

MARTA KLUZEK

## **BARIERY IMPLEMENTACJI *CO-OPERATIVE TAX COMPLIANCE* W POLSCE**

### **I. WPROWADZENIE**

Duże przedsiębiorstwa różnią się jakościowo od innych kategorii podatników, w szczególności ze względu na ich znaczenie dla dochodów budżetowych. Charakteryzują się one również wysokim stopniem złożoności struktury organizacyjnej i operacji gospodarczych, w tym tych międzynarodowych. Jest to więc duże wyzwanie dla administracji skarbowych poszczególnych państw, aby skutecznie egzekwować od tego typu przedsiębiorstw prawidłowe wywiązywanie się z ich obowiązków podatkowych, w tym głównie płacenie podatków w należnych wysokościach. Tradycyjne metody egzekwowania zobowiązań podatkowych mogą generować wysokie koszty zarówno po stronie administracji podatkowych, jak i po stronie samych przedsiębiorstw i ostatecznie okazać się nieefektywne.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) aktywnie więc promuje korzyści wynikające z koncepcji *co-operative tax compliance* (CTC) polegającej na współpracy podatników z administracją skarbową w celu przestrzegania regulacji podatkowych. CTC jest relatywnie nową ideą, gdyż pierwszy raz została zastosowana w 2001 r. w Australii, a z biegiem czasu wdrażały ją kolejne państwa, w tym część europejskich. Poszczególne jurysdykcje różnią się rozwiązaniami szczegółowymi i okazuje się, że to, co działa dobrze w jednym państwie, niekoniecznie musi przełożyć się na poprawę wydajności w innym, a są też takie kraje, w których ta metoda się nie sprawdziła. W dużej mierze wynika to z przymusowego charakteru opodatkowania, czego potwierdzeniem jest stosowanie w coraz większym zakresie środków restrykcyjnych dla zapewnienia prawidłowego realizowania obowiązków podatkowych przez podatników. Natomiast koncepcja CTC pozostaje w pewnej sprzeczności do tradycyjnej relacji: administracja skarbową – podatek, co samo w sobie może być przeszkodą w jej implementacji.

Celem artykułu jest więc przegląd rozwiązań przyjętych w wybranych państwach w zakresie CTC i próba wskazania barier zastosowania takiego modelu współpracy w Polsce. Przyjęty cel badawczy wymagał wykorzystania metody krytycznej analizy literatury przedmiotu, projektów aktów prawnych, ich uzasadnień, opinii, ustaw i dokumentów informacyjnych.

## II. ISTOTA CO-OPERATIVE TAX COMPLIANCE

System *compliance* to zespół procedur, reguł i zasad w ramach przedsiębiorstwa, które mają zapewnić zgodność działań organizacji z obowiązującym prawem. Obowiązek znajomości przepisów, regulacji prawnych, nakazów i zakazów spoczywa na każdym przedsiębiorstwie, chociaż ich zakres i ilość może być zróżnicowana w zależności od rozmiaru jednostki, branży i innych specyficznych okoliczności. Istnieje jednak grupa podmiotów, których obowiązki w zakresie *compliance* są zdecydowanie większe, a mowa tutaj o dużych przedsiębiorstwach<sup>1</sup>.

Jedną z najważniejszych części tego systemu jest *tax compliance*, czyli monitorowanie przestrzegania prawa podatkowego. Chodzi o taki sposób zorganizowania przedsiębiorstwa, który zredukuje ryzyko wystąpienia wszelkich nieprawidłowości w rozliczaniu podatków, co pozwala na ograniczenie ryzyka poniesienia odpowiedzialności za niewypełnianie obowiązków podatkowych. *Tax compliance* w ostatnich latach nabrało szczególnego znaczenia przede wszystkim z uwagi na bardzo szybko zmieniające się przepisy prawa podatkowego, w tym m.in. nakładanie kolejnych obowiązków w zakresie raportowania wraz z karami za niewywiązywanie się z nich przez podatników oraz praktykę prawa podatkowego, która wyraża się w stale ewoluujących interpretacjach wydawanych przez organy podatkowe w sprawach indywidualnych i w wyrokach sądów administracyjnych.

Fundamentalnym pytaniem dla każdego ustawodawcy jest to, jak zmotywować podatników do przestrzegania prawa i płacenia należnych podatków, szczególnie w sytuacji, gdy w obowiązujących systemach podatkowych na świecie dominuje zasada samoobliczenia. Polega ona na tym, że podatnik sam oblicza podstawę opodatkowania, nalicza podatek i odprowadza go do organu podatkowego. Rządy dysponują wieloma narzędziami służącymi egzekucji prawa podatkowego wobec tych, którzy nie przestrzegają go dobrowolnie (m.in. sankcje cywilne i karne oraz odsetki karnoskarbowe i kary pieniężne). Niestety nie zawsze narzędzia te są wystarczająco skuteczne<sup>2</sup>. Dotyczy to przede wszystkim dużych przedsiębiorstw, często o zasięgu międzynarodowym, angażujących profesjonalne służby, zarówno te wewnętrzne, jak i zewnętrzne, których zadaniem jest tak budować strukturę organizacyjną tych podmiotów i tak układać zdarzenia gospodarcze, aby zredukować ich zobowiązania podatkowe i obowiązki sprawozdawcze w tym obszarze do niezbędnego minimum. Oznacza to, że przedsiębiorstwa z tej grupy przynajmniej częściowo wymykają się administracjom podatkowym i dotychczas stosowane narzędzia w tym przypadku nie sprawdzają się wystarczająco dobrze. Nawet przy optymalnych karach urzędnicy podatkowi nie mogą obecnie skutecznie egzekwować prawa z powodu poważnej asymetrii zasobów i informacji<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Orlik et al. (2017): 49.

