mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnych.

Z analizy odnośnego orzecznictwa sądowego wynika, że organ interpretacyjny aktywnie korzysta z uprawnienia do odmowy wydania interpretacji. Przyczyną uchylecia przez sądy administracyjne takich postanowień odmownych jest zwykle nienależyte uzasadnienie wykorzystania przesłanki uzasadnionego przypuszczenia unikania opodatkowania.

W prawie czeskim brak jest analogicznych rozwiązań. Podkreślenia wymaga, że interpretacje są wydawane nie tyle w odniesieniu do prawa podatkowego jako całości, ile w ściśle określonych zakresach przepisów podatkowych²³.

²⁰ Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk 367, s. 51–52.

²¹ Art. 1 pkt 2 i 3 wspomnianej Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Ustawa weszła w życie 15 lipca 2016 r.

²² Art. 3 pkt 4–8 wspomnianej Ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Ustawa weszła w życie 1 stycznia 2019 r.

²³ §132–133 Zákon č. 280/2009 Sb. Zákon daňovýřád.

Z kolei na Słowacji, zgodnie z §53b (1) (3) kodeksu podatkowego, interpretacja przestaje obowiązywać, jeżeli transakcja, w sprawie której wydano interpretację, jest sprzeczna z prawem, stanowi obejście prawa albo „zaciemnia” czynność prawną. Podobnie jak w Czechach interpretacje są wydawane nie tyle w odniesieniu do prawa podatkowego jako całości, ile w ściśle określonych zakresach przepisów podatkowych²⁴.

Na Węgrzech, jeżeli celem transakcji jest unikanie opodatkowania, organ podatkowy może dokonać stosownego wymiaru podatku bez względu na otrzymaną wcześniej interpretację [Erdős *et al.* 2015/2016].

Obie analizowane polskie ustawy zostały zainicjowane jako przedłożenie rządowe, a zasadnicze rozwiązania nie uległy zmianie w toku procesu legislacyjnego i nie były przedmiotem rozważań z zakresu OSR prawdopodobnie ze względu na pośredni charakter wpływu instytucji, takich jak interpretacja indywidualna i ogólna, na sytuację podatników (zasadniczym przedmiotem rozważań OSR była GAAR, dla której omawiane regulacje miały charakter jedynie towarzyszący, pomocniczy).

Co ciekawe, aż 47% ankietowanych praktyków uważało, że zmiany w zasadach funkcjonowania interpretacji indywidualnych i ogólnych będą wymagały konsultacji z doradcą (jedynie 11% oczekiwało, że zwiększą one koszty funkcjonowania spółki) [KPMG 2016]. Wyniki te korespondują z oczekiwaniami związanymi z wprowadzeniem ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a obawy wydawały się dotyczyć wzrostu niepewności stosowania prawa podatkowego.

Raportowanie w formacie JPK

Opisywane rozwiązanie – polegające na wprowadzeniu obowiązku regularnego (comiesięcznego) przesyłania organowi podatkowemu, w formie elektronicznej, treści ewidencji sprzedaży oraz zakupów VAT – wprowadzono w 2016 r.²⁵, w celu przeciwdziałania oszustwom VAT²⁶.

Obowiązkowe raportowanie JPK wprowadzono w Czechach w 2016 r. (obowiązuje ono w terminach składania deklaracji VAT). Także na Słowacji już od 2014 r. funkcjonuje obowiązkowe raportowanie JPK w terminach składania deklaracji VAT. Z kolei na Węgrzech, od 1 lipca 2018 r., funkcjonuje centralny rejestr faktur, tj. obowiązkowe elektroniczne przesyłanie faktur w czasie rzeczywistym (*real time reporting*) [OECD 2018, s. 104–111].

²⁴ §53a–53b Zákon z 1. decembra 2009 o správedaní (daňovýporiadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (563/2009 Z. z.).

²⁵ Rozwiązanie wprowadzone w art. 1 pkt 5 Ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw; znowelizowany art. 1 pkt 23 Ustawy z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2019 r., poz. 1520, z późn. zm. (ta ostatnia ustawa weszła w życie 1 lipca 2020 r.).

²⁶ Omawiany instrument jest zgodny z koncepcją JPK, opracowaną przez OECD – zob.: [OECD 2005].

W Polsce podatnicy, niezależnie od obowiązku sporządzania deklaracji za okresy miesięczne lub (w przypadku niektórych podatników) okresy kwartalne, są zobowiązani przysyłać za każdy miesiąc do urzędu skarbowego, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, ewidencję sprzedaży i zakupów VAT (wydaje się, że JPK mógłby w przyszłości zastąpić obowiązkowe deklaracje VAT).

Obecnie jednak instrument ten przez przedsiębiorców jest postrzegany jako w znacznym stopniu odpowiadający za wzrost obciążeń administracyjnych związanych z realizacją obowiązków podatkowych, odzwierciedlony np. w wynikach badania *Doing Business* (zob. rysunek 1). Konsekwencje te były także oczekiwane przez ankietowanych praktyków. Aż 68% zadeklarowało, że zmiana zwiększy koszty funkcjonowania spółki, co stanowiło największy odsetek odpowiedzi wśród tych dotyczących wszystkich instrumentów, o które pytano w badaniu [KPMG 2016]. W kolejnej edycji kongresu, gdy jego uczestników zapytano o objęcie małych i średnich firm jednolitym plikiem kontrolnym w zakresie ewidencji VAT, 33% respondentów oczekiwało wzrostu kosztów funkcjonowania spółek (odpowiedzi mogły mieć związek ze strukturą osób badanych ze względu na wielkość reprezentowanego podmiotu) [KPMG 2017].

Zwraca także uwagę, że obawa o zwiększenie kosztów administracyjnych związanych z wdrożeniem JPK może w większym stopniu dotyczyć małych przedsiębiorstw, niedysponujących wyspecjalizowanymi działami obsługi rachunkowej i prawnej.

Uzasadnione wydaje się być przyjęcie, że wprowadzenie i rozszerzenie zakresu stosowania JPK stanowią doskonałą okazję do analizy efektywności formułowania i wdrażania polityki podatkowej w zakresie instrumentów przeciwdziałających uchylaniu się od podatowania. Projekt art. 82 §1b ordynacji podatkowej (pierwsza nowelizacja) nie został zainicjowany przez Radę Ministrów. Został zgłoszony jako poprawka przez posła J. Gosiewskiego w toku posiedzenia podkomisji stałej do monitorowania systemu podatkowego (w dniu 27 kwietnia 2016 r.), do której projekt został skierowany po pierwszym czytaniu w Sejmie. Tym samym nie był objęty – przynajmniej oficjalnie – procedurą konsultacji publicznych czy oceny skutków regulacji.

Z kolei projekt art. 109 ust. 3b i 3c ustawy o VAT (rozszerzenie stosowania JPK) został zainicjowany przez Radę Ministrów. W toku prac nad projektem nie wprowadzono istotnych zmian w konstrukcji instrumentu. Co ciekawe, projektodawca nie przewidywał jakiegokolwiek wpływu na sektor finansów publicznych po stronie dochodów. Natomiast po stronie kosztów wskazywał koszty wdrożenia instrumentu na poziomie ok. 16 mln PLN łącznie w latach 2019–2029.

Z kolei analizując oczekiwany wpływ na podatników, projektodawca podkreślił konieczność dostosowania, po stronie wszystkich podatników, podatku od towarów i usług: „Nie przewiduje się znaczącego wpływu na funkcjonowanie przedsiębiorców. Po stronie przedsiębiorców będzie obowiązek dostosowania systemów finansowo-księgowych do propono-

wanych zmian. (...) Można założyć, że wyniosą od zero zł dla tych przedsiębiorców, którzy zechcą skorzystać z darmowych narzędzi przygotowanych przez Ministerstwo Finansów w ramach modernizacji aplikacji e-mikrofirma, poprzez kilkadziesiąt do kilkaset zł dla tych, którzy korzystają z zewnętrznej obsługi księgowej, do kilku, a nawet kilkuset tysięcy zł w przypadku konieczności aktualizacji używanych systemów informatycznych ERP u bardzo dużych przedsiębiorców²⁷.

Analiza ta pomija zatem kluczową dla OSR kategorię obowiązków administracyjnych, jakie bez wątplenia nakłada wprowadzony równoległe do deklaracji VAT obowiązek cyklicznego raportowania JPK.

Podsumowując, potraktowany literalnie OSR niezwykle istotnego instrumentu przeciwdziałania oszustwom VAT, jakim jest objęcie JPK wszystkich przedsiębiorców, sugeruje jego zerową efektywność – poniesieniu bliżej nieokreślonych kosztów dostosowawczych przez podatników i wydatku w wysokości 16 mln PLN po stronie organów podatkowych ma bowiem towarzyszyć brak wpływu na dochody podatkowe. Fakt, że materiały analityczne opracowane w ramach procesu legislacyjnego wskazują na brak oczekiwanych skutków fiskalnych instrumentu (powszechnie prezentowanego jako jedno z kluczowych narzędzi uszczelnienia systemu podatkowego), pozwala przypuszczać, że rola OSR w analizowanym przypadku nie wykraczała poza dopełnienie formalnego obowiązku jej sporządzenia²⁸.

Jednocześnie wyniki kolejnego badania ankietowego (w 2018 r.) wskazały, że to właśnie JPK i Centralny Rejestr Faktur są uznawane za instrumenty, które w największym stopniu przyczynią się do uszczelnienia systemu podatkowego (*split payment* zajął 3. miejsce, klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania znalazła się na 5. miejscu, zaś publikacja danych podatkowych dużych podatników – na ostatnim, 8. miejscu) [KPMG 2018].

Zmiany w zasadach wspierania innowacyjności (likwidacja ulgi na nabycie nowych technologii i wprowadzenie ulgi na prace badawczo-rozwojowe)

W założeniu analizowany instrument stanowił kompleksowe przedsięwzięcie, mające na celu wprowadzenie motywacji do działalności badawczo-rozwojowej w Polsce, w tym zaangażowanie uczelni wyższych do tego rodzaju prac. Analogiczne regulacje trafiły do PIT i CIT²⁹.

Do obowiązującego prawa wprowadzono definicję działalności badawczo-rozwojowej, nakładając na podatników pragnących skorzystać z ulgi obowiązek wyodrębnienia

²⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Sejm RP VIII Kadencji, Druk Nr 3500, Warszawa, 7 czerwca 2019 r.

²⁸ Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – regulamin pracy Rady Ministrów, M.P. z 2016 r., poz. 1006, z późn. zm.

²⁹ Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności. Zgodnie z tym aktem prawnym skreślono m.in. art. 18b i dodano art. 18d–18e Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

w księgach i dokumentowania wydatków ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową w kategorii kosztów kwalifikowanych, które można odliczyć od podstawy opodatkowania w granicach ustawowych limitów³⁰. Ulga na cele badawczo rozwojowe jest postrzegana bardzo pozytywnie zarówno w literaturze przedmiotu, jak i przez podmioty rynkowe. Pierwsze ujęcia literaturowe zagadnienia podkreślają pozytywny wpływ rozwiązania na konkurencyjność polskiej gospodarki w tym zakresie. Należy podkreślić, iż są to jednak ujęcia teoretyczne lub generalizujące, które w niepełnym stopniu (z wyjątkiem zatrudnienia) umożliwiają sterylizowanie czynnika zmian, jakim były zmiany podatkowe³¹.

Niezależnie, istnienie instrumentu w kontekście analogicznych rozwiązań międzynarodowych stanowi w istocie neutralizację prawnej sytuacji międzynarodowej. W szczególności ulga badawczo rozwojowa funkcjonuje we wszystkich analizowanych państwach regionu. W Czechach możliwe jest odliczenie do 110% wydatków na badania rozwojowe i kształcenie zawodowe, dokonywane na podstawie decyzji administracyjnej³². Na Słowacji możliwe jest odliczenie do 200% poniesionych wydatków³³. Z kolei na Węgrzech istnieje możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania o koszty poniesione na realizację projektów badawczo-rozwojowych w całości (w przypadku współpracy z instytutem badawczym z limitem do 50 mln HUF, co stanowi ok. 0,64 mln PLN) lub tylko częściowo w przypadku działań badawczo-rozwojowych prowadzonych samodzielnie, pod istotnym nadzorem organów skarbowych³⁴.

