

Regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny

Przejdź do produktu www.ksiegarnia.beck.pl

Rozdział I. Programy przeciwdziałające unikaniu opodatkowania

1. Programy OECD i UE przeciwdziałające unikaniu opodatkowania

1.1. Zmiany gospodarki światowej a unikanie opodatkowania

1. Uwagi ogólne. Unikanie opodatkowania jest zjawiskiem identyfikowanym wśród zachowań podatników już od początku XX w. Podkreślenia wymaga jednak, że podejście państw do tego typu zachowań było na przestrzeni lat bardzo zróżnicowane. Przykładowo, w Niemczech, przepisy mające charakter ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązywały już od 1919 r.¹. Z kolei w Wielkiej Brytanii tzw. doktryna Westminster, wyartykułowana w najbardziej jaskrawy sposób w wyroku wydanym w 1935 r.² stanowiła podstawę dla prawa podatników do opodatkowania zgodnie z literą prawa, a nie jego „duchem” aż do 1981 r., w którym wydane zostało orzeczenie w sprawie z 12.3.1981 r. *Ramsay v. Inland Revenue Commissioners*, odmawiające przyznawania korzyści podatkowych, jeżeli czynności podatników jedynie formalnie odpowiadały przepisom prawa podatkowego³. Problematyka związana ze zjawiskiem unikania opodatkowania w Polsce jest przedmiotem ożywionej dyskusji zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak i w orzecznictwie począwszy od lat 90. XX w.

2. Zmiany gospodarcze. W dynamicznie zmieniającym się otoczeniu gospodarczym końca XX w. i początku XXI w., w którym coraz większą rolę odgrywa międzynarodowy kapitał, a granice między państwami przestają mieć znaczenie, systemy prawne kształ-

¹ A. Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, TNOiK 2013, Nr 12, s. 107.

² *The Duke of Westminster v. Commissioners of Inland Revenue* (1935) 19 TC 490.

³ *Ramsay v. Inland Revenue Commissioners* (1981) STC 174: “A subject is only to be taxed upon the clear words, not upon “intendment” or upon the “equity” of an Act ... What are “clear words” is to be ascertained upon normal principles: these do not confine the courts to literal interpretation. There may, indeed should, be considered the context and scheme of the relevant Act as a whole, and its purpose may, indeed should, be regarded”.

towane przez suwerennych, krajowych ustawodawców przestają wypełniać wszystkie swoje funkcje. Wielkie korporacje, mające swoje oddziały na całym świecie, zaczęły wykorzystywać luki i różnice w przepisach podatkowych państw, dzięki czemu unikały płacenia podatków bądź znacznie zmniejszały podstawę opodatkowania. Mogło to polegać zarówno na transferowaniu przychodów do krajów stosujących niską bądź zerową stawkę podatku dochodowego poprzez stosowanie opłat licencyjnych w ramach spółek powiązanych, wykorzystywaniu różnic w przepisach dla podwyższenia wartości podatkowej znaków towarów czy wielu innych. Nie tylko zaburzyło to wolną konkurencję na rynkach licznych krajów, jako że podmioty płacące podatki zgodnie z treścią i celami ustaw podatkowych zaczęły być w gorszej pozycji, lecz zachęciło inne, mniejsze podmioty, do praktyk mających na celu zmniejszenie podstawy opodatkowania.

3. Rynek doradztwa dla osób zamożnych. Przez dziesięciolecia kwitł także rynek doradztwa dla osób zamożnych, którego celem było wykorzystywanie rajów podatkowych oraz tajemnicy bankowej do ukrywania dochodów z nielegalnych operacji, ale także dochodów osób zamożnych, które nie akceptowały wysokich stawek podatkowych. Bardzo często było to już nielegalne uchylanie się od opodatkowania, niejednokrotnie stanowiące przestępstwo. Niestety prym w tym wiodły międzynarodowe instytucje finansowe oraz międzynarodowe firmy doradcze. Po wielu głośnych i budzących wątpliwości etyczne sprawach wiodące instytucje wycofały się ze świadczenia takich usług.

4. Luka w podatku dochodowym od osób prawnych. W związku ze skomplikowaniem transakcji, w szczególności transgranicznych, dokonywane przez poszczególnych krajowych ustawodawców zmiany nie mogły być skuteczne. Lata zaniedbań, brak współpracy między krajami na szczeblu rządowym oraz pomiędzy administracjami podatkowymi krajów doprowadziły do powstania ogromnej luki w podatkach dochodowych.

Lukę tę w podatku dochodowym od osób prawnych definiuje się jako różnicę między podatkiem, który powinien wpłynąć do budżetu państwa, a tym, który faktycznie do niego wpłynął⁴. Wynikać to może z:

- 1) przypadkowych pomyłek podatników;
- 2) działań mających na celu ukrycie części przychodów, zawyżenie kosztów lub wyprowadzenie części zysków za granicę;
- 3) niepoprawne zastosowanie odliczeń i zwolnień.

Jak oszacowano w raporcie OECD i G20 z 2015 r.⁵, wielkość luki podatkowej wynosiła od 4% do 10% globalnych przychodów, tj. między 100 a 240 miliardów dolarów rocznie. Autorzy raportu zauważyli, że luka powstawała z wielu przyczyn, takich jak

⁴ A. Klonowska, *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, Warszawa 2017, s. 198–221.

⁵ OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement, 2015 Final Reports*, Paryż 2015.

agresywne planowanie podatkowe, brak transparentności i koordynacji między państwami, ograniczone możliwości egzekwowania przepisów czy szkodliwe praktyki. Z kolei w samej Polsce lukę tę szacowano w 2017 r. w wysokości od 11 do 21,4 miliardów złotych, co przekładało się na aż 1,08% PKB⁶. Warto jednak zwrócić uwagę, że w 2015 r. luka ta wynosiła ponad 2,5% PKB, w związku z czym wyraźnie widać skalę zmniejszenia luki podatkowej. Choć jest to ogromna suma, autorzy raportów podkreślają, że faktyczna luka w podatku CIT jest prawdopodobnie znacznie większa, gdyż raporty nie uwzględniają sztucznego zawyżania kosztów przez przedsiębiorców. Próba oszacowania tych danych wymagałaby nieograniczonego dostępu do danych z kontroli podatkowych, a wszelkie inne dane są obciążone zbyt dużym błędem.