<sup>2</sup> Lederman (2015).

<sup>3</sup> Dennis, Ventry (2008): 431.

Na tym tle warto przybliżyć pojęcie zbliżone brzmieniowo do tych wcześniej zaprezentowanych, a mianowicie *co-operative tax compliance* (CTC). Instytucja ta ma na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie współpracy między administracją podatkową a podatnikami (głównie dużymi przedsiębiorstwami<sup>4</sup>). Jest to ustanowienie opartych na zaufaniu relacji współpracy między podatnikami a organami podatkowymi na podstawie dobrowolnego przestrzegania przepisów podatkowych, prowadzącego do zapłaty odpowiedniej kwoty podatku we właściwym czasie<sup>5</sup>.

Po zastosowaniu na początku XXI w. przez pierwsze państwa rozwiązań CTC współpraca ta stała się przedmiotem badań OECD; ich wyniki zostały zaprezentowane do tej pory w trzech raportach<sup>6</sup>, zasadniczo promujących na arenie międzynarodowej kooperację, której mechanizmy opierają się na wzajemnym zaufaniu, w odróżnieniu od dotychczasowych relacji między podatnikami a administracją podatkową, gdzie dominowała konfrontacja i w jej efekcie egzekucja obowiązków podatkowych<sup>7</sup>. Według OECD szybko zmieniające się otoczenie społeczne, polityczne i gospodarcze, w którym działają organy podatkowe, pozostawia miejsce dla agresywnego planowania podatkowego przez podatników, którzy analizują możliwości unikania opodatkowania zgodnie z literą prawa, ale wbrew intencji ustawodawcy. Należy więc poszukiwać rozwiązań, dzięki którym można poprawić relacje między organami podatkowymi, podatnikami oraz specjalistami w zakresie prawa finansowego i podatkowego (w tym doradcami podatkowymi), w efekcie czego można byłoby zapobiegać niepożądanym zachowaniom przedsiębiorstw, których celem jest ucieczka przed opodatkowaniem<sup>8</sup>.

Wśród korzyści, które płyną ze stosowania CTC, można wymienić chociażby:

- niższe koszty przestrzegania i egzekwowania prawa podatkowego,
- wiedzę instytucjonalną wynikającą ze zwiększonej przejrzystości funkcjonowania przedsiębiorstw,
- większą świadomość norm podatkowych<sup>9</sup>.

Istotą tego typu relacji jest „przejrzystość w zamian za pewność”. Pierwszy człon tego hasła odnosi się do podatnika i oznacza, że będąc uczestnikiem takiego programu, zobowiązuje się on do ujawnienia organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności oraz zgłaszania wszelkich materialnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem. „Pewność” natomiast jest odniesiona do administracji podatkowej, gdyż w ramach współpracy z podatnikiem organ podatkowy w czasie rzeczywistym powinien udzielać odpowiedzi na py-

---

<sup>4</sup> Zakres podmiotowy, a w szczególności pojęcie dużego przedsiębiorstwa zastosowane na użytek CTC, różnią się w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych.

<sup>5</sup> Huiskens-Stoop, Gribnau (2019): 66.

<sup>6</sup> Study into the Role of Tax Intermediaries z roku 2008, Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance z 2013 i Co-operative Compliance: Building Better Tax Control Frameworks z 2016.

<sup>7</sup> OECD (2008).

<sup>8</sup> Huiskens-Stoop, Gribnau (2019): 66–67.

<sup>9</sup> Holmes (2011): 1435–1440.

tania podatnika czy rozstrzygać rodzące się wątpliwości w duchu porozumienia i zrozumienia dla prowadzonej przez drugą stronę działalności<sup>10</sup>.

Już w pierwszym raporcie OECD (2008) zostało wymienionych siedem filarów programu, przy czym aż pięć z nich odnosi się do administracji skarbowej, a tylko ostatnie dwa do podatników, którzy są stroną CTC.

Organy skarbowe ze swojej strony powinny zapewnić:

- zrozumienie prowadzonej przez przedsiębiorstwo działalności gospodarczej – dotyczy to m.in.: sektora, w którym działa podatnik, trendów, konkurencji, ryzyka branżowego, sposobu, w jaki podatnik zarządza ryzykiem gospodarczym, w tym także ryzykiem podatkowym;

- bezstronność – zapewnienie zapłaty przez podatnika należnego podatku, a nie maksymalizowanie wpływów podatkowych;

- proporcjonalność podejmowanych działań – określenie priorytetów i adekwatne lokowanie posiadanych zasobów;

- otwartość rozumianą jako jawność i przejrzystość – poprawa komunikacji czy przepływu informacji dotyczącej sposobu planowania kontroli przez organy skarbowe czy typowania zagadnień do kontroli itp.;

- szybkie reagowanie (responsywność) – prezentacja stanowiska organów w zakresie konsekwencji podatkowych planowanych przez podatników działań na wczesnym etapie procesu decyzyjnego<sup>11</sup>.