Z punktu widzenia efektywności formułowania polityki podatkowej istotny może wydawać się fakt, że projekt został przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej³⁵ i jako taki nie był poddawany szerszym konsultacjom społecznym i wyposażany w sformalizowane opracowania analityczne w zakresie kosztów i korzyści.

Uzasadnienie projektu wskazywało, że „(...) w krótkim okresie zmiany rozpatrywane łącznie cechują się neutralnością dla sektora finansów publicznych. Wprowadzenie nowej preferencji podatkowej wiąże się z likwidacją starej. Inne kwestie podatkowe powinny przynieść dużo większe korzyści niż koszty. Zmiany służące zmniejszeniu bezrobocia przyniosą wyższe wpływy z podatków. Najważniejsza jest jednak szansa na zwiększenie konkurencyjności gospodarki i na długookresowy wzrost gospodarczy, co wiąże się ze zwiększony-

³⁰ W przypadku badań podstawowych wyłącznie, pod warunkiem że badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z podmiotem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–8 Ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, tekst jednolity, Dz.U. z 2020 r., poz. 85.

³¹ Zob. np.: [Zieliński 2017, s. 525–533; Świącicki 2019].

³² §34–34e Zákon č. 586/1992 Sb. Zákon České národní rady o daních z příjmů.

³³ §30c Zákon č. 595/2003 Z. z. Zákon o dani z príjmov.

³⁴ §7 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

³⁵ Przedstawione przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Sejm RP VII Kadencji, Druk Nr 3286, Warszawa, 13 marca 2015 r.

mi wpływami”³⁶. Skutki ekonomiczne, jakie przytoczono w treści projektu, należy więc postrzegać wyłącznie jako element uzasadnienia i traktować jako element argumentacji wzmacniającej w dyskusji cele ustawy, niekoniecznie zaś odwołujący się do realistycznie ujmowanych scenariuszy rozwojowych.

W opinii 35% ankietowanych praktyków wprowadzenie analizowanego instrumentu będzie wymagało współpracy z doradcą. Tylko 9% badanych obawiało się podniesienia kosztów funkcjonowania spółki [KPMG 2018].

Zmiany w organizacji aparatu skarbowego

Reforma organizacji aparatu skarbowego, wiążąca się z powołaniem Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), obejmowała wiele działań legislacyjnych oraz adekwatnych zmian organizacyjnych skutkujących daleko posuniętą integracją polskiego aparatu skarbowego, jaka nastąpiła w następstwie przyjęcia Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³⁷.

Przeprowadzona reforma wpisywała się w założenia projektów zmian w finansach publicznych i organizacji służb skarbowych, projektowanych pierwotnie w latach 2005–2007 [Kulicki 2016, s. 19]. Projektodawcy zakładali powołanie Krajowej Administracji Skarbowej (w miejsce dotychczas funkcjonujących administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej), czyli stworzenie skonsolidowanej administracji specjalnej podporządkowanej, jak dotychczas, ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Konsolidacja miała obejmować, na poziomie centralnym, departamenty w Ministerstwie Finansów, zaś na poziomie regionalnym i lokalnym – izby i urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej, izby i urzędy celne odpowiednio łączone w izby administracji skarbowej oraz w urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe³⁸.

Założone cele projektu stanowiły:

- ograniczenie skali oszustw podatkowych;
- zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych;
- zwiększenie poziomu dobrowolności wypełniania obowiązków podatkowych;
- zapewnienie obsługi klienta na wysokim poziomie;
- obniżenie kosztów funkcjonowania administracji skarbowej w relacji do poziomu uzyskiwanych dochodów budżetowych;
- rozwój profesjonalnej kadry³⁹.

³⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, *op.cit.*, s. 12.

³⁷ Tekst pierwotny – Dz.U. z 2016 r., poz. 1947; obecnie – tekst jednolity, Dz.U. z 2020 r., poz. 505.

³⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Sejm RP VIII Kadencji, Druk Nr 826, Warszawa, 3 czerwca 2016 r., s. 3 i 4.

³⁹ *Ibidem*.

Uznano, iż zaproponowany model konstrukcji służb skarbowych będzie miał bardzo korzystne przełożenie na efektywność poboru podatków, usprawnienie obsługi podatnika, skuteczną egzekucję administracyjną należności pieniężnych, a w efekcie powinien umożliwić zmniejszenie luki podatkowej. Poprawie miały ulec skuteczność i efektywność zwalczania oszustw podatkowych, a także odzyskiwania zaległości podatkowych i celnych. Od strony organizacyjnej starano się doprecyzować: zakres odpowiedzialności osób kierujących, zabezpieczając warunki do jednolitości orzecznictwa w sprawach podatkowych i celnych; zwiększenie efektywności i skuteczności kontroli; przepływ informacji; usprawnienie systemu doboru kadry, jej kształcenia i motywowania. Ma to skutkować udoskonaleniem systemu zapewniającego bezpieczeństwo finansowe państwa, właściwym zorganizowaniem ochrony celnej granicy wschodniej Polski, która jest jednocześnie granicą wschodnią Unii Europejskiej, a także poprawą wizerunku administracji skarbowej⁴⁰.

Niewątpliwym problemem było wprowadzenie zmian za pośrednictwem inicjatywy poselskiej⁴¹. Projektodawcy uniknęli w ten sposób konieczności zarówno sporządzania OSR, jak i prowadzenia szerokich konsultacji społecznych. W konsekwencji również po stronie analitycznej uzasadnienie projektu pozostawia wiele do życzenia. Brak jest nawiązania do niezbędnych nakładów, skutków generowanych dla przedsiębiorców, w tym z sektora MŚP, próby określenia kosztów i korzyści, które choć w przybliżeniu mogłyby pozwolić na weryfikację zakładanych odniesień ekonomicznych⁴². Można domniemywać, iż w jakiejś części dla projektodawców mogły być istotne dane zgromadzone w ramach poprzednich podejść do reformy służb skarbowych, nie ma jednak konkretnych odnośnych odwołań w tekście projektu⁴³.

⁴⁰ Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, *op.cit.*, s. 5 i 6.

⁴¹ Projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Sejm Rzeczypospolitej Polskiej VIII Kadencji, Druk Nr 826, Warszawa, 3 czerwca 2016 r.

⁴² Projektodawcy posługiwali się wyłącznie chwytliwymi uogólnieniami: „Projektowane zmiany nie spowodują zasadniczych skutków dla budżetu państwa po stronie wydatkowej. Co do zasady, zmiany będą realizowane w ramach zasobów majątkowych i środków finansowych pozostających w dyspozycji właściwych organów i jednostek organizacyjnych, których zmiany dotyczą” (Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, *op.cit.*, s. 119); „Przewiduje się, że koszty funkcjonowania jednostek Krajowej Administracji Skarbowej w dłuższej perspektywie czasowej będą niższe niż koszty obecnie funkcjonujących jednostek administracji skarbowej i celnej. Wynikać to będzie ze zwiększenia efektywności realizacji zadań poprzez zmianę struktury i optymalizację zatrudnienia w jednostkach organizacyjnych KAS. Zakłada się, że uzyskane korzyści będące wynikiem zmiany struktury KAS przyczynią się do zwiększenia dochodów z tytułu podatków, ceł i niepodatkowych należności budżetowych” (Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, *op.cit.*, s. 118).

⁴³ Pośród wspomnianych prac należy przywołać rządowy projekt ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 28 lutego 2007 r. (przygotowany do przesłania do Sejmu RP, jednak z uwagi na jego samorozwiązanie i zmianę większości rządzącej prac nie kontynuowano), a następnie, poddawany m.in. procedurze konsultacji społecznych, rządowy Projekt ustawy o administracji podatkowej (Sejm RP VII Kadencji, Druk Nr 3320, Warszawa, 10 kwietnia 2015 r.), który stał się podstawą przyjęcia Ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej, Dz.U. z 2015 r., poz. 1269 (ustawa miała wejść w życie 1 stycznia 2016 r.). Kolejno należy wymienić procedowany częściowo równoległe do prac poselskich rządowy Projekt ustawy o Krajowej Administracji

W literaturze przedmiotu były prezentowane ostrożne oceny dokonywanych zmian, podkreślające ich fragmentaryczność i brak odzwierciedlenia proceduralnego [Kulicki 2016, s. 37–38]. Jako szczególnie problematyczne identyfikuje się zmiany w zakresie tworzenia dużych urzędów podatkowych dla specjalnych kategorii podatników, które – w przeciwieństwie do poprzednio obowiązujących przepisów – nie zostały wskazane w ustawie⁴⁴. Istotne problemy narastały również w sferze jej implementacji, w tym ochrony praw pracowników i funkcjonariuszy, sposobu ich wprowadzania, a także rezygnacji z trybów konkursowych obsadzania stanowisk kierowniczych. Niezależnie jednak koncepcję usprawiedliwiano potrzebą ujednoczenia przepisów proceduralnych, stosowanych przez organy administracji podatkowej. Tak też, choć z licznymi zastrzeżeniami, była ona oceniana w literaturze przedmiotu [Klonowska 2016, s. 29–43].

Porównanie organizacji administracji w państwach regionu może być dokonywane z zastrzeżeniem dość istotnych ograniczeń. Zagadnienia z zakresu organizatoryki administracyjnej i rozkład konkretnych kompetencji, co do zasady, znajdują się poza sferą władztwa UE, nie podlegając harmonizacji. Jednocześnie na strukturę administracji wywiera wpływ zarówno specyfika gospodarek, jak i sama wielkość państwa. Warto jednak podkreślić, iż różnice, jakie zaznaczają się w państwach Europy Środkowej, nie są znaczne. W każdym z nich administracja podatkowa ma charakter administracji specjalnej, niekiedy skupionej w urzędzie centralnym, jednak zawsze znajdującej się w sferze politycznej podporządkowanej ministrowi właściwemu do spraw finansów. Wszystkie państwa mają wyspecjalizowane urzędy skarbowe zajmujące się dużymi lub specjalnymi podatkami (m.in. instytucje finansowe).

W Republice Czeskiej funkcjonująca administracja podatkowa odpowiada również za kontrolę podatkową⁴⁵. W jej skład wchodzi: Generalna Dyrekcja Finansowa (konstrukcja analityczno-obslugowa, a także organ łącznikowy), Apelacyjna Dyrekcja Finansowa, Specjalistyczny Urząd Skarbowy, organy podatkowe (z biurami podatkowymi poza siedzibami). Odrębnie funkcjonuje administracja celna, która obejmuje Generalną Dyrekcję Celną z siedzibą w Pradze i piętnaście urzędów celnych. Urzędy celne znajdują się w miastach regionalnych (14), a piętnasta znajduje się na lotnisku im. Václava Havla – Urząd Celný Ruzyně w Pradze. Organem nadrzędnym administracji celnej Republiki Czeskiej jest Ministerstwo Finansów Republiki Czeskiej⁴⁶.

Skarbowej – nr projektu: UA13, <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/form/r2213>, Projekt-ustawy-o-Krajowej-Administracji-Skarbowej.html (dostęp 20.04.2020). W tym ostatnim przypadku zrezygnowano z kontynuowania prac z uwagi na uchwalenie Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. z 2016 r., poz. 1947. Regulacje zawarte w ustawie zasadniczo uwzględniają rozwiązania planowane w przedmiotowym projekcie.

⁴⁴ Podkreśla się blankietowy charakter warunkowego upoważnienia [Gorgol 2018].

⁴⁵ *Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.*

⁴⁶ *Zákon č. 17/2012 Sb. Zákon o Celní správě České republiky.*

Republika Słowacka posiada odrębną strukturę administracji podatkowej i służb celnych (urzędy skarbowe i celne wykonują również uprawnienia kontrolne), podlegają one jednak regulacji tego samego aktu prawnego⁴⁷. Organami państwowej administracji finansowej Republiki Słowackiej są: Ministerstwo Finansów, Dyrekcja Finansowa, urzędy skarbowe, urzędy celne i Biuro Kryminalne Administracji Finansowej. Jako specjalny urząd skarbowy funkcjonuje Urząd ds. Wybranych Podmiotów Gospodarczych. Posiada status urzędu skarbowego i działa na terenie całej Republiki Słowackiej. Siedzibą Urzędu ds. Wybranych Podmiotów Gospodarczych jest Bratysława⁴⁸.

