

Mgr Monika Czerwińska

KPMG Tax M. Michna sp.k.
ORCID: 0000-0002-7987-3626
e-mail: mczerwinska@kpmg.pl

Powiadomienie CBC-P o jednostce raportującej w świetle międzynarodowego zwalczania unikania opodatkowania

CBC-P notification in the light of international fight against tax avoidance

Streszczenie

Przedmiotem artykułu jest obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P, stanowiący jeden z etapów automatycznej wymiany informacji podatkowych między organami podatkowymi. Obowiązek ten jest związany z raportowaniem *Country-by-Country* zaproponowanym w ramach Planu działań BEPS. Podmioty działające w strukturach międzynarodowych grup są zobowiązane do składania powiadomienia CBC-P co rok, do końca trzeciego miesiąca od zakończenia sprawozdawczego roku obrotowego grupy. W artykule podjęto się analizy najważniejszych problemów związanych ze składaniem powiadomienia CBC-P, w tym genezy powstania tego obowiązku, czyli zwalczania międzynarodowego unikania opodatkowania, zakresu podmiotowego obowiązku składania CBC-P, jak i kar związanych z niezłożeniem tego powiadomienia i ich proporcjonalności oraz możliwości uniknięcia nałożenia takiej kary.

Słowa kluczowe: unikanie opodatkowania, raportowanie CBC, zasada proporcjonalności, wymiana informacji

JEL: K34

Wstęp

Obowiązek raportowania według krajów (*Country-by-Country Reporting*, dalej jako CBC) został zaproponowany na poziomie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development, dalej jako OECD) w ramach Planu działań BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, dalej jako Plan działań BEPS) (OECD, 2015a)¹. Międzynarodowe grupy podmiotów zostały zobligowane do składania informacji o grupie podmiotów, czyli między innymi informacji o prowadzonej działalności, osiąganych zyskach, na temat płaconych podatków czy miejsca prowadzenia działalności

Abstract

The article's subject is obligation to submit CBC-P notification, which is one of the stages of the automatic exchange information between tax authorities. This obligation is related to Country-by-Country reporting proposed under the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Entities operating in the structures of international groups are required to submit the CBC-P notification every year, by the end of the third month from the end of the group's reporting financial year. The article analyzes the most important problems related to the submission of the CBC-P notification, including the origins of this obligation, related to the fight against international tax avoidance, the subjective scope of the obligation to submit CBC-P, as well as penalties related to failure to submit this notification and its proportionality and the possibility of avoiding the imposition of such penalty.

Keywords: tax avoidance, CBC reporting, principle of proportionality, exchange of information

(Ministerstwo Finansów, 2020, s. 5). Powiadomienie CBC-P to odrębny, pomocniczy formularz, w którym podmioty do tego zobowiązane, zasadniczo wszystkie polskie podmioty powiązane funkcjonujące w największych grupach, wskazują jednostkę raportującą w danej grupie².

Obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P stanowi pierwszy etap międzynarodowej automatycznej wymiany informacji podatkowych między organami podatkowymi. Niezłożenie formularza w odpowiednim czasie może wiązać się z koniecznością zapłaty kary administracyjnej nawet do 1 mln zł. Celem artykułu jest wskazanie najważniejszych problemów związanych ze składaniem powiadomienia CBC-P po kilku latach od jego wprowadzenia.

Ratio legis obowiązku składania powiadomienia CBC-P

Obowiązek raportowania *Country-by-Country* ma swój początek w wypracowanym przez OECD Planie działania 13 BEPS (OECD, 2015b). W wytycznych do działania 13 BEPS (OECD, 2019) wskazano, że automatyczna wymiana informacji to jeden z najistotniejszych czynników oceny ryzyka unikania opodatkowania i przerzucania zysków (OECD, 2019, s. 5). Celem raportowania CBC jest wstępne określenie, czy grupy podatkowe nie transferują zysków do jurysdykcji o niskich stawkach podatkowych. W raporcie CBC jednostka raportująca wskazuje bowiem m.in., gdzie mają swoją siedzibę spółki należące do grupy, jakie mają aktywa, ilu pracowników oraz ile płacą podatku w danej jurysdykcji (Stamblewska-Urbaniak & Zbroiński, 2020, s. 1117–1118; Mika, 2019, s. 105–106; Kaniewska-Środecka, 2018, s. 70, 133–137; Babicz, 2016, s. 238–240). Dodatkowym rezultatem wprowadzenia obowiązków raportowych miało być skłonienie międzynarodowych grup kapitałowych, zmuszonych do ujawniania informacji o swoich praktykach podatkowych, do rezygnacji z agresywnych strategii unikania opodatkowania. Są jednak badania wskazujące, że taki rezultat nie został osiągnięty, a w niektórych sektorach pogłębiły się praktyki unikania opodatkowania już po wprowadzeniu obowiązków raportowych (szerzej: Brown, 2020, s. 596–637).