1.2. Działania OECD

1. Skutki istnienia luk podatkowych. Powyższe skutki doprowadziły do konieczności podjęcia skoordynowanych działań na szczeblu międzynarodowym oraz unijnym. Pierwsze takie próby podejmowane były przez OECD już w 1998 r., czego efektem był raport „*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*”⁷, w którym przedstawiono określone wskazówki oraz szkodliwe praktyki. Z kolei w 2009 r. opublikowano *Tax Information Exchange Agreements*⁸, będący wzorem umów o wymianie informacji podatkowych, a który miał na celu wspierać współpracę międzynarodową w zakresie przeciwdziałania unikania opodatkowania. Jak jednak wynika z powyższych danych w sprawie luki podatkowej, wyżej wymienione akty nie doprowadziły do jej zlikwidowania, w związku z czym we wrześniu 2013 r. na spotkaniu grupy G20 zadeklarowano chęć stworzenia ambitnego i obszernego planu mającego na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania oraz uszczelnienie krajowych systemów podatkowych. Miano tego dokonać w ramach „Planu działania w sprawie BEPS” (BEPS – ang. *Base Erosion Profits Shifting*, czyli erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków, dalej: BEPS). Plan ten podkreśla konieczność współpracy rządów wszystkich krajów dla ograniczania możliwości unikania opodatkowania, gdyż w przeciwnym razie efektywność podatku dochodowego od osób prawnych może się jeszcze obniżyć.

W toku prac zauważono niespotykane wcześniej zainteresowanie tematyką unikania opodatkowania wielu państw, jako że ponad 60 państw bezpośrednio brało udział w grupach technicznych pracujących nad konkretnymi działaniami, a jeszcze więcej uczestniczyło w rozmowach. W samym raporcie końcowym OECD przyznano, że zaintereso-

⁶ Polski Instytut Ekonomiczny, „Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT”, Warszawa 2019.

⁷ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Paryż 1998.

⁸ Model Template Request for Information. Tax Information Exchange Agreement, zob. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>, data dostępu: 18.5.2020 r.

wane strony sporządziły ponad 12 000 stron komentarzy, nad którymi dyskutowano na ponad 11 publicznych konsultacjach.

2. Pakiet 15 działań przeciwdziałających erozji opodatkowania i transferowi zysków. Skutkiem przeprowadzonych prac okazał się tzw. **pakiet 15 działań przeciwdziałających erozji opodatkowania i transferowi zysków**. Mają one wyznaczać minimalny standard, do którego osiągnięcia zobowiązały się wszystkie państwa w szczególności wtedy, gdy zaniechania jakiegokolwiek państwa tworzyłyby negatywne skutki uboczne dla pozostałych państw. Wiele z dotychczas istniejących standardów zostało zaktualizowanych i wdrożonych, choć pomiędzy uczestnikami programu BEPS nie było pełnej zgody: część nie poparła standardów dotyczących umów międzynarodowych czy cen transferowych. Z kolei przy neutralizacji hybrydowych struktur czy odliczaniu odsetek istniała generalna zgoda. Ponadto raport BEPS zbadał istniejące zasady przeciwdziałające podwójnemu opodatkowaniu w celu powstrzymania wypływających z nich możliwości nadużyć oraz dokonania erozji podstawy opodatkowania.

3. Charakter raportu BEPS. Mimo dużej ilości państw zainteresowanych pracami nad raportem BEPS, nie ma on charakteru prawnie wiążącego. Raport został wydany na podstawie art. 5 lit. b Konwencji Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju z 14.12.1960 r., która daje OECD uprawnienie wydawania rekomendacji do jej członków, a także zawierania umów i porozumień z członkami oraz państwami niebędącymi jej członkami⁹. W konsekwencji, choć nie powstała możliwość przymuszenia państw do przyjęcia określonych rozwiązań, oczekiwano od krajów pracujących nad raportem wdrożenia zaleceń do własnych systemów prawnych.

W zależności od rodzaju zmian, wytyczne wynikające z raportu BEPS wymagały implementacji do różnych źródeł prawa. W niektórych przypadkach niezbędne było zmienianie przepisów w krajowym porządku prawnym (zarówno w formie ustawy, jak i rozporządzenia), część zmian nie wymagała takiej implementacji (choćby przy zmianie Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych¹⁰), z kolei w niektórych należało zmienić umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania¹¹. Ostatnie z działań zostało zrealizowane w ramach Konwencji wielostronnej¹² mającej na celu wdrożenie środków przewidzia-

⁹ M. Dudzic, Przegląd prac OECD związanych z BEPS w kontekście suwerenności państwa, KPP 2014, Nr 3, s. 88–89.

¹⁰ Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multi-national-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>, data dostępu: 26.5.2020 r.

¹¹ D. Gajewski, Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS, Studia Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu 2018, Nr 2, s. 116.

¹² Konwencja wielostronna sporządzona w Paryżu 24.11.2016 r., podpisana w Paryżu dnia 7.6.2017 r. Oświadczenie rządowe w sprawie mocy obowiązującej MLI (Dz.U. z 2018 r. poz. 1370).

nych w działaniach BEPS związanych z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, o której szerzej mowa będzie w ramach działania Nr 15 BEPS.