Od przedsiębiorstw wymaga się natomiast przejrzystości i jawności, przy czym nie należy tych pojęć stosować wymiennie. Przejrzystość (transparentność) odnosi się do zasad ogólnego postępowania i postawy przedsiębiorstwa jako podatnika. Oznacza to wprowadzenie przez przedsiębiorstwo systemu kontroli wewnętrznej i przekazanie do organu skarbowego informacji o tym, w jaki sposób został on zaprojektowany i wdrożony oraz jak zapewniono, że jest on efektywny. To właśnie skuteczność kontroli wewnętrznych jest podstawą zaufania organu podatkowego w stosunku do podatnika. Jawność, czyli inaczej gotowość do udzielania informacji, należy natomiast rozpatrywać w kontekście pojedynczego aktu. Podatnik gotowy jest informować urząd skarbowy o zastosowanych rozwiązaniach podatkowych, które mogą być wątpliwe czy kontrowersyjne, i przekazywać informacje, które wykraczają poza standardowy obowiązek ustawowy<sup>12</sup>.

W ramach modelu promowanego przez OECD ważne jest, aby podatnicy wyrazili zgodę na dobrowolne przestrzeganie przepisów podatkowych, nawiązali współpracę z organami podatkowymi oraz byli skłonni współpracować z organami podatkowymi, budując relacje oparte na zaufaniu<sup>13</sup>.

### III. PRZEGLĄD ROZWIĄZAŃ CTC STOSOWANYCH NA ŚWIECIE

Według danych OECD z 2015 r. 85% z 56 państw, które zostały objęte badaniem, przyjęło specjalny model przestrzegania prawa podatkowego dla naj-

<sup>10</sup> OECD (2013).

<sup>11</sup> Burnos (2018).

<sup>12</sup> Bronżewska, Majdańska (2019): 45; Burnos (2018).

<sup>13</sup> OECD (2013); Huiskers-Stoop, Gribnau (2019): 67.

większych podatników, a 32 z nich wdrożyły lub planowały w tamtym czasie wdrożyć program *co-operative tax compliance* w ścisłym sensie. Programy tego typu są wprowadzane także w afrykańskich państwach rozwijających się czy Rosji. Są one promowane również w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej<sup>14</sup>.

Australia jako pierwsza opracowała model *co-operative tax compliance*, przypominający swoim kształtem piramidę (rok 1997). Po jej lewej stronie znajdują się postawy podatników wobec opodatkowania i administracji podatkowej, a po prawej – odpowiednie do tych postaw strategie regulacyjne ze strony państwa. U jej podstawy administracja podatkowa odwołuje się do społecznej odpowiedzialności podatnika i ma na celu kultywowanie jego postaw obywatelskich, zaufania i współpracy bez stosowania środków karnych, które mogłyby podważyć jego dobrą wolę i wewnętrzną motywację do przestrzegania przepisów podatkowych. Jeśli podatnik nie zastosuje się do tego, administracja podatkowa przesuwa się proporcjonalnie wyżej na piramidzie i stosuje bardziej autorytarne środki egzekwowania prawa, w tym konsekwencje karne. Na samym szczycie piramidy jest postawa negacji, nieszanowania obowiązujących reguł podatkowych ze strony podatnika, a szanse na perswazję ze strony administracji są niewielkie – w takich okolicznościach inne strategie mogą być nieskuteczne, a jedyną możliwą do zastosowania ze strony państwa będzie pozbawienie podatnika źródeł przychodu (np. przez pozbawienie licencji na praktykę, a skrajnie nawet – przez pozbawienie wolności)<sup>15</sup>. W tym modelu jest jednak możliwość przesuwania się po piramidzie w obydwu kierunkach. Gdy tylko podatnik wybierze współpracę, administracja podatkowa będzie stopniowo przesuwać się w dół piramidy, zmniejszając egzekwowanie przepisów i regulacji. Przy opracowywaniu tego modelu stwierdzono, że system, który reaguje na postawy konkretnego podatnika, będzie bardziej skuteczny: z jednej strony bardziej rygorystyczny dla podatników niewykazujących chęci współpracy z organami skarbowymi, z drugiej – oszczędzający podatników wypełniających obowiązki podatkowe przed niepotrzebnymi obawami przed administracją podatkową<sup>16</sup>.

Rozwiązania *co-operative tax compliance* formalnie zostały wprowadzone w Australii w 2001 r. Zastosowanie takiego modelu w praktyce jest jednak bardzo trudne i wymaga wyjątkowej ostrożności ze strony państwa i administracji skarbowej, ale także szerokiej wiedzy i kompetencji samych urzędników skarbowych. W obszernych materiałach publikowanych przez Australian Taxation Office znajduje się między innymi stwierdzenie, że urzędnicy ci muszą zdawać sobie sprawę z tego, że na decyzje podatników (tutaj głównie mowa o dużych przedsiębiorstwach) dotyczące współpracy z administracją wpływa szeroki zestaw czynników, który w skrócie został określony jako BISEPS, od pierwszych ich liter: (B) *business*, (I) *industry*, (S) *sociology*, (E) *economy*, (P) *psychology* i (S) *systems of compliance*<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Etel et al. (2017): 685.

<sup>15</sup> Braithwaite (2002): 3–4.

<sup>16</sup> Holmes (2011): 1441–1444.

<sup>17</sup> ATO: 16–17.