Na Węgrzech struktura organów skarbowych obejmuje organy centralne (Centralna Administracja Krajowa Administracji Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie; Dyrekcja Generalna ds. Przestępczości Krajowej Administracji Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie) oraz organy pomocnicze i terenowe (Instytut Informatyki Krajowego Urzędu Podatkowego i Celnego z siedzibą w Budapeszcie; Instytut Szkoleń, Zdrowia i Kultury Krajowej Administracji Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie; Specjalna Dyrekcja Podatkowa i Celna Krajowej Administracji Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie; Dyrekcja Portu Lotniczego Krajowej Administracji Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie; Dyrekcja ds. Wdrażania Krajowego Urzędu Podatkowego i Celnego z siedzibą w Budapeszcie; Instytut Ekspertów Krajowej Administracji Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie; powiatowe (regionalne) podatkowe i celne oddziały administracji (22), wydziały śledcze administracji podatkowej i celnej; Dyrekcja ds. Odwołań Krajowej Rady Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie; Dyrekcja ds. Dostaw Gospodarczych Krajowej Administracji Podatkowej i Celnej z siedzibą w Budapeszcie)⁴⁹. Jako specjalny urząd skarbowy funkcjonuje Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság NAV (Szczególna Dyrekcja Podatkowa i Celna Krajowej Administracji Podatkowej i Celnej) z siedzibą w Budapeszcie⁵⁰.

Spośród instrumentów objętych badaniem ankietowym praktyków w 2016 r. zmiany w organizacji aparatu skarbowego budziły najmniej obaw – 65% respondentów zadeklarowało, że czuje się przygotowanych do tej zmiany (najwyższy odsetek spośród analizowanych instrumentów). Jedynie 19% oczekiwało, że zmiana będzie wymagała współpracy z doradcą, a 8% obawiało się wzrostu kosztów funkcjonowania spółki [KPMG 2016].

⁴⁷ 35/2019 Z.z. Zákon z 5. decembra 2018 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁴⁸ §6 35/2019 Z.z. Zákon z 5. decembra 2018 o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁴⁹ 2010. évi CXXII. Törvény a Nemzeti Adó- és Vámhivatalról, 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről.

⁵⁰ §64 485/2015. (XII. 29.) Korm. rendelet a Nemzeti Adó- és Vámhivatal szerveinek hatásköréről és illetékességéről.

Zmiany dotyczące cen transferowych, obowiązujące od 1 stycznia 2017 r.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. weszły w życie kolejne zmiany regulacji cen transferowych⁵¹ (opis wcześniejszych zaprezentowano w podrozdziale dotyczącym zmian zasad dokumentacji cen transferowych). Obejmowały one zmianę definicji podmiotów powiązanych kapitałowo – występowanie powiązań zostało zdefiniowane jako „(...) sytuacja, w której dany podmiot bezpośrednio lub pośrednio posiada w kapitale innego podmiotu udział nie mniejszy niż 25%”⁵². Uzależniono obowiązki dokumentacji cen transferowych od wielkości prowadzonej przez podatników działalności, wprowadzono także nowe obowiązki dokumentacyjne związane z przekroczeniem progu⁵³. Dodatkowym wymogiem nałożonym na podatników było też wprowadzenie „analizy danych porównawczych” jako części dokumentacji cen transferowych. Zaktualizowane zostały także formularze CIT-TP⁵⁴.

Regulacje w analizowanym obszarze w krajach Grupy Wyszehradzkiej, będących członkami OECD, nie odbiegają od siebie. Podobieństwa wynikają przede wszystkim z tego, że kraje te stosują standardy wyznaczane przez wytyczne OECD (zasada *arm's length*). Są one szczególnie istotne w systemie prawnym Węgier, gdzie przepisy prawa odsyłają do tych wytycznych. W Polsce i Czechach wytyczne OECD nie mogą stanowić bezpośredniej podstawy wywodzenia praw (i obowiązków), niemniej obecne są rekomendacje ich stosowania. Najsłabsze umocowanie do działania na podstawie wytycznych występuje na Słowacji – jakkolwiek i tutaj stanowią one instrument wyjaśniający. Wszystkie omawiane kraje stosują sankcje za nieprowadzenie dokumentacji cen transferowych.

Zmiany wprowadzone od 2017 r. zostały ocenione względnie pozytywnie (lepiej niż kolejne zmiany, obowiązujące od 1 stycznia 2019 r.). Jednak istotnie zwiększył się zakres obowiązków tych, których objęła nowa regulacja. Analiza literatury przedmiotu wskazuje, że podatnicy podjęli wiele działań służących „przygotowaniu się” do stosowania nowej regulacji. Krytycznie oceniano konieczność dzielenia się poufnymi danymi. Podkreślano zarazem, że przedsiębiorcy z pewnym niezrozumieniem przyjmują kolejne modyfikacje przepisów, wprowadzane, zanim ukształtują się wzory interpretacji poprzednich. Podkreślano także, że zakres obowiązków dokumentacyjnych podlega stałemu rozszerzaniu, zaś obowiązki te są problematyczne.

⁵¹ Wspomniana już Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw.

⁵² Art. 11 ust. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r.

⁵³ Przekroczenie progu 2 mln EUR w jednym, lepszym roku podatkowym będzie powodowało powstanie wielu obowiązków podatkowych, nawet gdy szanse jego przekroczenia w innym roku są małe (zwiększenie zakresu obowiązków podatników).

⁵⁴ Z jednej strony ułatwia to podatnikom działanie, gdyż wiedzą, jakich danych się od nich wymaga. Z drugiej strony sformalizowane postępowanie może nie obejmować istotnych elementów, takich jak ujawnienie poufnych danych (istotnych z punktu widzenia prowadzonych strategii działania).

W praktyce ceny transferowe to kwestia nie tylko przedstawiania odpowiedniej dokumentacji, lecz także podejmowania działań służących analizie najlepszej strategii mającej zareagować na obowiązujące przepisy, a wtórnie – ich wdrażania i konieczności ponoszenia związanych z tym kosztów. Dodać do tego można liczne postępowania inicjowane wnioskami o interpretację indywidualne (koszty obsługi doradztwa podatkowego).

Projekt regulacji został zainicjowany przez Radę Ministrów. W trakcie prac legislacyjnych zostały wprowadzone istotne zmiany merytoryczne, w szczególności podwyższenie progu powiązań kapitałowych z 20% do 25% („Poziom 25% lepiej niż 20% odzwierciedla poziom zaangażowania kapitałowego, przy którym można twierdzić, że podmiot dominujący ma faktyczny wpływ na podmiot zależny”⁵⁵). Wprowadzono także kryterium minimalnej wartości transakcji (od 50 tys. EUR oraz jako procent od przychodów, w zależności od wielkości tych przychodów) oraz kryterium jakościowe. Ponadto, jak wskazano w podrozdziale dotyczącym zmian zasad dokumentacji cen transferowych, uwzględniono postulaty o wydłużenie *vacatio legis* (w przeważającej mierze przepisy zaczęły obowiązywać od 1 stycznia 2017 r.).

W OSR przedłożenia rządowego oczekiwano, że regulacja pozytywnie wpłynie na budżet i usprawni kontrolę⁵⁶. Z kolei w zakresie oddziaływania projektowanych regulacji na podatników i gospodarkę w skali makro projektodawca wskazał, że adresatami regulacji będą: „Podmioty krajowe, w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawierające transakcje z podmiotami z nimi powiązanymi – ok. 35 tys. przedsiębiorców, którzy zawierają transakcje z podmiotami powiązanymi”⁵⁷.

Przeprowadzono następującą analizę wpływu projektu na konkurencyjność gospodarki:

- 1) „(...) w ujęciu niepieniężnym:
 - duże przedsiębiorstwa: rozszerzenie obowiązku dokumentacyjnego dla dużych przedsiębiorstw (w tym obowiązkowa analiza danych podmiotów niezależnych dla podmiotów powiązanych osiągających przychody powyżej 10 mln EUR),
 - sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw: wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego przedsiębiorstw powiązanych prowadzących działalność w skali mikro (tj. osiągających przychody do 2 mln EUR);
- 2) niemierzalne:
 - duże przedsiębiorstwa: (...) 2. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania przez niektórych podatników będzie miało pozytywny wpływ na konkurencyjność i funkcjonowanie przedsiębiorstw,

⁵⁵ Raport z konsultacji projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (projekt z dnia 27 kwietnia 2015 r.), o którym mowa w §51 Uchwały – Regulamin pracy Rady Ministrów (druk 3697), s. 3.

⁵⁶ Zob. przypis 7.

⁵⁷ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych (druk 3697), s. 59.

- obywatele: wzrost zaufania publicznego do systemu podatkowego w związku z ograniczeniem wykorzystywania przez niektórych podatników luk w systemie podatkowym⁵⁸.

Zwraca uwagę, że po raz kolejny projektodawca w OSR wydaje się bagatelizować negatywne konsekwencje proponowanych zmian, skupiając się na ich pozytywnych aspektach. Tymczasem w 2017 r. 27% ankietowanych praktyków oczekiwało, że zmiany zwiększą koszty funkcjonowania spółek. Dodatkowo 67% respondentów uważało, że zmiany będą wymagać konsultacji z doradcą [KPMG 2017]. Wyniki te wpisują się w wieloletni trend (wykazywany w kolejnych badaniach KPMG), zgodnie z którym ceny transferowe są uznawane za najbardziej problematyczny aspekt stosowania polskiego prawa podatkowego.

Ulga podatkowa na B+R

Wprowadzone z dniem 1 stycznia 2017 r. zmiany⁵⁹ stanowiły istotne, drugie podejście do rozwiązania przyjętego w roku poprzednim (zob. podrozdział dotyczący zmian w zasadach dotyczących funkcjonowania interpretacji indywidualnych i ogólnych). Jakkolwiek nadal jest to rozwiązanie oszczędne, stanowi niewątpliwie pozytywny krok w zakresie zarówno promocji działalności B+R, jak i właściwej procedury w sferze konstruowania zachęt podatkowych. W szczególności zmiany w zakresie CIT polegały na:

- 1) wyłączeniu spod uznawania za przychody nominalnej wartości udziałów akcji otrzymanych w zamian za wnoszony aport;
- 2) rozszerzeniu kategorii kosztów kwalifikowanych z art. 18d ustawy o CIT;
- 3) zwiększeniu limitów kosztów kwalifikowanych;
- 4) wydłużeniu możliwości odliczania kosztów działalności badawczo-rozwojowej;
- 5) wprowadzeniu zwrotu gotówkowego kosztów dla start-upów (art. 18da ustawy o CIT).

Rozwiązania te miały zwiększać poziom efektywnego poziomu zachęty podatkowej – jednak sam projektodawca zaprezentował dane wskazujące, że na tle państw regionu pozostawały one nadal relatywnie niskie. Poziom efektu zachęty – ujmowanego jako iloraz dodatkowego odliczenia kosztów i nominalnej stawki podatkowej CIT – na Węgrzech miał wynosić 38%, w Czechach – 20,9%, w Polsce – 5,7%, a po wprowadzeniu analizowanych zmian – 9,5%⁶⁰.

Projekt, opracowany jako przedłożenie rządowe, został poddany konsultacjom publicznym obejmującym: środowiska akademickie, sektor przedsiębiorstw, instytucje zajmujące się komercjalizacją wyników badań naukowych, NGO, a także w obszarze systemów

⁵⁸ *Ibidem*, s. 59–60.

⁵⁹ Ustawa z dnia 4 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej, Dz.U. z 2016 r., poz. 1933; zm. 2260.

⁶⁰ Ocena Skutków Regulacji, Sejm RP VIII Kadencji, Druk Nr 789, Warszawa, 24 sierpnia 2016 r., s. 4.

podatkowych i doradztwa prawnego w tym zakresie. Zgodnie z OSR projektodawca oczekiwał negatywnego oddziaływania projektowanej regulacji na sektor finansów publicznych. W okresie 10 lat od wprowadzenia projektu spadek wpływów powinien objąć kwotę 5 655 mln PLN, z czego na budżet państwa powinno przypaść 4 362 mln PLN (wszystkie kwoty w cenach stałych z 2016 r.).

Oczekiвано, że projektowane mechanizmy będą mieć pozytywny wpływ na rozwój rynku B+R i spowodują zwiększenie innowacyjności polskiej gospodarki⁶¹. Korzyści (podatkowe) dla dużych przedsiębiorców oszacowano na 3 711,6 mln PLN, zaś dla sektora MŚP – na 1 943 mln PLN.