4. Rozwiązania wprowadzane w ramach pakietu 15 działań. W ramach pakietu 15 działań zidentyfikowano i zaproponowano rozwiązania w 15 aspektach:

- 1) **wyzwania gospodarki cyfrowej**¹³ – zauważono, że wykształciły się takie gałęzie gospodarki, jak reklamy online, chmury obliczeniowe, internetowe usługi płatnicze czy e-commerce, których specyfika działania nie pozwala na jednakowe traktowanie w stosunku do „tradycyjnych” metod działalności gospodarczej. Ponadto, pewne cechy charakterystyczne dla podmiotów działających w gospodarce cyfrowej mogą powodować chęć unikania przez nie opodatkowania, do których zaliczono mobilność usług niematerialnych, zmienność czy wielostronne modele biznesowe. W celu przeciwdziałania tym trudnościom, przedstawiono możliwe rozwiązania tych wyzwań, obejmujące zarówno podatki bezpośrednie, jak i pośrednie;
- 2) **neutralizacja efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych**¹⁴ – twórcy raportu zauważyli, że podatnicy działający na wielu rynkach mogą wykorzystywać luki i różnice w systemach podatkowych poszczególnych krajów, zmniejszając w ten sposób podstawę opodatkowania, bądź nawet doprowadzając do podwójnego nieopodatkowania dochodów. W związku z tym stwierdzono, że takim praktykom może służyć łączne stosowanie przepisów krajowych oraz MK OECD przez podatników. By temu przeciwdziałać, zaproponowano zmiany w MK OECD w celu stworzenia zasad wiążących rozliczenia podatkowe płatności dotyczącej podmiotu hybrydowego w jednym państwie z rozliczeniem tej płatności w drugim państwie¹⁵. Oprócz tego rekomenduje się sposoby na ograniczenie korzyści wynikających z zastosowania metody wyłączenia poprzez zastąpienie tej metody metodą zaliczenia zwykłego w państwie rezydencji podatnika;
- 3) **wzmocnienie zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych**¹⁶ – zauważono bowiem, że duże korporacje – będące częściami koncernów mających oddziały w różnych krajach – wykorzystują różnice w stawce opodatkowania w różnych krajach, czego konsekwencją jest ich dążenie do przesunięcia zysków do podmiotów powiązanych, mających siedzibę w krajach o niższym poziomie opodatkowania. W celu przeciwdziałania takim praktykom i opodatkowaniu zysków w kraju

¹³ OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report*, Paryż 2015.

¹⁴ OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2015 Final Report*, Paryż 2015.

¹⁵ A. Wiśniak-Wiśniowska, M. Czerwiński, *Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników*, PP 2016, Nr 6, s. 23–25.

¹⁶ OECD, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3: 2015 Final Report*, Paryż 2015.

ich wygenerowania, zaproponowano dodanie lub nowelizację krajowych przepisów o zagranicznych spółkach kontrolowanych;

- 4) **ograniczenie erozji podstawy opodatkowania poprzez odliczenie odsetek i innych opłat za usługi finansowe**¹⁷ – autorzy raportu BEPS sformułowali tezę, że poprzez odliczanie odsetek za usługi finansowe dokonywane na rzecz osób trzecich i podmiotów powiązanych podatnicy zwiększają koszty uzyskania przychodów, a w konsekwencji zmniejszają podstawę opodatkowania. Zdaniem autorów raportu, często prowadziło to do wytransferowania zysków do krajów stosujących niższą stawkę opodatkowania. W konsekwencji OECD sformułowało zalecenia w obszarze tzw. niedostatecznej kapitalizacji, nakazującej, by poszczególne kraje ustalały proporcję w przedziale między 10% a 30% w zależności od różnych czynników;
- 5) **efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i treści ekonomicznej transakcji**¹⁸ – wyrażono przekonanie, że istotnym narzędziem służącym agresywnej optymalizacji podatkowej jest brak odpowiedniej metodologii w definiowaniu istotnej aktywności dla oceny systemów preferencyjnych w kontekście reżimów z liberalnymi przepisami w sferze własności intelektualnej, niska transparentność w zakresie korzystania z preferencji podatkowych oraz brak wymiany informacji o interpretacjach podatkowych lub innych porozumieniach mogących skutkować uniknięciem opodatkowania¹⁹. Chcąc przeciwdziałać tym praktykom, zaproponowano sformułowanie kryteriów oceny treści ekonomicznej transakcji (*substance*), przygotowanie ram współpracy przy wymianie informacji o wydanych interpretacji podatkowych czy nowe zasady dotyczące *patent box regimes*;
- 6) **zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych**²⁰ – autorzy raportu zauważyli, że podmioty korzystające z transgranicznej agresywnej optymalizacji wykorzystują przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, by unikać obciążeń podatkowych, a także, że krajowi ustawodawcy nie są w stanie na bieżąco przeciwdziałać unikaniu opodatkowania. W takim przypadku organy podatkowe powinny odmówić przyznania korzyści poprzez włączenie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul antyabuzywnych;

¹⁷ OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments. Action 4: 2015 Final Report, Paryż 2015.

¹⁸ OECD, Countering Harmful Tax Practises More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance. Action 5: 2015 Final Report, Paryż 2015.

¹⁹ A. Wiśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, Świat podatków, s. 22–31.

²⁰ OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6: 2015 Final Report, Paryż 2015.