Już w 2005 r. rozwiązania CTC wprowadziły pilotażowo Stany Zjednoczone Ameryki Północnej. Przedstawiciele administracji skarbowej i ekonomiści byli zgodni, że ówczesny amerykański system egzekwowania prawa oparty na odstraszeniu podatkowym nie działał zgodnie z oczekiwaniami. Pomimo ciągłego wprowadzania nowych kar i obowiązków raportowania duże przedsiębiorstwa nadal unikały opodatkowania, a skuteczność w egzekwowaniu prawa podatkowego przez urzędy skarbowe malała. Dlatego szybko zostały dostrzeżone zalety systemu *co-operative tax compliance*, w którym strony koncentrują się na rozwiązaniu pojawiających się na gruncie podatkowym problemów podatników przestrzegających przepisów w czasie rzeczywistym, zapewniając im pomocne, łatwo dostępne wskazówki i zachęty do współpracy z administracją<sup>18</sup>.

W tym samym czasie co w USA jako pierwsze państwa europejskie CTC wdrożyły Holandia i Irlandia. Holenderski model *co-operative tax compliance* różni się od tego zaproponowanego przez OECD głównie zakresem obowiązków organów podatkowych – ten pierwszy między innymi kształtuje zobowiązania o bardziej wzajemnym charakterze między administracją skarbową a podatnikami. Oba modele mają jednak na celu zwiększenie zaufania do organów podatkowych i stworzenie klimatu współpracy w celu promowania dobrowolnego przestrzegania przepisów<sup>19</sup>. Mimo że Holandia jako jedno z pierwszych państw wprowadziła CTC przy dużym poparciu swoich obywateli i jako jedyne oferuje to rozwiązanie małym i średnim przedsiębiorstwom, to obecnie rozwiązanie to jest przedmiotem krytyki ze strony przedsiębiorstw, które nie są zadowolone ze współpracy z administracją skarbową. Podatnicy podnoszą głównie brak pewności i przewidywalności działań organów podatkowych<sup>20</sup>.

W Irlandii po kilku latach funkcjonowania CTC dokonano analizy efektywności tego rozwiązania. Przegląd ten obejmował informacje zwrotne otrzymane od podatników, osób zaangażowanych w CTC po stronie irlandzkiego urzędu skarbowego, a także ocenę najlepszych praktyk międzynarodowych itp. Wyniki przeglądu pokazały, że pomiędzy podatnikami, doradcami podatkowymi i pracownikami irlandzkiej administracji skarbowej brakowało jasności co do procesu CTC. Zauważono również, że nie było wyraźnego rozróżnienia między podatnikami, którzy zdecydowali się na współpracę z administracją, a tymi, którzy tego nie zrobili. Ostatecznie podjęto tam decyzję o ponownym wdrożeniu CTC od 2017 r., inaugurując to kampanią zachęcającą kwalifikujących się podatników do współpracy i złożenia stosownego wniosku do właściwych sobie urzędów skarbowych<sup>21</sup>.

Ciekawym przykładem jest też Wielka Brytania, w której rozwiązaniem tym objęto wszystkie duże przedsiębiorstwa obligatoryjnie, przy czym ostatecznie do programu są kwalifikowani przez organy administracji skarbo-

<sup>18</sup> Holmes (2011): 1415; Dennis, Ventry (2008): 431–434.

<sup>19</sup> Huiskers-Stoop, Gribnau (2019).

<sup>20</sup> Bronżewska, Majdańska (2019): 46–47.

<sup>21</sup> Duffy, Stapleton (2017).

wej podatnicy niskiego ryzyka na podstawie oceny siedmiu kryteriów. CTC zostało tam wprowadzone w 2007 r. i cieszy się niesłabnącym zainteresowaniem podatników, a także pozytywną oceną administracji i środowiska akademickiego<sup>22</sup>.

Szwecja natomiast wprowadziła CTC w 2011 r. jako formę współpracy między dużymi podatnikami a administracją skarbową, a następnie w 2014 r. jego zmodyfikowaną wersję opartą na dialogu pomiędzy zainteresowanymi stronami. Rozwiązanie to spotkało się jednak z silnym oporem i ostatecznie zostało zawieszono w oczekiwaniu na odpowiednie zmiany w prawie. Kluczową kwestią stała się poufność podatkowa oraz przepisy prawne. Jeżeli chodzi o te ostatnie, to argumentuje się, że administracja podatkowa nie może wymagać więcej informacji lub więcej pracy podatników niż to, co zostało określone przez prawo. Oznacza to więc, że rozwiązanie CTC powinno w pełnym zakresie zostać uregulowane przepisami właściwej dla nich rangi, dzięki czemu zainteresowane strony miałyby możliwość podejmowania odpowiednich działań w ramach obowiązującego prawa. Podatnicy powinni mieć też zagwarantowaną prawnie poufność przekazywanych administracji skarbowej informacji, natomiast trwa zagorzała dyskusja o ramy takiej poufności. Podnoszone też były kwestie nierównego i niesprawiedliwego traktowania podatników.

Szwedzka inicjatywa CTC nie rozwiązała problemów, z którymi borykały się korporacje, więc te ostatnie nie wykazały zainteresowania nią, co ostatecznie sprawiło, że projekt przynajmniej na razie zakończył się niepowodzeniem. Przyczyn można upatrywać między innymi w zbyt szybkim wdrożeniu tego rozwiązania, bez wcześniejszych konsultacji z różnymi grupami interesariuszy, i w niewłaściwej formie – w tym przypadku chodzi o niewystarczające uregulowanie prawne i brak jasnych reguł funkcjonowania<sup>23</sup>.