Aż 53% praktyków ankietowanych w 2017 r. oczekiwało, że zmiany będą wymagały konsultacji z doradcą, jednak tylko 7% obawiało się zwiększenia kosztów [KPMG 2017]. Na uwagę zasługują także wyniki badania przeprowadzonego dwa lata później, kiedy respondentów zapytano o doświadczenia z ulgą na działalność badawczo-rozwojową. Odpowiedzi były następujące: 13% badanych zadeklarowało, że stosuje ją w praktyce, 12% wskazało brak świadomości w tym zakresie, a 56% przyznało, że ich firma nie prowadzi działalności B+R. Na kolejne pytanie – „Czy uważa Pani/Pan, że Pani/Pana firma kwalifikuje się do skorzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów stawką 5% (tzw. IP BOX)?” – twierdząco odpowiedziało 5% respondentów (odpowiedzi wskazujące na niepewność wybrał co piąty) [KPMG 2019]. Wyniki te po raz kolejny sygnalizują problem z poziomem innowacyjności polskiej gospodarki.

Przywrócenie sankcji VAT

Począwszy od 1 stycznia 2017 r.⁶² – w przypadkach przewidzianych w ustawie (podatnik nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego, zaniżył kwotę zobowiązania, zawyżył kwotę zwrotu) – organ, oprócz tego, że określa zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości, ustala dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zaniżenia zobowiązania podatkowego albo kwoty zawyżenia zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku do obniżenia podatku należnego za następne okresy rozliczeniowe.

Stawka 20% znajdzie zastosowanie, jeżeli po zakończeniu kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej podatnik złożył korektę deklaracji uwzględniającą stwierdzone nieprawidłowości i najpóźniej w dniu złożenia tej korekty deklaracji wpłacił kwotę zobo-

⁶¹ W ocenie projektodawcy analiza struktury polskiego eksportu (tzw. „niskie nasycenie wiedzą”), liczby polskich patentów oraz miejsce Polski w rankingach innowacyjności każą negatywnie oceniać obecny stan innowacyjności w naszym kraju.

⁶² Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2016 r., poz. 2024.

wiązania podatkowego lub zwrócił nienależną kwotę zwrotu. Z kolei stawka 15% (wprowadzona w 2019 r.⁶³) będzie obowiązywała w przypadku, gdy podatnik dokona korekty i wpłaty po wszczęciu kontroli, lecz przed jej zakończeniem. Ustawodawca przewidział też stawkę 100%, stosowaną w sytuacji oszustw VAT (art. 112 c ustawy o VAT). Natomiast w art. 112b ust. 3 zawarto regulacje mające chronić rzetelnego podatnika, np. uniknie on obowiązku zapłaty sankcji VAT, gdy korektę deklaracji (lub w ogóle deklarację) złoży przed dniem wszczęcia kontroli i jednocześnie dokona wpłaty; albo gdy nieprawidłowości wynikały z błędu rachunkowego lub oczywistych omyłek.

Zbliżona regulacja obowiązywała na gruncie podatku VAT przed 1 grudnia 2008 r., stąd w piśmiennictwie podnoszono, że omawiany tutaj instrument stanowi „powrót” do rozwiązań znanych polskiemu podatnikowi. Usunięcie sankcji było łączone z zaskarżeniem przed TSUE, którego orzeczenie⁶⁴ okazało się jednak korzystne – Trybunał wyraził pogląd, iż podobne sankcje w prawie administracyjnym nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Z biegiem lat Trybunał wypracował bardziej szczegółowe stanowisko w tym zakresie, co m.in. może pozostać nie bez znaczenia wobec tego, że także obecne przepisy będą przedmiotem orzeczenia TSUE⁶⁵.

Zbliżone rozwiązania zostały przyjęte w państwach regionu. W Czechach ustawodawca wprowadza przede wszystkim stawki obowiązujące w przypadku niezłożenia deklaracji VAT w terminie (w tym niedokonywania korekt). Poza stałymi stawkami dodatkowo jest przewidziana możliwość nałożenia sankcji w wysokości do 500 tys. CZK (ok. 83 tys. PLN), jeżeli podatnik utrudnia dokonanie rozliczenia. Z kolei niedokładne bądź nieprawidłowe zgłoszenia mogą spowodować nałożenie sankcji wynoszących 20% (dodatkowego zobowiązania podatkowego).

Zgodnie ze słowackimi przepisami podatkowymi organy podatkowe nakładają ryczałtową karę za nieprzestrzeganie obowiązku zgłoszenia podatku VAT⁶⁶. Wynosi ona od 30 do 16 000 EUR, zaś przy ustalaniu tej kwoty bierze się pod uwagę m.in. kryteria dotyczące dotkliwości, jakie wywoła ona u podatnika. W przypadku nieprawidłowości dotyczących złożonych korekt wprowadza się pewne dodatkowe obciążenia, których wysokość jest uzależniona w dużej mierze od stóp procentowych EBC. Na Słowacji można również wyznaczyć sankcję w wysokości od 60 do 30 EUR za nieprzestrzeganie powinności o innym charakterze niż pieniężne. Przy ustalaniu jej wysokości bierze się pod uwagę wagę, czas trwania, a także konsekwencje stanu niezgodnego z prawem.

⁶³ Wspomniana już Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

⁶⁴ Wyrok z dnia 15 stycznia 2007 r., sygn. akt C-502/07.

⁶⁵ Zob. postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 3 października 2019 r., sygn. akt I SA/Wr 448/19.

⁶⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2017_sk_en.pdf (dostęp 20.04.2020).

Na Węgrzech organy mogą nałożyć karę do 50% należnego podatku w przypadku opóźnienia zapłaty podatku⁶⁷. Przy jej wymierzaniu bierze się pod uwagę wiele okoliczności, w tym zwłaszcza dotyczące zachowania podatnika (zob. należyta staranność). W przypadku nieprzedłożenia lub spóźnionego złożenia deklaracji VAT kara za zwłokę wynosi do 500 tys. HUF (ok. 6,4 tys. PLN). Podobna sankcja może zostać zastosowana w przypadku nieprawidłowości zawartych w fakturach. Z kolei w przypadku niekompletnych lub nieprawidłowych deklaracji VAT kara może wynosić do 100 tys. HUF (ok. 1,3 tys. PLN).

Projekt został opracowany jako przedłożenie rządowe. Pierwotnie nie przewidywał on stawki 20% (obejmował tylko stawkę 30%). Uwzględniono jednak uwagę Rządowego Centrum Legislacji, wprowadzając stawkę 20% w celu zachęcania podatników do samodzielnego korygowania deklaracji podatkowej w związku z kontrolą podatkową lub postępowaniem kontrolnym.

Projektodawca nie wyróżnił skutków fiskalnych wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego spośród innych mechanizmów, które zostały przyjęte w projekcie oraz (dalej) w ustawie. Stwierdzono, że regulacja wprowadza dodatkowe rozwiązania, „(...) których celem jest poprawa ściągalności podatku [co] przyczyni się do wzrostu dochodów budżetu państwa, [a] w konsekwencji będzie pozytywnie wpływała na sytuację sektora finansów publicznych”⁶⁸. Oceniono, że całość proponowanych rozwiązań przyczyni się „(...) do zmniejszenia luki podatkowej VAT o 2 pkt proc., co spowoduje dodatnie skutki budżetowe w skali roku w wysokości ok. 3 400 mln PLN”⁶⁹. Analogiczną tezę przedstawiono w aktualizacji Programu Konwergencji z 2017 r., nie podano jednak konkretnych wyliczeń w tym zakresie.

W OSR przedłożenia rządowego relatywnie ogólnie oceniano wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość. Wskazano, że „(...) uszczelnienie systemu podatkowego, a tym samym ograniczenie nieprawidłowości w rozliczaniu podatku VAT przyczyni się do poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez uczciwych podatników”⁷⁰. Stwierdzono przy tym, że podjęte działania przysłużą się „(...) ograniczaniu działań podatników zaangażowanych w nieuczciwą działalność, co przyczyni się do ograniczenia nieuczciwej konkurencji”⁷¹. Dodano, że u niektórych podatników niektóre z proponowanych zmian mogą „(...) wpłynąć (...) na jednorazowe zwiększenie kosztów związanych ze zmianą systemów finansowo-księgowych”⁷². Oceniono zarazem, że oszacowanie jest tutaj niemożliwe.

⁶⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/moss_2018_hu_en.pdf (dostęp 20.04.2020).

⁶⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z 28 października 2016 r., druk 965, s. 6.

⁶⁹ *Ibidem*.

⁷⁰ *Ibidem*, s. 7.

⁷¹ *Ibidem*.

⁷² *Ibidem*.

Na szczególną uwagę zasługuje prewencyjny charakter wprowadzonego instrumentu. Jak wprost wskazywano w uzasadnieniu przedłożenia rządowego, sankcje mają przekonywać podatników, „(...) iż rzetelne i staranne wypełnienie deklaracji podatkowej leży w ich interesie”⁷³. O tym, że zmiany miały mieć charakter prewencyjny (można wręcz odwołać się do kategorii swoistej interwencji behawioralnej, a więc architektury bodźców stwarzanych przez prawodawcę), świadczą także przepisy eliminujące stawkę sanacyjną, gdy podatnik koryguje swój błąd i wpłaci kwotę wyrównującą zaniżenie podatku lub zawyżenie kwoty zwrotu (w terminie poprzedzającym dzień wszczęcia kontroli podatkowej lub skarbowej).

Podstawowa wątpliwość środowiska podatników została wyrażona na etapie konsultacji publicznych przez BCC. Podniesiono, że „(...) sankcje nie będą służyć walce ze zorganizowaną działalnością przestępczą (co jest zadeklarowanym celem nowelizacji), ale będą stanowić dodatkową karę dla podatników popełniających błędy”⁷⁴.

Aż 60% praktyków ankietowanych w 2017 r. deklarowało, że czuje się przygotowane na wprowadzenie sankcji VAT, co nie powinno dziwić w kontekście funkcjonowania tego instrumentu przed 2009 r. Choć 28% respondentów podkreślało, że zmiana będzie się wiązała z potrzebą współpracy z doradcą, jedynie 12% obawiało się zwiększenia kosztów funkcjonowania spółki [KPMG 2017].

Zmiany dotyczące niedostatecznej kapitalizacji

Celem wprowadzenia analizowanego instrumentu było przeciwdziałanie wykorzystaniu mechanizmu nadmiernych płatności z tytułu odsetek⁷⁵. Zmiany polegały na:

- 1) wprowadzeniu nowych metod obliczania limitu kosztów odsetkowych;
- 2) poszerzeniu zakresu podmiotowego, dla którego zastosowanie znajdują przepisy dotyczące niedostatecznej kapitalizacji;
- 3) stworzeniu prawnych warunków do rozliczania nieodliczonych odsetek w następujących latach podatkowych.

Kluczowe dla opisywanych zmian było wprowadzenie art. 15c ust. 1 ustawy o CIT. Wynika z niego daleko idące ograniczenie dotyczące możliwości zaliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego do kosztów podatkowych. Limit wyznacza 30-procentowy pułap, odnoszący się do 30% tzw. wskaźnika EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*). Ponadto wprowadzono limit 3 mln PLN, do której

⁷³ Raport z konsultacji projektu z dnia 22 września 2016 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk 965, s. 33.

⁷⁴ Pismo Business Centre Club z dnia 3 października 2016 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12290205/12380440/12380443/dokument268350.pdf> (dostęp 20.04.2020), s. 7.

⁷⁵ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 2017 r., poz. 2175.

to kwoty, w danym roku podatkowym, nadwyżki kosztów finansowania dłużnego nie stosuje się (art. 15c ust. 14 ustawy o CIT). Istotne było również poszerzenie katalogu podmiotowego o podmioty niepowiązane.

Zakres implementacji analizowanego instrumentu w Czechach, na Słowacji i Węgrzech miał prostszy charakter niż w Polsce, ponadto polska regulacja jest bardziej rygorystyczna. Mimo że metody obliczeń różnią się trochę od polskich (oraz między sobą), to można wskazać, że limit 30% został przyjęty w Czechach i na Węgrzech, natomiast na Słowacji wynosi 25% (EBITDA). W Czechach wprowadzono limit w wysokości 3 mln EUR (taki jak zakłada dyrektywa, wyższy niż w Polsce), na Węgrzech – 939,8 mln HUF (ok. 12 mln PLN). W Czechach oraz na Słowacji regulacja nie znajduje zastosowania dla podmiotów niepowiązanych.