- 7) **zapobieganie sztucznemu unikaniu statutu zakładu**²¹ – w raporcie BEPS zauważono, że podatnicy unikają powstania stałego zakładu w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wynika to z faktu, że podatnik posiadając w danym państwie zakład, opodatkowuje tam część dochodów – a w państwie rezydencji ma zastosowanie odpowiednia metoda unikania podwójnego opodatkowania – co może nie być dla niego korzystne, gdy posiada rezydencję podatkową w kraju o niższych obciążeniach podatkowych. W ramach rekomendacji przyjęto konieczność zmiany art. 5 MK OECD dotyczącego objęcia statusem zakładu podmiotów dokonujących sprzedaży na cudzy rachunek czy dokonania zmian w zakresie czynności przygotowawczych i pomocniczych;
- 8) **zapewnienie, by ceny transferowe odpowiadały wartości aktywów niematerialnych**²² – zdiagnozowanym problemem było wykorzystywanie cen transferowych w celu unikania opodatkowania poprzez sztuczne powiązanie zysków generowanych przez cenne aktywa niematerialne z danym systemem podatkowym. Celem autorów raportu było przedstawienie rekomendacji, aby ceny transferowe odpowiadały wartości aktywów niematerialnych, co nastąpiło poprzez zmianę wytycznych OECD w zakresie wartości niematerialnych;
- 9) **zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości ryzyka kapitału** – autorzy raportu ustalili, że ceny transferowe były dotąd wykorzystywane do umownej alokacji ryzyk i zysków niezgodnie z faktycznie wykonywaną działalnością. W celu przeciwdziałania takim praktykom, dokonano zmiany wytycznych OECD;
- 10) **zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości innych transakcji obciążonych wysokim ryzykiem** – odnotowano, że ceny transferowe wykorzystywano do przenoszenia kosztów transakcji nieuzasadnionych biznesowo, takich jak *management fee* czy *head office expenses*. W rezultacie dokonano również zmian wytycznych OECD dotyczących cen transferowych²³;
- 11) **ustanowienie metodologii zbierania oraz analizowania danych dotyczących zjawiska zmniejszenia podstawy opodatkowania i transferu zysków**²⁴ – po raz kolejny podkreślono złożoność procesów prowadzących do unikania opodatkowania, w związku z czym bieżąca analiza alokacji zysków pomiędzy poszczególnymi krajami była mocno utrudniona. W celu skuteczniejszego przeciwdziałania transferowania zysków i erozji podstawy opodatkowania, OECD uznało, że koniecznym jest przy-

²¹ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Action 6: 2015 Final Report, Paryż 2015.

²² OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10: 2015 Final Report, Paryż 2015.

²³ A. Wieśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, Świat podatków, s. 22–31.

²⁴ OECD, Measuring and monitoring BEPS, Action 11: 2015 Final Report, Paryż 2015.

jęcie rekomendacji dotyczących danych, które powinny być zbierane i analizowane przez administracje skarbowe oraz samo OECD;

- 12) **wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podatkowych**²⁵ – zdaniem twórców raportu istniejącym problemem był brak prawnego obowiązku podatników do ujawniania administracji podatkowej agresywnych strategii planowania, czego konsekwencją jest niemożność zidentyfikowania przez organy podatkowe czynności prowadzących do unikania opodatkowania. Autorzy wyszli z założenia, że podatnicy korzystający z transgranicznego planowania podatkowego zawsze będą krok przed administracją skarbową. W raporcie zawarto stwierdzenie, że koszty związane z wdrożeniem mechanizmów obowiązkowej wymiany informacji nie powinny przekraczać korzyści uzyskanych przez administracje skarbowe, co jest stwierdzeniem nieostrym. W celu przeciwdziałania takim działaniom przedstawiono w raporcie rekomendacje w zakresie stworzenia przepisów statutujących stosowny obowiązek;
- 13) **powtórne zdefiniowanie dokumentacji cen transferowych**²⁶ – twórcy raportu zwrócili uwagę, że informacje uzyskiwane dotąd w dokumentacji cen transferowych nie spełniają swoich funkcji, jako że nie ukazują w pełni sposobu funkcjonowania podmiotów powiązanych. Problemem miało być choćby niewykazywanie miejsc faktycznie wykazywanego dochodu do opodatkowania, rodzaju i miejsca prowadzonej działalności. W związku z tym uznano, że należy zmienić wytyczne OECD w zakresie cen transferowych oraz stworzyć trójstopniowe podejście do tworzenia dokumentacji. Osiągnąć to miano poprzez obowiązek tworzenia *local file*, zawierającą informację o transakcjach z podmiotami powiązаныmi, *master file*, sporządzonego na poziomie grupy kapitałowej oraz tzw. *Country-by-Country report*, sporządzonego przez największych podatników;
- 14) **usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych**²⁷ – zauważono, że działania przeciwdziałające erozji podstawy opodatkowania powinny dawać pewność prawa i być przewidywalne dla przedsiębiorców. W literaturze odnotowano ponadto, że problemem były braki w zakresie uregulowań usuwających przeszkody, utrudniające państwowi rozwiązywanie sporów w ramach MAP (ang. *Mutual Agreement Procedure*, czyli Procedura Wzajemnego Porozumiewania się)²⁸. Minimalny standard składający się na to działanie zawiera 21 elementów i 12 najlepszych praktyk, skupiających się na czterech kluczowych obszarach: zapobieganie sporom, dostępność do MAP, rozstrzyganie sporów z wykorzystaniem MAP oraz wdrożenie uzgodnień

²⁵ OECD, Mandatory Disclosure Rules. Action 12: 2015 Final Report, Paryż 2015.

²⁶ OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting. Action 13: 2015 Final Report, Paryż 2015.

²⁷ OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14: 2015 Final Report, Paryż 2015.

²⁸ A. Wiśniak-Wiśniewska, M. Czerwiński, Świat podatków, s. 22–31.

MAP. Środki przewidziane w tym działaniu zostały wdrożone przez Konwencję wielostronną, która w art. 16 i 17 wprowadza procedury wzajemnego porozumiewania się oraz we wskazanych przypadkach korekty zysków przedsiębiorstwa powiązanego. Ponadto, do kolejnych przepisów wprowadzono instytucję arbitrażu, która będzie jednak miała zastosowanie jedynie wówczas, gdy państwa ją wybiorą i notyfikują;

15) stworzenie wielostronnej umowy umożliwiającej wprowadzenie Planu działań BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