Błądów Szwecji nie powtórzono w Austrii – tam CTC obowiązuje od 2019 r. na podstawie austriackiej ordynacji podatkowej. Wprowadzenie tego rozwiązania do przepisów podatkowych było poprzedzone programem pilotażowym realizowanym w latach 2011–2016 i jego ewaluacją przeprowadzoną przez tamtejsze ministerstwo finansów, która wykazała spadek liczby sporów kończących się przed sądem i mniejszą liczbą doszacowań podatkowych. Przystąpienie do programu jest dobrowolne, ale ograniczone do największych przedsiębiorstw, których obrót przekroczył 40 mln euro i uznanych za wiarygodne przez organ podatkowy na podstawie przeprowadzonej kontroli<sup>24</sup>.

Z biegiem lat, gdy wiele państw wprowadziło już tego typu rozwiązanie, możliwe stało się zidentyfikowanie kluczowych jego cech na poziomie wdrażania i realizacji. W tabeli 1 zostały one zaprezentowane dla wybranych państw europejskich.

<sup>22</sup> Bronżewska, Majdańska (2019): 47–48.

<sup>23</sup> Larsen (2016).

<sup>24</sup> Bronżewska, Majdańska (2019): 48.

Tabela 1

Przegląd rozwiązań TCT stosowanych w wybranych państwach europejskich

Wyszczególnienie	Dania	Finlandia	Holandia	Norwegia	Szwecja	Wielka Brytania
Program pilotażowy	X	X	X	X		X
Sprecyzowane warunki współpracy	X	X	X		X	
Formalna umowa	X	X	X		X	
Dobrowolność przystąpienia	X	X	X	X	X	
Zakres podmiotowy – wszystkie duże przedsiębiorstwa						X
Jeden punkt kontaktowy	X	X	X	X	X	X
Wydawanie wiążących interpretacji z wyprzedzeniem	X	X	X			

Źródło: Larsen, Oats (2019).

Oprócz tych oczywistych zasad wdrażania i funkcjonowania CTC w sześciu państwach wskazanych w tabeli 1, przeprowadzone w nich badania dostarczają dowodów na to, że skuteczność konkretnego modelu zależy od wielu czynników kulturowych, instytucjonalnych i społecznych. Po pierwsze, przestrzeganie przepisów podatkowych zależy nie tylko od woli podatników, ale jest także kształtowane w trakcie faktycznej interakcji między podatnikiem a administracją podatkową oraz czynniki kontekstowe. Po drugie, kluczowe zasady leżące u podstaw wytycznych OECD, tj. dobrowolne ujawnianie kluczowych informacji przez podatników i reakcja w czasie rzeczywistym ze strony administracji skarbowej, są zbyt wąskie i zbyt idealistyczne, aby miały zastosowanie do wszystkich możliwych okoliczności. Po trzecie, we wszystkich państwach, które wdrożyły *co-operative tax compliance* w jakiegokolwiek formie, rośnie zapotrzebowanie na niezawodne mechanizmy oceny, gdyż argumentem leżącym u podstaw jego stosowania jest chęć zwiększenia wydajności i efektywnego wykorzystania zasobów. Niestety obecnie wszystkie kraje mają trudności z pomiarem wpływu tych programów. W praktyce taka ocena kosztów i skutków musi łączyć kryteria subiektywne i obiektywne, analizę statystyczną, logiczną argumentację, zdrowy rozsądek, umiejętności ludzkie i osąd<sup>25</sup>.

<sup>25</sup> Larsen, Oats (2019); Aziz et al. (2018).



#### IV. CO-OPERATIVE TAX COMPLIANCE W POLSCE

W Polsce w ostatnich latach podejmowane są liczne próby mające na celu ograniczenie unikania opodatkowania, czy wręcz uchylania się od niego przez podatników, w efekcie czego ma nastąpić redukcja luki podatkowej i tym samym zwiększenie wpływów podatkowych do państwowego budżetu. Część wprowadzonych rozwiązań to implementacja dyrektyw Unii Europejskiej czy zaleceń OECD<sup>26</sup>, część to rozwiązania krajowe, a niezastosowanie się do większości z nich jest zagrożone niespotykanymi na skalę europejską czy światową sankcjami karnoskarbowymi. W dyskusji na temat celowości wprowadzenia do polskiego porządku prawnego szeregu tych instrumentów potrzebna jest refleksja nad tym, czy stanowią one wystarczające narzędzie zwalczania praktyk, przeciwko którym są wymierzone, i czy poziom sankcji nie jest już na tyle absurdalny, że podatnicy nie zwracają już na nie uwagi. Na brak skuteczności sankcji różnego rodzaju, szczególnie w stosunku do dużych przedsiębiorstw, wskazywali ekonomiści i przedstawiciele administracji skarbowych wielu państw, czego efektem jest rosnące zainteresowanie ideą *co-operative tax compliance*.