Podkreślić trzeba, że polska regulacja jest dość szczegółowa i uwzględnia rozwiązania, które dyrektywa wskazywała, jednak nie wymagała ich implementowania⁷⁶. Co istotne, polski ustawodawca przyjął model, który obejmuje także podmioty niepowiązane (przewidziano wyłączenie stosowania omawianej regulacji dla „długoterminowego projektu z zakresu infrastruktury publicznej”).

W literaturze odnotowuje się, że szczegółowa regulacja – zwłaszcza gdy porówna się ją z innymi krajami regionu – zapewnia wysoki poziom ochrony przed działaniami stanowiącymi uzasadnienie jej funkcjonowania. Zwraca się jednak też uwagę na problemy ze stosowaniem omawianych regulacji. Wskazuje na to też orzecznictwo sądów administracyjnych (powtarzalność kwestii stojących u podstaw sporów) [Jarosławska-Gurgacz, s. 38–44]⁷⁷.

Omawiana regulacja – ze względu na próg w wysokości 3 mln PLN – znajduje zastosowanie tylko dla większych podmiotów. Regulacja może jednak hamować pewne procesy wymagające korzystania z kapitału dłużnego, zwłaszcza w tych branżach, w których są one szczególnie istotne. Jednoznacznie pozytywnie należy traktować tutaj okoliczność wprowadzenia stosownych wyłączeń (przedsiębiorstwa finansowe, długoterminowe publiczne projekty infrastrukturalne), a uzasadnione wątpliwości można natomiast wyrażać co do ich zakresów.

Projekt regulacji został zainicjowany przez Radę Ministrów. Zasadnicze dwie zmiany, wprowadzone w wyniku uwzględnienia stanowisk zgłaszanych przez podmioty biorące udział w konsultacjach, dotyczyły, po pierwsze, podwyższenia do 3 mln PLN kwoty nadwyżki kosztów finansowania dłużnego w danym roku podatkowym, do której nie stosuje się limitu określonego w art. 15e ustawy o CIT (w pierwszej wersji projektu: 120 tys. PLN), oraz, po drugie, ujęcia we wzorze określającym sposób wyliczenia tzw. podatkowej EBITDA odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych.

⁷⁶ Zob.: [Jamroży i Łożykowski, s. 36–41].

⁷⁷ W tym artykule autorka wskazuje na inne problemy, obecne w interpretowaniu nowej regulacji dotyczącej niedostatecznej kapitalizacji.

W zakresie OSR przedłożenia rządowego analizowanemu instrumentowi nie poświęcono wiele miejsca. Nie wyodrębniono skutków fiskalnych wprowadzenia nowej regulacji dotyczącej niedostatecznej kapitalizacji, wskazując, że cała regulacja wdrażana wskazaną ustawą będzie skutkowała istotnymi wpływami budżetowymi (opisano 8 innych istotnych w ocenie projektodawcy zmian). Także w przypadku wpływu projektu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość OSR nie wyróżniała analizowanego instrumentu. Projektodawca wskazywał m.in., że „Ograniczenie działań optymalizacyjnych, które z racji posiadanych środków stosują przede wszystkim duże podmioty gospodarcze, powinno wpłynąć pozytywnie na zwiększenie konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw i tym samym wzmocnienie ich pozycji na rynku”⁷⁸.

Warto w tym kontekście przywołać wyniki badania ankietowego praktyków, przeprowadzonego w 2018 r. Respondentów zapytano: „Które ze zmian do ustawy o CIT obowiązujących od 1 stycznia 2018 r., Pani/Pana zdaniem, najbardziej wpłyną na efektywną stawkę podatkową w Państwa firmie?”⁷⁹. W ocenie 13% badanych analizowany instrument wpłynie na efektywną stawkę podatkową w bardzo istotnym, a według 32% w istotnym stopniu. Braku wpływu oczekiwało 23%. Tym samym zmiany dotyczące niedostatecznej kapitalizacji okazały się drugim, po limicie odliczenia usług niematerialnych, najistotniejszym (pod względem wpływu na efektywną stopę opodatkowania) instrumentem w obszarze zmian CIT, wprowadzonych od 1 stycznia 2018 r. [KPMG 2018].

Limit odliczenia usług niematerialnych

Wraz z implementacją dyrektywy ATAD polski prawodawca zdecydował się wprowadzić instrument zmierzający do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania CIT poprzez zawyżanie kosztów usług niematerialnych⁸⁰. Z kosztów uzyskania przychodów podatników CIT obowiązkowo są wyłączone koszty m.in.: usług doradczych, badania rynku, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, ubezpieczeń, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze, przeniesienia ryzyka niewypłacalności dłużnika

⁷⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne z projektami aktów wykonawczych, druk 1878, s. 12.

⁷⁹ Respondenci oceniali: odrębne opodatkowanie źródeł przychodów, limit odliczenia usług niematerialnych, zmiany dotyczące niedostatecznej kapitalizacji oraz pozostałe zmiany.

⁸⁰ Art. 15e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadzono wspomnianą Ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Obowiązuje ona od dnia 1 stycznia 2018 r. Obecny kształt jest nadany nowelizacjami wprowadzonymi Ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw oraz Ustawą z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz o zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz.U. z 2019 r., poz. 2200.

z tytułu pożyczek (w tym w ramach zobowiązań wynikających z pochodnych instrumentów finansowych oraz świadczeń o podobnym charakterze), w części, w jakiej koszty te łącznie w roku podatkowym przekraczają 5% kwoty odpowiadającej nadwyżce sumy przychodów ze wszystkich źródeł przychodów pomniejszonych o przychody z tytułu odsetek nad sumą kosztów uzyskania przychodów pomniejszonych o wartość zaliczonych w roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16a–16m ustawy o CIT, i odsetek. Ograniczenie stosuje się do nadwyżki wartości kosztów wskazanych w tym przepisie – z wyłączeniem kosztów, o których mowa w art. 15e ust. 11 – przekraczającej w roku podatkowym łącznie kwotę 3 mln PLN. Jeżeli rok podatkowy podatnika jest dłuższy albo krótszy niż 12 miesięcy, kwotę tego progu oblicza się, mnożąc 250 tys. PLN przez liczbę rozpoczętych miesięcy roku podatkowego podatnika.

Nieodliczona w danym roku podatkowym kwota kosztów, o których mowa w ust. 1, podlega odliczeniu w kolejnych pięciu latach podatkowych, w ramach obowiązujących w danym roku limitów wynikających z analizowanych przepisów. Odrębne regulacje dotyczą instytucji finansowych⁸¹.

Analogiczne ograniczenia występują także w innych państwach regionu – w Czechach limit odliczeń wynosi 30% EBTIDA lub 80 mln CZK (ok. 13,4 mln PLN), a korekta zysku nie ma zastosowania do instytucji finansowych⁸². Na Słowacji, uznając działanie za uzasadnione w ramach art. 11 ust. 6 dyrektywy ATAD, oparto się na przepisach dotyczących niedostatecznej kapitalizacji, a odpowiednio limit odliczeń wierzytelności dla podmiotów zależnych wynosi 25% EBTIDA – z wyłączeniem banków, oddziałów banków, instytucji ubezpieczeniowych i firm leasingowych⁸³. Na Węgrzech limit odliczeń to 30% EBTIDA lub 939,8 mln HUF (ok. 12 mln PLN)⁸⁴.

Wprowadzenie analizowanego instrumentu do prawa polskiego zostało zainicjowane przedłożeniem rządowym. W OSR nie analizowano bezpośrednio konsekwencji wprowadzenia przedmiotowego instrumentu dla sektora finansów publicznych ani jego wpływu na podatników czy konkurencyjność gospodarki w skali makro⁸⁵. Uzasadnienie przedłożenia rządowego wskazywało, że „(...) projektowana ustawa będzie mieć pozytywny wpływ

⁸¹ W przypadku banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej i instytucji finansowych (w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 7 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe) limit, o którym mowa w ust. 1, ustala się bez pomniejszania przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów odpowiednio o przychody z tytułu odsetek oraz koszty z tytułu odsetek.

⁸² *Zakon o danich z prijmu c. 586/1992 coll.*

⁸³ §21a *Zákon č. 595/2003 Z. z. Zákon o dani z príjmov*; tabela zgodności – zob. <https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=441932> (dostęp 20.04.2020).

⁸⁴ §8 (j) w związku z §4 pkt 55 i 56 1996. évi LXXXI. Törvény a társasági adóról és az osztalékadóról.

⁸⁵ Rządowy Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, Sejm RP VIII Kadencji, Druk Nr 1878, Warszawa, 4 października 2017 r., s. 28 i dalsze.

na warunki funkcjonowania i rozwoju mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców. Korzystny wpływ na ich działalność będzie miało przede wszystkim ograniczenie agresywnej optymalizacji podatkowej, która jest stosowana przede wszystkim przez «dużych» podatników. Skutkiem tego rodzaju działań jest uzyskiwanie przez podmioty je stosujące nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej, co zaburza równą konkurencję na danym rynku»⁸⁶.

Warto w tym kontekście przywołać wyniki badania ankietowego praktyków. Respondentów zapytano: „Które ze zmian do ustawy o CIT obowiązujących od 1 stycznia 2018 r., Pani/Pana zdaniem, najbardziej wpłyną na efektywną stawkę podatkową w Państwa firmie?»⁸⁷. W ocenie 24% badanych analizowany instrument wpłynę na efektywną stawkę podatkową w bardzo istotnym, a według 35% w istotnym stopniu. Braku wpływu oczekiwało jedynie 10%. Tym samym analizowany instrument został uznany za najistotniejszy, pod względem wpływu na efektywną stopę opodatkowania, spośród zmian w obszarze CIT wprowadzonych od 1 stycznia 2018 r. [KPMG 2018].

Split payment

*Split payment*⁸⁸ z założenia przyczynia się do uszczelniania systemu podatkowego poprzez przeciwdziałanie jednemu z elementów oszustwa VAT, jakim jest niedokonanie przez podatnika zapłaty podatku VAT.

Obowiązkowo mechanizm podzielonej płatności stosuje się w tzw. branżach wrażliwych (m.in. wyroby metalowe, elektroniczne, biżuteria, roboty budowlane) w przypadku transakcji o wartości przekraczającej 15 tys. PLN⁸⁹. Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności polega na tym, że zapłata kwoty odpowiadającej całości albo części kwoty VAT wynikającej z otrzymanej faktury jest dokonywana na wyodrębniony rachunek podatnika („rachunek VAT”). Kwoty wpływające na rachunek VAT mogą być przeznaczone przez podatnika na ściśle określone cele, w tym przede wszystkim na zapłatę kwoty VAT innemu podatnikowi VAT na podstawie wystawionej przez niego faktury w systemie *split payment* oraz na zapłatę zobowiązań podatkowych z tytułu: VAT, podatków dochodowych, podatku

⁸⁶ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, *op.cit.*, s. 114.

⁸⁷ Respondenci oceniali: odrębne opodatkowanie źródeł przychodów, limit odliczenia usług niematerialnych, zmiany dotyczące niedostatecznej kapitalizacji oraz pozostałe zmiany.

⁸⁸ Art. 1 pkt 4 Ustawy z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r., poz. 62. Ustawa weszła w życie 1 lipca 2018 r. i wprowadzała m.in. w Dziale XI – Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106, z późn. zm.) – rozdział 1a „Mechanizm podzielonej płatności”.

⁸⁹ Art. 1 pkt 20–23 Ustawy z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2019 r., poz. 1751. Ustawa weszła w życie 1 listopada 2019 r. i objęła wybrane rodzaje towarów i usług obowiązkiem stosowania mechanizmu podzielonej płatności.

akcyzowego oraz należności celnych, a także składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne (art. 62b ust. 2 ustawy – prawo bankowe). Wdrożenie mechanizmu nałożyło zatem na banki obowiązek prowadzenia, na rzecz podatników, dodatkowego rachunku VAT.

Warto wskazać, że obowiązkowy *split payment*, według modelu przyjętego w Polsce, stanowi odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE, obligując wystawcę faktury do umieszczenia w niej adnotacji o mechanizmie podzielonej płatności, tj. elementu, którego nie przewiduje art. 226 dyrektywy⁹⁰.