W związku ze zmianami proponowanymi przez OECD w ramach Unii Europejskiej opracowano dyrektywę Rady (UE) 2016/881 z 25.05.2016 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania³ (dalej jako dyrektywa 2016/881). Zgodnie z preambułą do tego aktu automatyczna wymiana informacji podatkowych ma stanowić istotny element walki z oszustwami podatkowymi i problemem uchylania się od opodatkowania. Wprowadzenie nowych obowiązków miało przede wszystkim wspomóc organy podatkowe w reagowaniu na szkodliwe praktyki i agresywne planowanie podatkowe przedsiębiorstw wielonarodowych i zapewnić większą przejrzystość ich działań, a także lepszą pozycję przedsiębiorstw średnich i małych. Dyrektywa 2016/881 miała zagwarantować, że te same informacje będą udostępniane administracjom podatkowym wszystkich państw członkowskich⁴. Celem było zatem zapewnienie organom podatkowym dostępu do informacji o strukturach organizacyjnych przedsiębiorstw międzynarodowych czy o ich politykach cen transferowych. Rada UE zaproponowała więc wprowadzenie corocznego obowiązku składania raportu o grupie przedsiębiorstw (w Polsce — informacja CBC-R) (Glumińska-Pawlic & Szarpak, 2018, s. 25–26).

Należy zaznaczyć, że treść formularza CBC-R również stanowi przedmiot kontrowersji, m.in. w zakresie sposobu wyliczania efektywnej stawki opodatkowania (szerzej: Klaasen & Bobeldijk, 2019, s. 1057–1069). Obowiązek złożenia raportu o grupie przedsiębiorstw ma wyznaczona jednostka w danej grupie podmiotów — jednostka dominująca lub inna jednostka do tego wyznaczona. Organy podatkowe w danym kraju muszą zatem zostać powiadomione,

który podmiot w danej grupie jest zobowiązany do złożenia tego raportu. Co istotne, w sytuacji, gdy w danej jurysdykcji istnieje kilka podmiotów z danej grupy podatkowej, tylko jeden z nich może zostać wyznaczony do złożenia raportu CBC (Veldhuizen & Teneketis, 2016, s. 204). Zobowiązano jednocześnie pozostałe podmioty w poszczególnych krajach do wskazywania jednostki raportującej oraz jurysdykcji, w której taka informacja zostanie złożona⁵ (w Polsce — powiadomienie CBC-P).

W Polsce dorobek OECD w zakresie raportowania CBC oraz dyrektywa 2016/881, nie licząc krótkotrwałego epizodu obowiązywania art. 27 ust. 6 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁶, zostały wdrożone ustawą z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami⁷ (dalej jako u.w.i.p.). Rozwianiu części wątpliwości związanych z raportowaniem CBC-P miały zaś służyć opublikowane przez Ministerstwo Finansów wyjaśnienia dotyczące raportowania pt. *CBC. Raportowanie według krajów. Pytania i odpowiedzi dotyczące informacji o grupie podmiotów CbC-R oraz powiadomienia CbC-P* (Ministerstwo Finansów, 2020 — dalej jako Wyjaśnienia MF). Zgodnie z uzasadnieniem do projektu u.w.i.p. nowe obowiązki sprawozdawcze dotyczyły przede wszystkim zwiększenia możliwości identyfikacji przez organy podatkowe „wątpliwych” struktur w ramach grup podmiotów powiązanych tworzonych w celu unikania opodatkowania⁸.