Rozwiązanie to zostało także dostrzeżone w Polsce. W dokumencie programowym „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020”, w ramach kierunku II, jako jedno z działań wspierających redukcję luki podatkowej wskazano wdrożenie mechanizmów współpracy z wybranymi kluczowymi podatnikami na podstawie umowy o prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych<sup>27</sup>. W rządowym projekcie Ordynacji podatkowej<sup>28</sup>, który wpłynął do Sejmu 4 czerwca 2019 r., podjęto więc próbę implementacji odpowiednika *co-operative tax compliance*, nazwanego „Programem Współdziałania”, który był adresowany do dużych podatników. Projekt ustawy niezwłocznie, gdyż już 12 czerwca 2019 r., został skierowany do pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu, które odbyło się 3 lipca i w efekcie został skierowany do dalszych prac do podkomisji stałej, gdzie pozostaje do dzisiaj. Rząd jednak był zdeterminowany wprowadzić zapisy o Programie Współdziałania do Ordynacji podatkowej jak najszybciej, co zrobił przy okazji procedowania przepisów o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Ostatecznie Program wszedł w życie 1 lipca 2020 r.<sup>29</sup>

W uzasadnieniu projektu ustawy Program Współdziałania przedstawiono w samych superlatywach jako maksymalnie odformalizowany co do pro-

<sup>26</sup> Przy czym warto zwrócić uwagę, że polski ustawodawca nie tylko implementuje rozwiązania wynikające z dyrektyw unijnych, ale często – korzystając z okazji – rozbudowuje je tak, aby miały one zastosowanie do szerszej grupy podatników.

<sup>27</sup> Etel et al. (2017): 686.

<sup>28</sup> Projekt ustawy– Ordynacja podatkowa, druk nr 3517 (2019), <<http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/B670900845B482D9C12584170033BE62/%24File/3517.pdf>> [dostęp: 30.04.2020].

<sup>29</sup> Art. 111 i art. 130 pkt 3 ustawy z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Dz. U. 2019, poz. 2200.

cedur i oparty na porozumieniu między podatnikiem a administracją oraz na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce, odwołując się do pozytywnych doświadczeń z wdrożenia podobnych programów w innych państwach. „W oparciu o te doświadczenia można stwierdzić, że wdrożenie programu *co-operative compliance* ma kluczowe znaczenie dla skutecznego administrowania podatkami, ponieważ poprawia wydajność, dzięki lepszej alokacji zasobów, a także obniża koszty administrowania przy jednoczesnym zwiększeniu poziomu wypełniania obowiązków podatkowych, pozwalając dodatkowo organom podatkowym okazać podatnikom większe zaufanie. Zaletą Programu Współdziałania jest również to, że zwiększa on efektywność identyfikacji przypadków niewywiązywania się podatników niebiorących udziału w takim programie”<sup>30</sup>.

Przedstawione wcześniej przykłady państw, które wdrożyły już *co-operative tax compliance*, nie dają jednak jasnego obrazu co do skuteczności tego instrumentu w każdych okolicznościach. Warto wymienić kilka dyskusyjnych kwestii, które odnoszą się w mniejszym lub większym stopniu do warunków polskich.

Możliwość zawarcia umowy o współdziałanie została ograniczona jedynie do podmiotów, których wartość przychodu wskazana w zeznaniu podatkowym w poprzednim roku przekroczyła równowartość 50 mln euro. Warunek ten spełnia w Polsce około 2,5 tys. podmiotów. Ograniczenie uzasadniono tym, że z jednej strony tylko najwięksi podatnicy są w stanie zapewnić należyte funkcjonowanie wewnętrznych mechanizmów kontrolni podatkowej, a z drugiej – to właśnie te przedsiębiorstwa dokonują najczęściej agresywnej optymalizacji podatkowej. Mniejsi podatnicy mogą nie wykazywać zainteresowania współpracą z organami na podstawie umowy o współdziałanie z uwagi na konieczność wypełniania dodatkowych obowiązków czy niezbędne zaangażowanie dodatkowych zasobów, choć powinni mieć w tym zakresie wolny wybór<sup>31</sup>, na co wskazuje także OECD w swoim raporcie z 2014 r.<sup>32</sup>

Dodatkowe zasoby należy zaangażować również po stronie administracji. Do stosowania proponowanych rozwiązań potrzebna byłaby przede wszystkim zmiana utrwalonego sposobu myślenia i działania urzędników oraz szeroko zakrojone szkolenia podnoszące ich wiedzę, szczególnie tę biznesową. Urzędnicy oddelegowani do współpracy z podatnikami w ramach *co-operative tax compliance* powinni być równorzędnymi partnerami dla służb tych przedsiębiorstw i ich doradców nie tylko pod względem wiedzy, ale także finansowym. Same przepisy, nawet te najbardziej przejrzyste i przyjazne, nie rozwiążą tego problemu.

Trzeba także pamiętać, że wraz z digitalizacją przedsiębiorstw również procesy kontrolne organów skarbowych przybierają formę cyfrową. Dużą rolę odegra w tym przypadku rozwijający się sektor RegTech, którego dzia-

<sup>30</sup> Uzasadnienie do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa (2019), <<http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517>> [30.04.2020].

<sup>31</sup> Dzwonkowski (2019): 44.

<sup>32</sup> OECD (2014): 40.

łańcuch z jednej strony dostarczać będzie narzędzi automatyzujących funkcje *tax compliance*, a z drugiej – tworzyć bariery dla tradycyjnych metod kontroli podatkowych prowadzonych przez administrację skarbową<sup>33</sup>. Ale pomimo zwiększającej się cyfryzacji gospodarki i swego rodzaju automatyzacji kontroli podstawowych zdarzeń gospodarczych ze strony administracji skarbowej, to jednak operacje, których celem byłaby ucieczka przed opodatkowaniem, mogą pozostawać nadal poza tym wirtualnym systemem. Oznacza to, że sama idea *co-operative tax compliance* jest słuszna, ale po stronie administracji skarbowej będzie problem z utworzeniem elitarnego zespołu urzędników, z odpowiednimi kwalifikacjami i uprawnieniami do podejmowania wiążących decyzji w imieniu Szefa Administracji Skarbowej.