W Czechach mechanizm podzielonej płatności funkcjonuje jako rozwiązanie fakultatywne. Polega na zapłacie kwoty VAT przez nabywcę bezpośrednio do organu podatkowego. Zastosowanie tego mechanizmu uwalnia nabywcę od solidarnej ze zbywcą odpowiedzialności za niezapłacony VAT [Gryziak 2020, s. 24–31]. Na Słowacji i Węgrzech brakuje analogicznych rozwiązań.

Mechanizm podzielonej płatności, w przekonaniu 85% respondentów, zwiększy obowiązki formalne (administracyjne) obciążające podatników lub ich kontrahentów [KPMG 2018]. Z oczywistych względów może on przyczynić się do pogorszenia płynności (co również potwierdzają respondenci), skoro jego istotą jest brak natychmiastowego dostępu podatnika do środków otrzymywanych od kontrahentów w części, w jakiej trafiają one na rachunek VAT. Efekt ten jest łagodzony przez duży zakres danin publicznych, w których zobowiązania mogą być realizowane z rachunku VAT.

Fakultatywny mechanizm *split payment*, w ciągu pierwszych 6 miesięcy jego funkcjonowania, objął 7,1% należnego VAT [KPMG 2018]. Natomiast po roku funkcjonowania kwota ta stanowiła 13,9% należnego VAT⁹¹.

Ocena analizowanego instrumentu przez przedsiębiorców stała się przedmiotem badań „*Split payment* oczami przedsiębiorców”, przeprowadzonego przez EY w sierpniu 2018 r., oraz „Skaner MSP” (wśród mikro-, małych i średnich firm), które zrealizował Instytut Badań i Rozwiązań B2B Keralla Research w lipcu 2019 r.⁹²

Wpływ wprowadzenia *split payment* na wybrane aspekty funkcjonowania przedsiębiorstw był też przedmiotem badania ankietowego praktyków w 2018 r. W ocenie respondentów instrument będzie neutralny z punktu widzenia relacji z klientami („Tak” odpowiedziało 61% badanych) i będzie miał raczej pozytywny wpływ na bezpieczeństwo rozliczeń VAT (odpowiedź „Tak” wybrało 42%, choć aż 52% deklarowało, że pozostanie „Neutralny”). W ocenie 47% ankietowanych *split payment* będzie jednak miał negatywny wpływ na relacje

⁹⁰ Dlatego Polska, przed wprowadzeniem obowiązkowego *split payment*, uzyskała decyzję wykonawczą Rady nr 2019/310 z 18 lutego 2019 r. w sprawie upoważnienia Polski do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

⁹¹ Zob.: [Chądzyński 2019].

⁹² <http://www.ipip.com.pl/podatki/item/1290-raport-split-payment-pogarsza-p%C5%82ynno%C5%9B%C4%87-co-sz%C3%B3stej-firmy.html> (dostęp 18.05.2020).

z dostawcami (jednak aż 50% wybrało odpowiedź „Neutralny”). Zgodnie z komentarzami eksperckimi i wynikami innych badań 64% respondentów zadeklarowało, że wprowadzenie analizowanego instrumentu będzie miało negatywny wpływ na sytuację finansową (*cash flow*), w tym, zdaniem 15%, wpływ ten będzie bardzo negatywny. Co znaczące, zdaniem 85% badanych wprowadzenie *split payment* będzie miało negatywny wpływ na obowiązki administracyjne (w tym, zdaniem co czwartego respondenta, bardzo negatywny). Jednak gdy uczestników badania poproszono o uszeregowanie wybranych ośmiu instrumentów według stopnia, w jakim przyczynią się do uszczelnienia systemu podatkowego, *split payment* zajął trzecie miejsce, po Centralnym Rejestrze Faktur⁹³ i JPK [KPMG 2018]. Z kolei ankietowani proszeni w 2020 r. o uszeregowanie, według tego samego kryterium, sześciu dalszych zmian umieścili obowiązkowy *split payment* na drugim miejscu, po białej liście podatników VAT (raportowanie schematów podatkowych, MDR, znalazło się na piątym miejscu) [KPMG 2020].

W tym kontekście warto przeanalizować, jak – z perspektywy projektodawcy – wyglądała ocena efektywności wprowadzanych rozwiązań. Projekt został zainicjowany przez Radę Ministrów, tym samym podlegał konsultacjom społecznym i OSR. W stosunku do pierwotnego projektu uwzględniono postulat, aby regulowanie należności poprzez potrącenie powodowało wyłączenie obowiązku stosowania mechanizmu podzielonej płatności. W przypadku płatności zaliczkowych dopuszczono, aby w komunikacie przelewu nie wskazywać numeru faktury, która w przypadku płatności zaliczkowej z reguły nie jest jeszcze wystawiona. Limit kwotowy, powyżej którego *split payment* jest obowiązkowy, powiązано z fakturą, a nie – jak w pierwotnej wersji – z transakcją.

W ocenie projektodawców projektowane rozwiązanie ma zwiększyć dochody budżetowe o 957,7 mln PLN rocznie. Prognozy zwiększenia dochodów budżetowych – wynikającego z uszczelnienia VAT, którego jednym z filarów ma być wprowadzenie obowiązkowego stosowania mechanizmu w niektórych branżach – znajdują się także w wieloletnim planie finansowym państwa.

Po stronie podatników VAT, którzy mają obowiązek stosowania *split payment*, projektodawca odnosił się do skutków niezastosowania *split payment* (przepisów sankcyjnych), a w stosunku do sektora bankowego przewidywał konieczność dostosowania systemów informatycznych. Natomiast w zakresie wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość ocenił on, że w przypadku dużych przedsiębiorców wpływ ten wyniesie ok. –88 mln PLN rocznie i na przestrzeni 10 lat ta ujemna wartość osiągnie –134 mln PLN rocznie. W przypadku mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw wartości te osiągną, odpowiednio, 106,6 mln PLN i –162,3 mln PLN.

⁹³ Jeśli chodzi o centralny rejestr faktur, nie istnieją w tym zakresie szczególne regulacje, jednakże instytucja jednolitego pliku kontrolnego spełnia m.in. funkcje przypisane centralnemu rejestrowi faktur.

Raportowanie schematów podatkowych (MDR)

Obowiązkowe raportowanie schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR) to rozwiązanie przewidziane m.in. w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych⁹⁴. Polski ustawodawca narzucił jednak obowiązek raportowania schematów podatkowych o rok wcześniej i w szerszym zakresie, niż nakazuje to prawo unijne⁹⁵.

Osobami zobowiązanymi do raportowania schematów podatkowych są np. adwokaci, radcy prawni, doradcy podatkowi itp., występujący w roli tzw. promotorów. Krąg tzw. wspomagających jest praktycznie nieograniczony – zgłoszenia musi dokonać każdy, kto pomagał realizować schemat podatkowy (najczęściej będą to księgowi, notariusze i prawnicy wspierający realizację uzgodnienia). Ostatnią kategorią podmiotów zobowiązanych do raportowania są tzw. korzystający, czyli przedsiębiorcy, którzy muszą dokonywać zgłoszeń swoich działań. Największe ryzyko powstaje w przypadku podatku od towarów i usług (VAT) oraz podatku akcyzowego, ponieważ wiele osób jest nieświadomych ciężącego na nich obowiązku i sankcji wynikających z jego naruszenia [*Informacja o schematach podatkowych...* 2019].

W pozostałych państwach regionu prace nad wprowadzeniem MDR obejmują bezpośrednią implementację dyrektywy. Dyrektywa nie została wdrożona w Republice Czeskiej⁹⁶. W dniu 29 listopada 2019 r. czeski parlament rozpoczął odnośny proces legislacyjny, a za planowaną datę wejścia w życie przepisów przyjęto 1 lipca 2020 r.⁹⁷. Z kolei na Słowacji, w dniu 1 października 2019 r., prezydent podpisał ustawę transponującą przepisy dyrektywy do słowackiego prawa krajowego (zasady obowiązują od 1 lipca 2020 r.)⁹⁸. Na Węgrzech stosowna ustawa weszła w życie 24 lipca 2019 r. (będzie obowiązywać od 1 lipca 2020 r.)⁹⁹.

⁹⁴ Dz.Urz. UE L 64 z dnia 11 marca 2011 r.

⁹⁵ Wspomniana Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw). Obecny kształt wprowadziła wspomniana też Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz o zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

⁹⁶ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/NIM/?uri=CELEX:32018L0822> (dostęp 20.04.2020).

⁹⁷ https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/czech-government-publishes-revised-draft-legislation-on-mandatory-disclosure-rules---a-detailed-review (dostęp 20.04.2020).

⁹⁸ Zákon č. 305/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony. Ustawa zmienia m.in. Zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní oraz Zákon č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov.

⁹⁹ 019. évi LXXII. törvény az egyes adótörvények és más kapcsolódó törvények uniós jogharmonizációs kötelezettség miatt szükséges módosításáról zmieniająca m.in. 2013. évi XXXVII. törvény az adó- és egyéb közterhekkel kapcsolatos nemzetközi közgazdasági együttműködés egyes szabályairól.

Wprowadzenie analizowanego instrumentu zostało zainicjowane przedłożeniem rządowym, projekt został poddany procedurze OSR i konsultacjom społecznym. Zgłaszane uwagi miały charakter generalnie negatywny, dotycząc w szczególności szerszego, niż wynikającego z prawa UE, zakresu obowiązku informacyjnego i zakresu obowiązków nakładanego na zawody zaufania publicznego.

Należy zauważyć, że OSR projektu prezentował jego wpływ – zarówno na sektor finansów publicznych, jak i sytuację podatników – jako pozytywny, opierając się na metodzie eksperckiej. W kontekście wpływu na podatników uwzględniano korzyści dla uczciwego podatnika i wartości równej i uczciwej konkurencji. W OSR wspomniano także, że raportowanie schematów pozwoli na zwalczanie stosowania agresywnego planowania podatkowego, zawierające elementy zagraniczne i prowadzące do uzyskania przewagi rynkowej w sposób nieuczciwy. Jednocześnie odniesiono się – w sposób opisowy – do kosztów związanych z wdrożeniem MDR po stronie podatników i innych podmiotów. W OSR wskazywano m.in., że „(...) implementacja planowanych rozwiązań będzie wymagała, od podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych, poniesienia kosztów szkoleń związanych z wdrażanymi rozwiązaniami oraz przygotowania schematu raportowania. Mając na uwadze, że informacje, które podlegają zgłoszeniu w ramach systemu, będą już opracowane w materiałach informacyjnych przygotowanych przez promotorów, które przekazywane są użytkownikom schematów, koszty ponoszone przez promotorów powinny być ograniczone; (...) Koszty nie powinny być także znaczne z uwagi na i tak istniejący w każdym przedsiębiorstwie mechanizm kontrolowania rozliczeń z kontrahentami”¹⁰⁰.

Przygotowania do wdrożenia MDR były też przedmiotem badania ankietowego praktyków w 2019 r. W ocenie 13% respondentów w 2019 r. w ich firmie wstąpią często zdarzenia generujące obowiązek raportowania schematu podatkowego, a według 28% zdarzenia takie wystąpią, choć rzadko. Co znaczące, 42% ankietowanych zadeklarowało, że nie wie, czy takie zdarzenia wystąpią, co wydaje się być symptomem niejasności projektowanych przepisów i niepewności co do tego, jakie działania będą uznane za schemat podatkowy w rozumieniu MDR [KPMG 2019].

W badaniu przeprowadzonym w trakcie kongresu w 2020 r. respondentów zapytano o praktykę pierwszego roku funkcjonowania analizowanego instrumentu – 29% zadeklarowało, że co najmniej raz złożyło do Szefa KAS jakąś informację w zakresie raportowania schematów podatkowych (z tego 11 ponad trzy razy). Aż 71% badanych deklaruowało, że nie złożyło takiej informacji ani razu, przy czym 19% wskazało, że każdorazowo firma weryfikuje, czy powinna raportować do Szefa KAS [KPMG 2020].

¹⁰⁰ Ocena Skutków Regulacji: załącznik do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Sejm Rzeczypospolitej Polskiej VII Kadencji, Druk Nr 2860, cz. I, s. 28.

Zmiany w cenach transferowych obowiązujące od 2019 r.