5. Wejście w życie Konwencji MLI. Wyżej wskazane działanie Nr 15 BEPS zostało wykonane poprzez wejście w życie *Multirateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties* (zwana w Polsce: Konwencją MLI²⁹). Choć ceremonia podpisania Konwencji MLI odbyła się 7.6.2017 r. w Paryżu i uczestniczyło w niej 68 sygnatariuszy, to Konwencja była otwarta do podpisu już od 31.12.2016 r. Konwencja jest umową międzynarodową w rozumieniu Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów³⁰ i została zawarta w celu jednoczesnej zmiany wielu umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i implementowania do nich środków prawnych przewidzianych w raporcie BEPS. Było to uzasadnione, gdyż co do zasady zmiana umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wymaga bilateralnych negocjacji pomiędzy państwami, co jest czasochłonną procedurą, co byłoby dodatkowo utrudnione biorąc pod uwagę liczbę państw pracujących nad raportem BEPS³¹. Jak zauważa się w literaturze, skutki zawarcia Konwencji są nietypowe, gdyż nie doszło do wprowadzenia bezpośrednio zmian do tekstów poszczególnych umów zawartych przez Polskę, a każdorazowe odczytanie treści danej umowy będzie wymagało przesłедzenia zastrzeżeń zamieszczonych przez Polskę do treści Konwencji³². Została ona podzielona na 7 części: wprowadzającą przepisy ogólne, niezgodności hybrydowe, nadużywanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, unikanie powstania stałego zakładu, usprawnienie sposobów rozwiązywania sporów, arbitraż oraz przepisy końcowe.

6. Minimalny standard określony w ramach BEPS. Choć w Konwencji pozostawiono swobodę co do wyboru stosowania określonych rozwiązań, przewidziano minimalny standard w art. 6 (modyfikacje preambuły umowy podatkowej), art. 7 (zapobieganie nadużyciom traktatów) oraz art. 16 (procedura wzajemnego porozumienia się).

²⁹ Konwencja wielostronna implementująca środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, podpisana przez Polskę 7.6.2017 r. dalej jako: Konwencja MLI (Dz.U. z 2018 r. poz. 1369).

³⁰ Uchwalona w Wiedniu 22.5.1969 r. a otwarta do podpisu 23.5.1969 r. Weszła w życie 27.1.1980 r. Polska przystąpiła do Konwencji 27.4.1990 r.

³¹ Rządowy projekt ustawy o ratyfikacji Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu 24.11.2016 r., druk sejmowy Nr 1776, sejm VIII kadencji.

³² M. Leconte, M. Raińczuk, Konwencja wielostronna – wpływ na umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę, PP 2018, Nr 1, s. 19–25.

Zauważa się, że gdy osiągnięcie minimalnego standardu określonego w ramach BEPS jest możliwe w różny sposób, Konwencja MLI pozostawia swobodę co do wyboru konkretnych środków. W samej Konwencji przewidziano ponadto wiele rozwiązań mających przeciwdziałać erozji podstawy opodatkowania, takich jak opodatkowanie dywidend, klauzula antyabuzywna dotycząca zakładów położonych na terytoriach trzecich jurysdykcji czy działania przeciwdziałające sztucznemu unikaniu statusu zakładu.

7. Istotne zmiany wprowadzone przez Konwencję. Szczególnie istotnymi zmianami była rezygnacja z metody wyłączenia z progresją na rzecz metody zaliczenia. Stwierdzono bowiem, że dotychczas stosowana metoda mogła prowadzić do sytuacji podwójnego nieopodatkowania, czemu postanowiono się sprzeciwić. Konwencja przewidziała 3 możliwości mające na celu ograniczenie lub zastąpienie metody wyłączenia z progresją, z czego Polska przyjęła wariant przewidujący całkowite zastąpienie metody wyłączenia z progresją metodą zaliczenia. Ponadto, Konwencja przewiduje dodanie lub uzupełnienie preambuły umów o unikaniu opodatkowania oraz dodanie tzw. testu celu podstawowego (PPT – ang. *principle purpose test*). Ta ostatnia instytucja umożliwia pozbawienie podatnika korzyści podatkowych wynikających z traktatów, gdy można było racjonalnie przyjąć, mając na względzie wszelkie mające znaczenie fakty i okoliczności, że uzyskanie tej korzyści było jednym z głównych celów utworzenia jakiegokolwiek struktury lub zawarcia jakiegokolwiek transakcji, które spowodowały bezpośrednio lub pośrednio powstanie tej korzyści, chyba że ustalono, że przyznanie tej korzyści w danych okolicznościach byłoby zgodne z przedmiotem oraz celem odpowiednich postanowień umowy podatkowej, do której ma zastosowanie Konwencja.

1.3. Działania Unii Europejskiej

1. Działania legislacyjne podjęte w celu ograniczenia zjawiska unikania opodatkowania. Oprócz działań podjętych na szczeblu międzynarodowym, również Unia Europejska podjęła działania legislacyjne w celu ograniczeniu zjawiska unikania opodatkowania. Zauważono bowiem, że każdy kraj ma własne specyficzne otoczenia prawne i gospodarcze, wobec czego instrumenty o zasięgu międzynarodowym mogą być w pewnych sytuacjach szkodliwe. Unia Europejska dysponuje z kolei możliwością wprowadzenia własnego ustawodawstwa i następczej kontroli prawidłowości jego stosowania przez państwa członkowskie, w związku z czym reformy mogą być dostosowane do kontekstu UE i usunąć niespójności w skali Unii. Bezpośrednim efektem powyższego był plan **Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania**³³, opublikowany 17.6.2015 r. Komi-

³³ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Sprawiedliwy i skuteczny system opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej: pięć głównych obszarów działania, zob. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:52015DC0302>, data dostępu: 1.5.2020 r.