Obowiązek składania organom podatkowym powiadomienia o jednostce raportującej (CBC-P) odnoszący się do podmiotów posiadających siedzibę lub zarząd w Polsce (lub posiadających w Polsce zakład) został unormowany w art. 86 u.w.i.p. Formularz ten składa się, aby przekazać informację o danych podmiotu zobowiązanego do przygotowania i złożenia raportu CBC. Podstawowym założeniem składania powiadomień CBC-P jest zbieranie informacji przez organy podatkowe o jednostkach składających raporty CBC, tak aby umożliwić automatyczną wymianę informacji między tymi krajami za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Posiadanie raportów CBC przez organy podatkowe ma pozwolić na analizę ryzyka zaniżenia dochodu do opodatkowania w obszarze cen transferowych oraz posłużyć innym analizom ekonomicznym lub statystycznym (art. 83 ust. 2 u.w.i.p.). Raporty zapewniają bowiem wiedzę na temat składu grupy i jurysdykcji podatkowych, którym podmioty grupowe podlegają, a także danych finansowych tych podmiotów (np. zrealizowanego zysku), w tym rzeczywiście zapłaconego podatku dochodowego⁹.

Zakres podmiotowy obowiązku składania CBC-P

Zgodnie z art. 82 ust. 1 pkt 1 u.w.i.p. obowiązkiem raportowania objęte są grupy podmiotów, rozumiane jako grupy sporządzające skonsolidowane sprawozdanie finansowe albo grupy, które takie sprawozdanie sporządzałyby, gdyby udziały w co najmniej jednej jednostce wchodzącej w skład grupy były przedmiotem obrotu na rynku kapitałowym.

W skład grupy muszą wchodzić co najmniej dwie jednostki o siedzibach lub zarządach w różnych państwach bądź terytoriach (albo jednostka, która ma siedzibę lub zarząd w jednym państwie i prowadzi działalność przez zagraniczny zakład). Powiadomienie CBC-P składają wyłącznie podmioty należące do międzynarodowych grup kapitałowych o przychodach przekraczających w poprzednim roku obrotowym 3,25 mld zł albo 750 mln euro (lub równowartość tej kwoty)¹⁰. Obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P powstaje zatem wraz ze spełnieniem tych trzech wskazanych w ustawie warunków.

Artykuł 82 ust. 1 pkt 1 u.w.i.p. definiuje grupę podmiotów jako grupę kapitałową. Początkowo pewne wątpliwości interpretacyjne¹¹ powodowało odwołanie się w definicji grupy podmiotów do pojęcia grupy kapitałowej „w rozumieniu ustawy o rachunkowości”. Fragment ten został usunięty ustawą, która weszła w życie 30.04.2019 r. (dalej jako ustawa nowelizująca)¹² Z uwagi na to, że definicja grupy kapitałowej nie odnosi się już do definicji przedstawionej w ustawie o rachunkowości (dalej jako u.r.)¹³, należy uznać, że pojęcie to powinno być rozumiane tak jak w dyrektywie 2011/16/UE¹⁴, czyli jako grupa przedsiębiorstw, między którymi istnieją powiązania właścicielskie lub relacje kontroli (Kumkowski i in., 2021, komentarz do art. 82).

Także same jednostki raportujące, które są zobowiązane do złożenia informacji CBC-R, mają obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P, w którym wskażą siebie jako jednostkę raportującą (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 14). Obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P dotyczy również spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej. Sama podatkowa grupa kapitałowa takiego obowiązku nie ma (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 12).

Obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P dotyczy również zakładów i oddziałów zagranicznych przedsiębiorstw, należących do grup kapitałowych. Jednak, jak wskazano w Wyjaśnieniach MF, w powiadomieniu CBC-P składanym przez oddział nie wskazuje się spółki macierzystej (przedsiębiorcy zagranicznego) oraz NIP i adresu tego podmiotu, a wyłącznie adres i NIP stosowany dla oddziału¹⁵. W przypadku natomiast zakładu niebędącego oddziałem konieczne jest podanie NIP-u przedsiębiorcy zagranicznego oraz adresu stosowanego w Polsce dla takiego zakładu (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 13). Jest to zgodne z Planem działania 13 BEPS, w którym zostało wskazane, że dane stałego zakładu (*permanent establishment*) powinny być raportowane w odniesieniu do jurysdykcji tego zakładu, a nie jurysdykcji jego jednostki macierzystej (*business unit*) (OECD, 2015b, s. 31). Jest to także zgodne z definicją jednostki zawartą w u.w.i.p., gdzie wskazano, że podmiotem wchodzącym w skład grupy podmiotów może być zakład zagraniczny, jeśli jest dla niego sporządzane odrębne sprawozdanie finansowe¹⁶.