Ostatnim z analizowanych instrumentów jest seria zmian obejmujących kompleksową regulację problematyki cen transferowych¹⁰¹. Ustawa wprowadziła wiele zmian. Dotyczyły one m.in. zobowiązania podatników do stosowania zasady ceny rynkowej w momencie zawierania transakcji powiązanej, co przekłada się na zwiększone obowiązki dokumentacyjne i wprowadzenie możliwości dokonywania korekty cen transferowych. Zmieniono także definicję podmiotów powiązanych. W aspekcie techniki prawodawczej w ustawach o CIT oraz PIT umieszczono odrębne rozdziały, poświęcone cenom transferowym.

Do działań służących walce z unikaniem opodatkowania należy zaliczyć wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego (art. 58a–58e ordynacji podatkowej). Dodatkowo ustawodawca przewidział sankcje na gruncie kodeksu karnego skarbowego.

Istotnym elementem jest częstota zmian przepisów dotyczących cen transferowych, co znajduje wyraz w strukturze niniejszego tekstu, gdzie aż trzy instrumenty dotyczą cen transferowych (zob. podrozdziały dotyczące zmiany zasad dokumentacji cen transferowych i zmian cen transferowych obowiązujących od 1 stycznia 2017 r.), a także – w niektórych przypadkach – brak możliwości właściwej reakcji na tę regulację. Konsekwentnie badania ankietowe praktyków prowadzone w czasie kongresów KPMG wskazują, że ceny transferowe stanowią najbardziej problematyczny aspekt stosowania prawa podatkowego.

Problematyka cen transferowych zyskuje też na znaczeniu w kontekście praktyki funkcjonowania aparatu skarbowego. Dane wskazują, że w latach 2016–2017 liczba kontroli dotyczących cen transferowych wzrosła aż 6-krotnie. W kolejnych latach liczba kontroli zakończonych wynikiem pozytywnym (z ustaleniami) zaczęła jednak spadać (2017 r. – 238; 2018 r. – 139; 2019 r. – 90)¹⁰². W konsekwencji kwota doszacowanego dochodu także spadała: w 2017 r. wyniosła 2,3 mld PLN, w 2018 r. – 1,3 mld PLN, w 2019 r. – 730 mln PLN.

Jednocześnie ocena podatników dotycząca regulacji istotnie skupia się na trudnościach w interpretowaniu przepisów. W roku 2017 tematyka cen transferowych była jedną z najczęściej przedstawianych we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej w podatkach bezpośrednich¹⁰³.

Projekt regulacji został zainicjowany przez Radę Ministrów. W toku prac nad ustawą dokonano licznych modyfikacji jej treści, jednak nie zmieniały one zasadniczych założeń projektu. Na uwagę zasługuje zawarta w OSR projektu ocena jego wpływu na sektor

¹⁰¹ Wspomniana Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Zmiany weszły w życie 1 stycznia 2019 r.

¹⁰² <https://forsal.pl/artykuly/1436289>, ceny-transferowe-powiazani-skontroluja-sami.html (dostęp 20.04.2020).

¹⁰³ *Ibidem*.

finansów publicznych: „Projekt nie powoduje zwiększenia dochodów lub zmniejszenia wydatków jednostek sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów. Można natomiast przewidywać, że rozwiązania upraszczające i uszczelniające przepisy o cenach transferowych przewidziane w projekcie ustawy mogą zapobiegać oszustwom podatkowym, przyczyniając się w konsekwencji do zwiększenia wpływów do budżetu państwa (...). Dokładne oszacowanie wpływu projektowanych rozwiązań na budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego nie jest jednak możliwe”¹⁰⁴.

W zakresie wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość przedstawiono następującą analizę opisową: „(...) duże przedsiębiorstwa: wyłączenie z obowiązku przygotowania dokumentacji lokalnej przedsiębiorstw powiązanych, które zawierają transakcje z podmiotami powiązаныmi o wartości nieprzekraczającej progi wskazane w projekcie”¹⁰⁵. W przypadku mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw wymieniano „(...) wyłączenie z obowiązku dokumentacyjnego przedsiębiorstw powiązanych, które zawierają transakcje z podmiotami powiązаныmi o wartości nieprzekraczającej progi wskazane w projekcie”¹⁰⁶. Dodatkowo, jako korzyści, wskazano „ograniczenie w transferowaniu dochodów za granicę i erozji bazy podatkowej” i „wzrost zaufania publicznego do systemu podatkowego”¹⁰⁷. Podkreślono też zmianę obciążeń regulacyjnych: „(...) zmniejszenie liczby dokumentów: Proponowane regulacje w zakresie dokumentacji cen transferowych spowodują dopasowanie zakresu obowiązku dokumentacyjnego do stopnia ryzyka przenoszenia dochodu pomiędzy podmiotami powiązаныmi”¹⁰⁸. Tym samym po raz kolejny analizy przedstawione w OSR skupiają się na pozytywnych – z punktu widzenia projektodawcy – aspektach, pomijając kwestie mogące stawiać projektowane zmiany w mniej korzystnym świetle.

¹⁰⁴ Należy zaznaczyć, że podstawę stanowi tutaj projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 4 września 2018 r., który nie obejmował zmian w ordynacji podatkowej (dodatkowe zobowiązanie podatkowe). Trzeba zarazem zauważyć, że w projekcie zmian, który obejmował wprowadzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, kwestia ta nie została wyszczególniona; zob. <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12313855/12522219/dokument356779.pdf> (dostęp 20.04.2020).

¹⁰⁵ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 września 2018 r., *op.cit.*, s. 27.

¹⁰⁶ *Ibidem*, s. 28.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ *Ibidem*, s. 29.

Relacja „podatnik–administracja skarbową” w dobie COVID-19

Bezprecedensowym działaniom, wdrażanym przez rząd w związku z pandemią COVID-19, od początku towarzyszyły ekstraordynaryjne instrumenty prawne. Na początkowym etapie kryzysu podjęto, a następnie konsekwentnie realizowano decyzję o nieodwoływaniu się do konstytucyjnych regulacji stanów nadzwyczajnych i o organizowaniu funkcjonowania państwa w ramach nowych aktów prawnych, w szczególności tzw. ustawy COVID-owej¹⁰⁹. Następnie Rada Ministrów podjęła wiele inicjatyw legislacyjnych, określanych mianem pierwszej¹¹⁰, drugiej¹¹¹ i trzeciej¹¹² Tarczy Antykryzysowej. Z punktu widzenia analizowanej problematyki wiązało się to nieuchronnie ze skokowym zwiększeniem poziomu skomplikowania oraz niepewności co do stosowania prawa.

Część instrumentów pomocowych, przewidzianych w Tarczy Antykryzysowej, miała umożliwić funkcjonowanie państwa w warunkach tzw. „izolacji społecznej”, inna zaś miała na celu wsparcie przedsiębiorstw dotkniętych skutkami pandemii, w tym zakłóceniem łańcuchów dostaw i „zamrożeniem” gospodarki na skutek decyzji Rady Ministrów, których podstawą prawną była ustawa COVID-owa.

Niektóre rozwiązania odnosiły się wprost do relacji „podatnik–administracja skarbową”. Przykładowo art. 15zrz ustawy COVID-owej, dodany w ramach pierwszej Tarczy Antykryzysowej, przyznawał podatnikom ochronę przed upływem terminów przewidzianych prawem administracyjnym. Warto także przywołać art. 15zkk upoważniający Radę Ministrów do wstrzymania, w drodze rozporządzenia, administracyjnych postępowań egzekucyjnych należności pieniężnych. Jednak już w trzeciej Tarczy Antykryzysowej „zamrożenie” terminów w postępowaniach administracyjnych zostało uchylone, zaś wstrzymane terminy rozpoczęły bieg (po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie tej tarczy, zgodnie z jej art. 68). Na uwagę zasługuje też art. 98 drugiej tarczy, ograniczający fikcję domniemania doręczenia pism, których termin odbioru przypadał w okresie stanu zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii (zasada nie obejmuje jednak pism w sprawach z zakresu kontro-

¹⁰⁹ Zob. Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. z 2020 r., poz. 374; rozpatrywana jako: Druk Nr 265, Sejm RP IX Kadencji.

¹¹⁰ Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2020 r., poz. 568; rozpatrywana jako: Druk Nr 299, Sejm RP IX Kadencji.

¹¹¹ Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. z 2020 r., poz. 695; rozpatrywana jako: Druki Nr 324 i 330, Sejm RP IX Kadencji.

¹¹² Ustawa z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. z 2020 r., poz. 875; rozpatrywana jako: Druk Nr 344, Sejm RP IX Kadencji.

li podatkowej, kontroli celno-skarbowej i postępowań podatkowych, jeżeli kontrole lub postępowania te wiążą się z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub przestępstwa skarbowego). Taki kierunek zmian może być interpretowany jako powrót do „nowej normalności” w relacjach „podatnik-administracja skarbową” czy wręcz uprzywilejowanie tej ostatniej na tle innych podmiotów.

Ostatecznie jest jednak wciąż zbyt wcześnie na udzielenie definitywnej odpowiedzi, jak kryzys związany z pandemią COVID-19 wpłynie na sytuację podatników w relacjach z organami skarbowymi. Wydaje się, że poza aspektem legislacyjnym i związaną z nim niepewnością prawną (obejmującą zarówno poziom skomplikowania, jak i wyraźnie uwidoczniony zakres ingerencji prawodawcy w procesy gospodarcze uznawanej obecnie za dopuszczalną) kluczowe znaczenie będzie miał proces stosowania prawa w czasie kontroli podatkowych i celno-skarbowych.

Dotychczasowe doświadczenia w tym zakresie podkreślają rolę, jaką w tym procesie odgrywa logika działań aparatu skarbowego. Przykładowo, analiza wyroków WSA wskazuje, że pomiędzy zaistnieniem zdarzenia gospodarczego, wpływającego na wartość zobowiązania podatku VAT, a wydaniem ostatecznej decyzji zaskarżanej przed sądem upływa zwykle okres ok. 5 lat¹¹³. Tego typu czynniki wydają się wpływać na poziom skuteczności działań aparatu skarbowego z perspektywy nie tylko liczby i kwoty ustaleń kontroli skarbowych i celno-skarbowych, ale przede wszystkim środków, jakie wpływają z tego tytułu do budżetu¹¹⁴.

Warto zwrócić także uwagę na to, jakiego rodzaju działania ustawodawca podjął w sytuacji pandemii. Oprócz bowiem wydłużenia terminów na zapłatę podatku bądź jego rozliczenie wiele zmian, które dopiero miały wejść w życie, zostało odsuniętych w czasie, np.: zmiany dotyczące nowego pliku JPK, nowe zasady poboru podatku u źródła, nowa matryca stawek VAT czy odroczenie poboru podatku od sprzedaży detalicznej. Te działania niejednokrotnie stanowiły odpowiedź na postulaty środowiska przedsiębiorców, którzy wskazywali na to, iż w dobie pandemii przystosowanie się do nowej regulacji prawnej będzie szczególnie uciążliwe. Dokonując wyżej wymienionych zmian, ustawodawca niejako więc sam przyznał, iż wdrażanie w życie nowych instrumentów będzie wywoływało problemy, że będzie podstawą wielu wątpliwości, które – zwłaszcza w okresie kryzysowym – warto minimalizować. Stanowi to jeden z wyraźnych dowodów na to, iż prawodawca jest świadom istnienia niemałych wyzwań i trudności, z jakimi praktycy muszą się mierzyć wobec kolejnych zmian prawa podatkowego.

¹¹³ Wyniki prac badawczych zostaną opublikowane w czasopiśmie „INTERTAX”. Badanie zostało przeprowadzone w ramach projektu „Luka VAT w Polsce: wyzwania i reakcja polityki publicznej” (2018/31/B/HS5/00234), realizowanego na SGH pod kierunkiem prof. D.J. Gajewskiego.

¹¹⁴ Aktywność organów kontroli skarbowej, w kontekście zmian koniunktury gospodarczej, jest przedmiotem badań pod kierunkiem prof. D.J. Gajewskiego, realizowanych w ramach projektu badawczego „Organy podatkowe i sądy administracyjne a zmiany koniunktury gospodarczej – perspektywa ekonomicznej analizy prawa” (2018/29/B/HS5/00260).

Podsumowanie

Zaprezentowane w niniejszym rozdziale analizy instrumentów uszczelniania systemu podatkowego, wdrażanych po 2016 r., pozwalają wnioskować o poziomie ich efektywności, rozumianej jako relacja osiąganego efektu fiskalnego do kosztów generowanych w skali całej gospodarki.