Warto też zwrócić uwagę na zaufanie, którym powinny się darzyć obydwie strony. W ostatnich latach w Polsce wprowadzono tyle dodatkowych rozwiązań i obowiązków zagrożonych surowymi karami, głównie pieniężnymi, że znacząco to obniżyło zaufanie podatników do administracji skarbowej. Urzędnicy natomiast powinni podejmować działania na podstawie precyzyjnych i jasnych przepisów. Propozycja polubownych trybów rozwiązywania sporów to teoretycznie krok milowy w relacjach z urzędem. W praktyce jednak trudno sobie wyobrazić sytuację, w której urzędnicy skarbowi na drodze negocjacji rozwiązują spór na korzyść podatnika, nie obawiając się zarzutu ze strony przełożonych, że działają na szkodę państwa. Tak więc obecnie nie ma klimatu dla stosowania *co-operative tax compliance*, gdyż potencjalni uczestnicy Programu są w stosunku do siebie nieufni. Natomiast brak możliwości przystąpienia do niego mniejszych podmiotów sprawia, że dla nich pozostałyby tylko kary, a to już może prowadzić do nierównego traktowania przedsiębiorstw.

Tego typu zastrzeżenia dla skutecznego wdrożenia *co-operative tax compliance* były również wskazywane w innych państwach, np. w USA, gdzie wśród wyzwań wymieniano:

- konieczność zmian kulturowych zarówno po stronie przedsiębiorstw, jak i administracji,
- potrzebę zaangażowania najlepszych specjalistów po stronie administracji (w większości państw można obserwować drenaż najlepszych kadr administracyjnych przez biznes),
- ograniczenia budżetowe,
- ochronę przed korupcją<sup>34</sup>.

*Co-operative tax compliance* i jego cele powinny być odpowiednio wyjaśnione i zrozumiane przez obywateli i urzędników. Koncentracja na wzajemnej współpracy i wzajemnym zaufaniu, zrozumieniu i przejrzystości mogłaby w przeciwnym razie być błędnie postrzegana. Źle poinformowani obywatele mogą kojarzyć ten Program z korupcją i faworyzowaniem dużych przedsiębiorstw, co podważyłoby zaufanie do organów podatkowych. Niemniej jednak w świetle zmieniających się poglądów na temat planowania podatkowego, obowiązkowego ujawniania informacji, międzynarodowej wymiany informacji czy

<sup>33</sup> Burnos (2018).

<sup>34</sup> Holmes (2011): 1456–1458.

bezsronnego egzekwowania przepisów, konieczna jest stała analiza rozwiązań tego typu w celu doskonalenia koncepcji współpracy podatkowej<sup>35</sup>.

Nawet państwa, które już od kilku czy kilkunastu lat stosują u siebie CTC, cały czas rozwijają swoje modele, traktując je jako elastyczny instrument, który należy kształtować, uwzględniając szereg zmiennych, które dodatkowo mogą ewoluować w czasie<sup>36</sup>. Dlatego też, pomimo międzynarodowych wytycznych czy wniosków płynących z doświadczeń już wielu państw, warto wypracować własny model opierający się na stałym monitoringu efektów funkcjonowania Programu Współdziałania i szeregu uwarunkowań charakterystycznych dla Polski.

## V. ZAKOŃCZENIE

Inicjatywa współpracy między podatnikami a administracją skarbową w ramach *co-operative tax compliance* jest interesująca. Doświadczenia wielu państw wskazują, że dobrze zaplanowana i starannie uruchomiona może przynosić pozytywne efekty. Dziwi więc fakt, że Program Współdziałania trafił od razu do ustawy bez podjęcia wcześniej próby sprawdzenia go w ramach programu pilotażowego, tym bardziej że w samej ustawie wskazano, że w okresie trzech lat od dnia wejścia w życie Programu Szef KAS może ograniczyć do 20 liczbę podmiotów, z którymi zostanie podpisana umowa o współdziałaniu. Ponadto można podać wiele przykładów rozwiązań z polskiego systemu podatkowego, które nie cieszyły się pozytywnym odbiorem przez podatników, choć w mniemaniu ustawodawcy były wprowadzone dla poprawy ich sytuacji – część przepisów tego typu po kilku latach została więc uchylona, gdyż nie miała zastosowania, a część diametralnie zmieniona.

Doświadczenia innych państw i wytyczne OECD czy UE należy traktować jako swego rodzaju drogowskazy do budowy własnego modelu *co-operative tax compliance*, gdyż to, co działa dobrze w jednej jurysdykcji, niekoniecznie musi przełożyć się na poprawę wydajności w innej. Największym wyzwaniem dla utworzenia platformy współpracy w Polsce będzie budowa wzajemnego zaufania. Z jednej strony kooperacja musi być zgodna z obowiązującymi przepisami, a to oznacza, że prawa i obowiązki obydwu stron muszą zostać jasno określone przez przepisy. Z drugiej strony urzędnikom trzeba nadać większe niż do tej pory uprawnienia do samodzielnego podejmowania decyzji. Inicjatywa ta musi opierać się bowiem nie tylko na zaufaniu, ale także na odpowiednich kompetencjach zarówno po stronie przedsiębiorstwa uczestniczącego w programie, jak i organu podatkowego.