1. Programy OECD i UE przeciwdziałające unikaniu opodatkowania

sja Europejska przedstawiła w owym planie 4 główne cele: przywrócenie związku między opodatkowaniem i faktycznym miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, zapewnienie państwom członkowskim możliwości prawidłowej wyceny wartości działalności przedsiębiorstw objętych ich jurysdykcją, utworzenie konkurencyjnego i sprzyjającego wzrostowi środowiska opodatkowania przedsiębiorstw na szczeblu unijnym oraz ochrona jednolitego rynku. W związku z tym przedstawiono 5 obszarów działania, które miały doprowadzić do osiągnięcia tych celów:

- 1) **CCCTB, czyli skonsolidowana podstawa opodatkowania osób prawnych.** Wskazuje się, że jej wprowadzenie mogłoby znacznie poprawić otoczenie biznesu Unii poprzez zmniejszenie złożoności i obniżenia kosztów przestrzegania przepisów czy możliwość wyrównania strat poniesionych w jednym państwie członkowskim zyskami wypracowanymi w innym państwie. Oprócz tego wprowadzenie CCCTB mogłoby skutecznie przeciwdziałać nadużyciom podatkowym przez przedsiębiorstwa w UE;
- 2) **zapewnienie efektywnego opodatkowania w miejscu generowania zysków.** Podkreślono, że choć przedsiębiorstwa powinny płacić podatki od zysków w kraju prowadzenia działalności gospodarczej, niektóre przedsiębiorstwa przenoszą zyski do państw o niższym stopniu opodatkowania. Powołując się na dyskusje w ramach projektu OECD, postanowiono rozwiązać tę kwestię m.in. poprzez dostosowania definicji „miejsca stałego prowadzenia działalności”, poprawę ram prawnych dotyczących cen transferowych czy powiązaniu systemów preferencyjnych z miejscem wytworzenia wartości ekonomicznej;
- 3) **stworzenie lepszego otoczenia podatkowego dla przedsiębiorstw.** Podkreślono, że trzeba położyć zdecydowany nacisk na stworzenie środowiska sprzyjającego działalności gospodarczej. Pomóc w osiągnięciu tego celu miała propozycja zwiększenia koordynacji między państwami w zakresie UE czy usprawnienia mechanizmów rozwiązywania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania;
- 4) **postęp w zakresie przejrzystości podatkowej, która miała być traktowana priorytetowo.** Działanie to miało polegać na jednolitym podejściu do krajów niechętnych współpracy w kwestiach podatkowych, w ramach którego opublikowano wykaz jurysdykcji państw trzecich niechętnych do współpracy w kwestiach podatkowych czy przeprowadzanie kontroli państw trzecich pod względem przestrzegania standardów dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych. Innym działaniem miało być rozważenie wprowadzenia dodatkowych obowiązków ujawniania niektórych informacji dotyczących podatku od przedsiębiorstw;
- 5) **narzędzia służące koordynacji.** Współpraca między państwami członkowskimi ma szczególnie istotną rolę dla rozwiązywania problemu unikania opodatkowania, a zdaniem Komisji dotychczas istniejące instrumenty nie były wykorzystywane w najlepszy sposób. Poprawa miała nastąpić przede wszystkim w zakresie współpracy między państwami członkowskimi przy przeprowadzaniu audytów i kontroli podatkowych czy zachęty do wymiany najlepszych praktyk pomiędzy organami podatkowymi.

Oprócz tego planowano zreformować Kodeks postępowania w zakresie opodatkowania działalności gospodarczej oraz platformę ds. dobrego zarządzania w kwestiach podatkowych.

Kierunek wyznaczony w komunikacie Komisji Europejskiej z 17.6.2015 r. został następnie potwierdzony w kolejnym komunikacie Komisji z 28.1.2016 r.³⁴, w którym przedstawiono pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Przypomniano, że agresywne planowanie podważa zasadę nakazującą płacenie podatków w kraju generowania zysków, której część przedsiębiorstw nie przestrzega, co w konsekwencji uderza w fundament jednolitego rynku. W komunikacie wyrażono obawę, że podejmowane przez poszczególne państwa nieskoordynowane środki przeciwdziałające unikaniu opodatkowania mogą przynieść więcej szkody niż pożytku. Z kolei odnosząc się do wcześniejszego komunikatu stwierdzono, że do czasu przyjęcia wniosku dotyczącego CCCTB, mającego charakter długoterminowy, potrzebne są działania krótkoterminowe nastawione na skuteczne opodatkowanie w miejscu generowania zysku, tworzenie lepszego otoczenia podatkowego, poprawianie przejrzystości podatkowej oraz wzmocnienie narzędzi służących koordynacji. Przedstawiono ponadto środki mogące zaradzić agresywnemu planowaniu podatkowemu, którymi miały być: ograniczanie możliwości odliczania odsetek, wyeliminowanie negatywnych skutków rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, wzmocnienie zasad dotyczących kontrolowanych spółek zagranicznych, opodatkowanie aktywów w przypadku ich przenoszenia do innego państwa, tzw. zasada *switch-over* (rozumiana jako kompetencja do odmowy zwolnienia niektórych przychodów przedsiębiorstw z transakcji transgranicznych, w przypadku gdy w innym państwie brak jest efektywnego opodatkowania), wprowadzenie w całej UE ogólnego przepisu dotyczącego zapobiegania nadużyciom oraz zmiana przepisów dotyczących stałego zakładu i nadużyć konwencji.

2. Dyrektywa przeciw unikaniu opodatkowania. Istotnym elementem wyżej wymienionego pakietu jest **dyrektywa przeciw unikaniu opodatkowania** [dyrektywa Rady (UE) 2016/1164]³⁵, która weszła do obrotu prawnego 12.7.2016 r., dalej zwanej: dyrektywą ATA (*Anti-Tax Avoidance Directive*). Reguluje ona:

- 1) ograniczanie możliwości odliczania odsetek,
- 2) opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu (*exit tax*),

³⁴ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Pakiet środków przeciwdziałających unikaniu opodatkowania: kolejne kroki na drodze do zapewnienia skutecznego opodatkowania i zwiększenia przejrzystości podatkowej w UE, zob. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52016DC0023>, data dostępu: 1.5.2020 r.

³⁵ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.7.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.Urz. UE L z 2016 r. Nr 193, s. 1–14.

1. Programy OECD i UE przeciwdziałające unikaniu opodatkowania

- 3) przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania (nazywane też GAAR – *general anti abuse rule*),
- 4) zasady dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych i obliczanie ich dochodu, oraz
- 5) rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych.