Zgromadzone dane pozwalają na wyprowadzenie kilku wniosków na temat polityki podatkowej w badanych państwach Europy Środkowo-Wschodniej. W ramach ugrupowania integracyjnego, którego wszystkie z analizowanych państw są członkami, są podejmowane przede wszystkim działania ukierunkowane na zapewnienie przynajmniej formalnej zgodności z prawem UE. W dalszej perspektywie działania legislacyjne poszczególnych państw są wyznaczone specyfiką społeczno-gospodarczą i systemowo-prawną każdego z nich. Na tym tle zaznaczają się najsilniej różnice pomiędzy poszczególnymi państwami. Należy do nich zaliczyć:

- charakteryzujący legislację podatkową w Polsce bardzo silny opór przed uznaniowością w działaniu administracji skarbowej, którego nie można dostrzec w tej skali w pozostałych porównywanych państwach (można to stwierdzenie przedstawić od strony pozytywnej, jako większy zakres prawny efektywnego administracyjnego władztwa podatkowego na Węgrzech i Słowacji, co być może związane z większym stopniem zaufania do administracji skarbowej);
- skupienie się przez ustawodawcę na gospodarce wewnętrznej w Polsce i uszczelnianiu systemu podatkowego (przy znacznie większym otwarciu na nowych podatników w pozostałych badanych państwach, co dotyczy przede wszystkim systemów podatkowych Czech i Słowacji, w których dąży się do minimalizacji dolegliwości instytucji prawnych i oferowania możliwości z tym związanych nowym podatnikom z państw członkowskich); polskie warunki charakteryzuje nierównomierne traktowanie poszczególnych podatków w zakresie kompleksowości i spójności polityki regulacyjnej; o ile dążenia do zabezpieczenia spójności polityki podatkowej można jeszcze identyfikować w podatkach pośrednich stanowiących główne źródła zasileniowe budżetu państwa, o tyle w podatkach dochodowych zaznacza się brak spójności polityki podatkowej i większe przyzwolenie na inicjatywy legislacyjne z innych źródeł niż Rada Ministrów, pomijanie szczegółowych analiz ekonomicznych oraz podejmowanie działań regulacyjnych *ad hoc*.

Reasumując wyniki badań szczegółowych, należy podkreślić, że zgromadzone dane wydają się potwierdzać tezę, zgodnie z którą polityka podatkowa w analizowanym okresie była przede wszystkim zorientowana na maksymalizację efektu fiskalnego, *de facto* pomijając rozważania na temat kosztów generowanych po stronie przedsiębiorców, w tym małych i średnich. Przykładem może być np. sposób wdrożenia obowiązkowego JPK, dublującego

w znacznym stopniu istniejące już obowiązki informacyjne związane z deklaracjami VAT, które mogłyby skutecznie zastąpić. Tym samym koszty działań mających zwiększyć poziom dochodów podatkowych są przerzucane na podatników, przy czym najbardziej dotkliwie wydają się one być w przypadku mniejszych podmiotów, które nie mogą liczyć na pomoc wyspecjalizowanych działów prawnych i podatkowych.

Tendencja ta znajduje odzwierciedlenie w analizie ocen skutków regulacji, stanowiących w założeniu narzędzie tworzenia prawa na podstawie dowodów. Co do zasady, dokumenty te są mało precyzyjne czy wręcz sprzeczne z uzasadnieniem wprowadzenia zmian normatywnych (np. oceny skutków fiskalnych rozszerzenia stosowania JPK na wszystkie podmioty). Znamienne wydaje się być to, że spośród analizowanych instrumentów najbardziej precyzyjna ocena skutków fiskalnych dotyczyła ulgi B+R.

Poziom efektywności instrumentów polityki podatkowej – kategoria z dziedziny nauk ekonomicznych – znajduje wyraz w konstrukcji zasady proporcjonalności, stanowiącej jeden z fundamentów prawa UE. Obejmuje ona adekwatność celów i środków wprowadzanych regulacji, kształtując nie tylko instrumenty wdrażane na poziomie międzynarodowym (jak np. dyrektywa ATAD), ale też działania podejmowane w celu ich implementacji. Jak się wydaje, wśród postulatów kierowanych do polskiego ustawodawcy należałoby wskazać zasadność poświęcenia tej materii znakomicie większej uwagi.

PODATKI A COVID-19 (II)

Jest zbyt wcześnie na stwierdzenie, jak kryzys związany z pandemią COVID-19 wpłynie na sytuację podatników w relacjach z organami skarbowymi. Wydaje się, że poza aspektem legislacyjnym (i związaną z nim niepewnością prawną obejmującą zarówno poziom skomplikowania, jak i wyraźnie uwidoczniiony zakres ingerencji prawodawcy w procesy gospodarcze uznawanej obecnie za dopuszczalną) kluczowe znaczenie będzie miał proces stosowania prawa w czasie kontroli podatkowych i celno-skarbowych.

Dotychczasowe doświadczenia w tym zakresie wskazują na rolę, jaką w tym procesie odgrywa logika działań aparatu skarbowego. Przykładowo, analiza wyroków WSA wskazuje, że pomiędzy zaistnieniem zdarzenia gospodarczego, wpływającego na wartość zobowiązania podatku VAT, a wydaniem ostatecznej decyzji zaskarżanej przed sądem upływa zwykle okres ok. 5 lat. Tego typu czynniki wydają się oddziaływać na poziom skuteczności działań aparatu skarbowego z perspektywy nie tylko liczby i kwoty ustaleń kontroli skarbowych i celno-skarbowych, ale przede wszystkim środków, jakie wpływają z tego tytułu do budżetu.

Warto zwrócić także uwagę na to, jakiego rodzaju działania ustawodawca podjął w sytuacji pandemii. Oprócz bowiem wydłużenia terminów na zapłatę podatku bądź jego rozliczenie wiele zmian, które dopiero miały wejść w życie, zostało odsuniętych w czasie – np. zmiany dotyczące nowego pliku JPK, nowe zasady poboru podatku u źródła, nowa matryca stawek VAT czy odroczenie poboru podatku od sprzedaży detalicznej. Te działania niejednokrotnie stanowiły

odpowiedź na postulaty środowiska przedsiębiorców, którzy wskazywali na to, iż w dobie pandemii przystosowanie się do nowej regulacji prawnej będzie szczególnie uciążliwe. Dokonując wyżej wymienionych zmian, ustawodawca niejako więc sam przyznał, że wdrażanie w życie nowych instrumentów będzie wywoływało problemy, że będą one podstawą wielu wątpliwości, które – zwłaszcza w okresie kryzysowym – warto minimalizować. Stanowi to jeden z wyraźnych dowodów na to, iż prawodawca jest świadom niemałych problemów, z jakimi praktycy muszą się mierzyć wobec kolejnych zmian prawa podatkowego.

Bibliografia

Akty prawne

- Ocena Skutków Regulacji, Sejm RP VIII Kadencji, Druk Nr 789, Warszawa, 24 sierpnia 2016 r.
- Projekt ustawy o administracji podatkowej, Sejm RP VII Kadencji, Druk Nr 3320, Warszawa, 10 kwietnia 2015 r.
- Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Sejm RP VIII Kadencji, Druk Nr 1878, Warszawa, 4 października 2017 r.
- Ustawa z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych, Dz.U. z 2020 r., poz. 374
- Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2020 r., poz. 568
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. z 2020 r., poz. 695
- Ustawa z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2, Dz.U. z 2020 r., poz. 875
- Uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, Sejm RP VIII Kadencji, Druk Nr 826, Warszawa, 3 czerwca 2016 r.
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Sejm RP VII Kadencji, Druk nr 3286, Warszawa, 13 marca 2015 r.

Publikacje zwarte

- Erdős E., Halustyik A., Szabó I. [2015/2016], *Tax Avoidance Revisited, Tax Avoidance Legislation in Hungary*, [http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20\(11%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20(11%20November%202015).pdf) (dostęp 18.05.2020).
- Gorgol A. [2018], *Komentarz do art. 11*, w: *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, dr hab. Bielecki L. (red.), dr hab. Gorgol A., dr Halicki A., Sędzia WSA Krawczak M., dr Krukowski A., dr hab. Ruczkowski P., dr Rutkowski B., Sędzia WSA Zalewski D., dr Zdunek A., C.H. Beck, Warszawa.

Informacja o schematach podatkowych. Komentarz do ustawy – Ordynacja podatkowa. Dział III. Rozdział 11A [2019], prof. dr hab. Modzelewski W. (red.), dr Radzikowski K., Legalis, Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2019.

Klonowska A. [2016], *Konsolidacja administracji skarbowej w Polsce. Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Dowgier R., Popławski M. (red.), Białystok, s. 29–43, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/handle/11320/7441> (dostęp 18.05.2020).

OECD [2005], *Guidance on Tax Compliance for Business and Accounting Software*, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/hnwi/34910263> (dostęp 18.05.2020).

Święcicki I. [2019], *Polskie B+R. Dostępne narzędzia wsparcia i nowe możliwości*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa.

Artykuły naukowe

Gryziak B. [2020], *Split Payment across the European Union – Review and Analysis*, “International VAT Monitor”, IBFD, January–February, s. 24–31.

Jamroży M., Łożykowski A. [2018], *Ograniczenia kosztów finansowania dłużnego od 1.01.2018 r.*, „Przeгляд Podatkowy”, nr 6, s. 36–41.

Jarosińska-Gurgacz M. [2019], *Ograniczenie kosztów finansowania dłużnego – analiza praktyki rynkowej oraz orzecznictwa po roku stosowania znowelizowanych przepisów o niedostatecznej kapitalizacji*, „Przeгляд Podatkowy”, nr 4, s. 38–44.

Kappel J. [2018], *Implementing ATAD GAAR: A Case of the Czech Republic*, “Financial Law Review”, vol. 4(12), s. 28–38.

Kulicki J. [2016], *Koncepcja Krajowej Administracji Skarbowej w świetle problemów administracji danin publicznych w Polsce*, „Analizy i Studia Centrum Analiz i Studiów Podatkowych”, nr 2(2), s. 19.

Wiatrak L., *Reforma aparatu skarbowego – utworzenie Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 1(544), s. 233–250, https://dbc.wroc.pl/Content/72393/Wiatrak_Reforma_aparatu_skarbowego.pdf (dostęp 15.05.2020).

Zieliński R. [2017], *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako instrument rozwoju przedsiębiorców w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia”, vol. LI, 6, s. 525–533.

Teksty prasowe

Chądzyński M. [2019], *Trzykrotny wzrost liczby transakcji. Podzielona płatność VAT zwiększa zasięg*, „Dziennik Gazeta Prawna” z dnia 5 września, https://gospodarka.dziennik.pl/podatki/artykuly/606885_podzielona-platnosc-vat-split-payment-wzrost-transakcje-zwiekszenie-zasieg.html (dostęp 18.05.2020).

Rochowicz P. [2019], *Skarbowka się rozpęda*, „Rzeczpospolita” z dnia 13 grudnia, <https://archiwum.rp.pl/artykul/1418303-Skarbowka-sie-rozpedza.html> (dostęp 18.05.2020).

Raporty

KPMG [2016], *Polski system podatkowy według uczestników VI Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG*.

KPMG [2017], *Polski system podatkowy według uczestników VII Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG*.

KPMG [2018], *Polski system podatkowy według uczestników VIII Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG*.

KPMG [2019], *Polski system podatkowy według uczestników IX Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG*.

KPMG [2020], *Polski system podatkowy według uczestników X Kongresu Podatków i Rachunkowości KPMG*.

OECD [2018], *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, Consumption Tax Trends*, OECD Publishing, Paris, s. 104–111, <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en> (dostęp 18.05.2020).

Źródła internetowe

[http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20\(11%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20(11%20November%202015).pdf) (dostęp 18.05.2020).

[http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20\(11%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20(11%20November%202015).pdf) (dostęp 18.05.2020).

<http://www.ipip.com.pl/podatki/item/1290-raport-split-payment-pogarsza-p%C5%82ynno%C5%9B%C4%87-co-sz%C3%B3stej-firmy.html> (dostęp 18.05.2020).

<https://forsal.pl/artykuly/1436289,ceny-transferowe-powiazani-skontroluja-sie-sami.html> (dostęp 18.05.2020).

https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/czech-government-publishes-revised-draft-legislation-on-mandatory-disclosure-rules---a-detailed-review (dostęp 18.05.2020).

<https://www.mazars.pl/Home/Services/Tax/Transfer-pricing/Country-by-Country-reporting-2020> p (dostęp 18.05.2020).