Marta Kluzek

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

marta.kluzek@ue.poznan.pl

<https://orcid.org/0000-0001-7115-5243>

<sup>35</sup> Huiskers-Stoop, Gribnau (2019): 100–101.

<sup>36</sup> Enachescu, Kirchler (2018).

- ATO. Cooperative Compliance. Working with Large Business in the New Tax System. <<http://www.ctsi.org.au/publications/ATOpubs/cooperative%20compliance.pdf>> [dostęp: 30.04.2020].
- Aziz, K., Boll, K., Brögger, B., Johansen, M.B., Kettunen, J., Larsen, L.B., Pellinen, J., Potka-Soininen, T. (2018). Nordic Experiences of Co-Operative Compliance Programmes: Comparisons and Recommendations. FairTax Working Paper 20. <<http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1260550/FULLTEXT01.pdf>> [dostęp: 30.04.2020].
- Braithwaite, V. (2003). Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion. Aldershot.
- Bronźewska, K., Majdańska, A. (2019). Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polskie odpowiednik *co-operative compliance*. Czy warto? Przegląd Podatkowy 2: 44–51.
- Burnos, K. (2018). Co-operative Tax Compliance – przez zaufanie do efektywności. <<https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/786769,Cooperative-Tax-Compliance-przez-zaufanie-do-efektywnosci.html>> [dostęp: 30.04.2020].
- Duffy, J., Stapleton, K. (2017). Ireland's Cooperative Compliance Framework. <<https://www.matheson.com/news-and-insights/article/irelands-cooperative-compliance-framework>> [dostęp: 30.04.2020].
- Dzwonkowski, H. (2019). Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa. Biuro Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu (druk nr 3517). <<http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/opinieBAS.xsp?nr=3517>> [dostęp: 30.04.2020].
- Enachescu, J., Kirchler, E. (2018). The slippery slope framework of tax behaviour: reviewed and revised, [w:] S. Goslinga, L. van der Hel-van Dijk, P. Mascini, A. van Steenberghe (eds.), Tax and Trust Institutions, Interactions and Instruments. The Hague: 87–119.
- Etel, L. et al. (2017). Nowa Ordynacja Podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Białystok.
- Holmes, R. (2011). Forcing cooperation: a strategy for improving tax compliance. University of Cincinnati Law Review 79(4): 1415–1459.
- Huiskens-Stoop, E., Gribnau, H. (2019). Cooperative compliance and the Dutch horizontal monitoring model. Journal of Tax Administration 5(1): 66–110.
- Larsen, L.B. (2016). Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project? FairTax Working Paper 7. <<http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1057730/FULLTEXT01.pdf>> [dostęp: 30.04.2020].
- Larsen, L.B., Oats, L. (2019). Large businesses: co-operative compliance in action. FairTax Policy Brief 3. <<http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1293994/FULLTEXT01.pdf>> [dostęp: 30.04.2020].
- Lederman, L. (2015). Tax penalties as instruments of cooperative tax compliance regimes. Indiana Legal Studies Research Paper 320. <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2635142##](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2635142##)> [dostęp: 30.04.2020].
- OECD (2008). Study into the Role of Tax Intermediaries. Forum on Tax Administration. <<http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>> [dostęp: 30.04.2020].
- OECD (2013). Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. <<http://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-compliance.htm>> [dostęp: 30.04.2020].
- OECD (2014). Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective. <<http://www.oecd.org/tax/administration/tax-compliance-by-design-9789264223219-en.htm>> [dostęp: 30.04.2020].
- OECD (2016). Building Better Tax Control Frameworks. <[https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-tax-compliance\\_9789264253384-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/co-operative-tax-compliance_9789264253384-en#page1)> [dostęp: 30.04.2020].
- Orlik, K., Zaleski, T., Ostrowski, M., Chajewska, A., Dziwisz, A. (2017). Compliance w przedsiębiorstwie. Tworzenie systemu compliance. Wybrane zagadnienia. Warszawa.
- Ventry, D.J. (2008). Cooperative tax regulation. Connecticut Law Review 41(2): 431–491.

BARRIERS TO THE IMPLEMENTATION OF  
CO-OPERATIVE TAX COMPLIANCE IN POLAND

S u m m a r y

Large enterprises differ qualitatively from other categories of taxpayers, and the effective enforcement of taxes in due amounts is a great challenge for the tax administrations of individual countries. We are constantly looking for tools that would prevent tax avoidance, but with varying degrees of success. Therefore, the OECD actively promotes the benefits of the concept of Co-operative Tax Compliance (CTC), which consists in the cooperation of enterprises with the tax administration in order to comply with tax regulations. CTC is a relatively new idea, but a number of countries have already implemented it, although with some differences. The aim of the article is therefore to review the solutions adopted in selected countries in the field of CTC, and to attempt to identify barriers to the application of such a model of cooperation in Poland. It turns out that what has worked in one jurisdiction has not necessarily been positively received in another. It seems that in the Polish reality, enabling this type of cooperation from the formal and legal side will not be a sufficient condition for the effectiveness of CTC.

Keywords: Co-operative Tax Compliance; corporate taxation