W motywach wskazano na cele dyrektywy, odnoszące się w przeważającej mierze do obserwacji poczynionych przez ekspertów OECD w raporcie BEPS. Unijny ustawodawca stwierdził, że konieczne jest ustanowienie przepisów podnoszących przeciętny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym, lecz z uwagi na różnice w systemach prawnych 28 państw, przepisy unijne powinny ograniczać się do kwestii ogólnych, a kwestię wdrożenia szczegółowych elementów pozostawić państwom członkowskim. Z uwagi, że wiązałoby się to z koniecznością włączenia do zakresu dyrektywy większej ilości podatków, nie było wskazane rozszerzanie zakresu stosowania przepisów na podmioty niepodlegające podatkowi od osób prawnych. W art. 3 dyrektywy podkreślono ponadto, że zawiera ona jedynie minimalny poziom ochrony, w związku z czym, w celu zapewnienia wyższego poziomu ochrony baz podatkowych, nie wyklucza się implementowania przepisów dyrektywy w sposób bardziej rygorystyczny. Co warto podkreślić, zastrzega się dalej, że charakter *de minimis* dyrektywy odnosi się jedynie do opodatkowania osób prawnych.

3. Dyrektywa Rady UE 2017/1852. Następnie, w celu realizacji działania Nr 14 raportu BEPS, postanowiono przyjąć na szczeblu unijnym dyrektywę Rady UE2017/1852 z 10.10.2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej³⁶. Zauważono, że odmienne interpretowanie przepisów umów i konwencji podatkowych mogą powodować przeszkody podatkowe dla przedsiębiorców działających transgranicznie, a także, że mechanizmy przewidziane w tych aktach prawnych mogą nie zapewniać skutecznego rozstrzygania sporów w terminowy sposób. Żeby zaradzić tym ryzykom, autorzy dyrektywy chcieli stworzyć kompleksowe, skuteczne i trwałe mechanizmy rozstrzygania sporów. Stwierdzono, że rozstrzyganie sporów powinno następować przy wykorzystaniu niewiążących form pozasądowego rozstrzygania sporów, a gdy porozumienie nie zostanie zawarte w określonym terminie, sprawę należy poddać elastycznej procedurze rozstrzygania sporów.

4. Dyrektywy usprawniające wymianę informacji. Dla ulepszenia współpracy administracyjnej między państwami UE, w przeciagu ostatnich 10 lat wydano **wiele dyrektyw usprawniających wymianę informacji**. Pierwszym takim aktem wspólnotowym była dyrektywa Rady 2011/16/UE³⁷ w sprawie współpracy administracyjnej

³⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2017/1852 z 10.10.2017 r. w sprawie mechanizmów rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w Unii Europejskiej, Dz.Urz. UE L z 2017 r. Nr 265, s. 1–14.

³⁷ Dyrektywa Rady 2011/16/EU z 15.2.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, Dz.Urz. UE L z 2011 r. Nr 64, s. 1–12.

w dziedzinie opodatkowania, nazywana również DAC. Zastąpiła ona dyrektywę Rady 77/799/EWG z 1977 r. uznając, że na skutek upływu czasu środki w niej określone nie są już właściwe, a w konsekwencji, nie spełnia wymogów rynku wewnętrznego. Podkreślano wagę współpracy i konieczność częstszych bezpośrednich kontaktów między organami różnych państw członkowskich, a w związku z tym przyjęcie liberalnego pojęcia wobec jakichkolwiek ograniczeń w tym zakresie. Dyrektywa ta miała charakter *de minimis*, zatem nie naruszała prawa państw członkowskich do nawiązywania między sobą szerszej współpracy administracyjnej w ramach umów międzynarodowych. Unijny ustawodawca dokonał podziału wymiany informacji na udzielane na wniosek, udzielane obowiązkowo i automatycznie oraz tzw. spontaniczną wymianę informacji, gdy organ w jednym państwie przypuszcza, iż na skutek określonych działań może dojść do uszczuplenia należności publicznoprawnych w innym państwie członkowskim.

5. Dyrektywa DAC2. W związku z pracami OECD oraz UE, istniała dość pilna konieczność dokonania zmian DAC. W związku z tym 9.12.2014 r. przyjęto dyrektywę Rady 2014/107/UE (określaną mianem DAC2)³⁸, która znacząco rozszerzyła zakres obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania. W motywach dyrektywy stwierdzono, że w związku ze zwiększonymi możliwościami inwestowania w szeroką gamę instrumentów finansowych, istniejące mechanizmy współpracy administracyjnej powinny zostać usprawnione. Z kolei z powodu wielu praktycznych utrudnień związanych ze spontaniczną wymianą informacji dotyczących interpretacji indywidualnych o wymiarze transgranicznym oraz uprzednich porozumień cenowych, unijny ustawodawca przyjął dyrektywę Rady (UE) 2015/2376 z 8.12.2015 r. (nazywana DAC3)³⁹. Takim utrudnieniem była choćby swoboda w uznaniu, które z państw członkowskich powinno zostać poinformowane o wydanej interpretacji indywidualnej, w związku z czym informacje te miały być dostępne dla wszystkich państw. Ponadto, dla celów pewności prawa, dodano do dyrektywy definicje interpretacji indywidualnej o charakterze transgranicznym oraz uprzedniego porozumienia cenowego.

6. Dyrektywa DAC4. Następnie dyrektywa 2011/16/EU została zmieniona na mocy dyrektywy Rady (UE) 2016/881 z 25.5.2016 r. (nazywaną DAC4)⁴⁰. W jej motywach ponownie podkreślono konieczność wspólnego reagowania na szkodliwe praktyki podatkowe oraz wprowadzenia większej przejrzystości przedsiębiorstw wielonarodo-

³⁸ Dyrektywa Rady (UE) 2014/107/UE z 9.12.2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz. UE L z 2014 r. Nr 359, s. 1–29.

³⁹ Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z 8.12.2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz. UE L z 2015 r. Nr 332, s. 1–10.

⁴⁰ Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z 25.5.2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz. UE L z 2016 r. Nr 146, s. 8–21.

wych wobec organów podatkowych. Zauważono ponadto, że choć kodeks postępowania w sprawie dokumentacji cen transferowych dla przedsiębiorstw stowarzyszonych w UE nakazuje przedstawianie informacji przez grupy (określane jako dokumentacja grupowa) oraz konkretnych transakcji podmiotu lokalnego (dokumentacja na poziomie lokalnym), nie zapewniono mechanizmu przedstawiającego sprawozdanie według krajów. Określono, jakie informacje powinno zawierać sprawozdanie *Country-by-Country*, od jakiego progu przychodów obowiązek powinien powstawać oraz nakazano określenie sankcji za naruszenie przepisów. Zdaniem twórców dyrektywy, spełnia ona wymagania określone przez działanie Nr 13 raportu BEPS. Niedługo później została wydana dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z 6.12.2016 r. (DAC5)⁴¹, która w odróżnieniu od wymienionych wyżej dyrektyw nie rozszerzała zakresu automatycznej wymiany informacji, lecz zapewnia dostęp organom podatkowym do informacji na temat beneficjentów rzeczywistych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy.

7. Obowiązek zgłaszania organom podatkowym transgranicznych ustaleń z zakresu agresywnego planowania podatkowego. Kolejnym aktem wydanym w ramach pakietu przeciwdziałającemu unikaniu opodatkowania jest dyrektywa Rady (EU) 2018/822 z 25.5.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE⁴². Ten akt prawny wprowadził obowiązek zgłaszania organom podatkowym **transgranicznych ustaleń z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego** (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej MDR).

W motywach dyrektywy przytoczono powody konieczności jej wprowadzenia, której podstawą było stosowanie przez podatników skomplikowanych mechanizmów i uzgodnień, które wykorzystując mobilność kapitału, umożliwiają sobie dokonanie erozji podstawy opodatkowania. Z tego powodu istotnym było, żeby organy podatkowe miały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień, by móc przeciwdziałać agresywnemu planowaniu podatkowemu. Z kolei z uwagi na transgraniczny charakter wielu takich uzgodnień, dodatkowe korzyści przyniosłoby ujawnianie schematów przez poszczególne kraje, dlatego automatyczna wymiana informacji między organami jest bardzo istotna. Dla zwiększenia efektywności działań, przekazanie informacji organom podatkowym w innych krajach powinno nastąpić wkrótce po zgłoszeniu informacji, nie dalej niż co kwartał.

Zwrócono uwagę na pośredników finansowych i dostawców usług doradztwa podatkowego, których działania mają wspierać klientów w ukrywaniu pieniędzy w rajach podatkowych. W ten sposób obowiązek ujawniania schematów podatkowych przez

⁴¹ Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z 6.12.2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do dostępu organów podatkowych do informacji dotyczących przeciwdziałaniu praniu pieniędzy, Dz.Urz. UE L z 2016 r. Nr 342, s. 1–3.

⁴² Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.5.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz.Urz. UE L z 2018 r. Nr 139, s. 1–13.

doradców przyczyniałby się do większej transparentności, a zatem w opinii twórców dyrektywy, sprawiedliwszych warunków opodatkowania. Stwierdzono także, że w celu zapobiegnięcia lukom w przepisach, obowiązek zgłoszenia powinien obejmować wszystkie podmioty zwykle zaangażowane w opracowywanie, wprowadzenie do obrotu i organizowanie wdrożenia schematu, jak również podmioty udzielające porad w tym zakresie. Podkreślono, że obowiązek zgłaszania schematów nie może ujmować prawa zachowania tajemnicy zawodowej, lecz w takiej sytuacji obowiązek powinien zostać przeniesiony na podatnika korzystającego z uzgodnienia.

Autorzy dyrektywy zauważyli konieczność minimalizowania kosztów i obciążeń administracyjnych dla administracji podatkowej i podatników, dlatego zakres automatycznej wymiany informacji podlegających zgłoszeniu powinien odpowiadać rozwojowi sytuacji międzynarodowej. Ponadto, przyczynić się do tego celu ma wprowadzenie specjalnej cechy rozpoznawczej, pozwalającej zająć się uzgodnieniami opracowanymi w celu obchodzenia obowiązków w zakresie zgłaszania informacji. Stwierdzono, że w celu zwiększenia skuteczności dyrektywy, państwa członkowskie powinny określić sankcje za naruszenie przepisów krajowych, by były skuteczne i odstraszające, lecz także proporcjonalne.

Warto dodać, że w procesie legislacyjnym nie została uwzględniona propozycja Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego wyłączenia małych i średnich przedsiębiorstw z zakresu dyrektywy dotyczącej unikania opodatkowania i dyrektywy w sprawie współpracy administracyjnej. Komitet zauważył bowiem, że agresywne planowanie podatkowe jest stosowane głównie przez duże korporacje transnarodowe, w związku z czym wydaje się, że nieproporcjonalne byłoby nakładanie na mniejsze podmioty dodatkowych obciążeń.

8. Działania Parlamentu przeciwko unikaniu opodatkowania. Oprócz Komisji Europejskiej, trud przeciwko unikaniu opodatkowania podjął również **Parlament Europejski, publikując 8.3.2019 r. sprawozdanie w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania**⁴³. Odniesiono się w nim do wspomnianych wyżej zjawisk, uznając przy tym, że zwalczanie oszustw i nadużyć podatkowych odgrywa kluczową rolę w kształtowaniu sprawiedliwego społeczeństwa i silnej gospodarki, ale także przedstawiono wiele propozycji. Zwrócono uwagę, że mimo wszystkich swoich zalet, transakcje gotówkowe zwiększają ryzyko prania pieniędzy i uchylania się od opodatkowania, a zróżnicowany charakter środków podjętych przez państwa członkowskie może zakłócić funkcjonowanie rynku wewnętrznego. W związku z tym przyjęto zapowiedź Europejskiego Banku Centralnego dotyczącą emisji banknotów o nominale 500 EUR oraz wezwano do sporządzenia harmonogramu likwida-

⁴³ Projekt rezolucji Parlamentu Europejskiego w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania 2018/2121(INI), zob. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2019-0170_PL.html, data dostępu: 1.5.2020 r.

[Przejdź do księgarni →](#)