Do złożenia powiadomienia CBC-P będzie również zobowiązana spółka nowo utworzona w danym roku, jeśli należy ona do grupy podmiotów, która w poprzednim roku obrotowym spełniała warunki dla raportowania CBC. Obowiązek taki powinien być zrealizowany wraz z zakończeniem roku sprawozdawczego skonsolidowanej grupy pod-

miotów (por. Klimek, 2017). Przykładowo, jeśli w ramach międzynarodowej grupy kapitałowej został utworzony nowy podmiot, który rozpocznie działalność w grudniu 2021 r., a grupa kończy swój rok obrotowy wraz z końcem roku kalendarzowego, podmiot ten musi złożyć powiadomienie CBC-P już do końca marca 2022 r.

Choć nie wynika to wprost z przepisów, zgodnie z Wyjaśnieniami MF spółka poddana w trakcie trwania roku podatkowego likwidacji również jest zobowiązana do złożenia formularza CBC-P, jeśli należała do grupy podmiotów zobowiązanej do raportowania CBC. Powiadomienie to powinno dotyczyć okresu sprawozdawczego od jego rozpoczęcia do dnia likwidacji danego podmiotu (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 18). Takie rozwiązanie wynika zapewne z faktu, że ustanie bytu spółki uniemożliwiałoby późniejszą realizację obowiązku notyfikacyjnego. Jednakże, za „dzień likwidacji” należałoby raczej przyjąć dzień zakończenia likwidacji, czyli zamknięcia ksiąg rachunkowych prowadzonych dla jednostki w likwidacji i wykreślenia podmiotu z rejestru (art. 12 ust. 2 pkt 2 u.r.), a nie dzień otwarcia likwidacji. Wydaje się bowiem, że autorzy Wyjaśnień MF posłużyli się pojęciem dnia likwidacji w znaczeniu potocznym, utożsamiając ten dzień z ustaniem bytu spółki i to bez względu na zastosowaną procedurę likwidacyjną. Takie podejście byłoby spójne z rozwiązaniami dotyczącymi innych obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych, które zasadniczo aktualizują się właśnie z dniem zakończenia likwidacji (np. złożenie ostatniego zeznania rocznego CIT-8).

CBC-P w przypadku podmiotu należącego do kilku grup kapitałowych

Zgodnie z art. 86 u.w.i.p. podmioty zobowiązane mają obowiązek przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (dalej jako Szef KAS) informację o jednostce raportującej oraz o terytorium, na którym zostanie przekazana informacja o grupie podmiotów. Może jednak wystąpić sytuacja, gdy dany podmiot należy do kilku grup kapitałowych (przykładowo może być spółką *joint-venture*).

Zgodnie z wytycznymi do działania 13 BEPS w przypadku jednostek należących do kilku grup kapitałowych podejście do obowiązków w ramach raportowania CBC powinno być zbieżne ze stosowanymi w ramach każdej niepowiązanej grupy kapitałowej zasadami rachunkowości. Dane finansowe jednostki powinny być wykazywane w raportach CBC, jeżeli jednostka ta jest uwzględniona w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Dotyczy to jednostek konsolidowanych zarówno metodą pełną¹⁷, jak i proporcjonalną¹⁸. W przypadku jednak konsolidacji metodą praw własności¹⁹ albo braku konsolidacji zgodnie z zasadami rachunkowości, obowiązki w zakresie CBC nie powstają (OECD, 2019, s. 19). Podobnie wskazało w swoich wyjaśnieniach Ministerstwo Finansów (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 15–16, 20). Należy więc najpierw określić metodę konsolidacji, a jeśli jest to metoda pełna lub proporcjonalna, należy poinformować Szefa KAS o jednostkach raportujących we wszystkich grupach kapitałowych.

W przypadku podmiotów należących do kilku grup kapitałowych konieczne jest zatem poinformowanie organu o każdej jednostce raportującej. Ponieważ jednak dostępny formularz CBC-P nie dopuszcza możliwości wskazania więcej niż jednego takiego podmiotu, konieczne staje się złożenie kilku formularzy wskazujących jednostki raportujące dla każdej grupy osobno (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 15).

Restrukturyzacja grup kapitałowych

W przypadku przeprowadzenia restrukturyzacji w ramach grupy kapitałowej, polegającej m.in. na zbyciu udziałów spółki składającej powiadomienie CBC-P lub spółki dominującej, połączeniu, podziale czy przekształceniu w trakcie roku obrotowego, zmianie mogą ulec dane jednostki, którą należy wykazać w powiadomieniu CBC-P.

W opublikowanych wyjaśnieniach MF wskazuje na kilka takich sytuacji. W przypadku zmiany podmiotu sprawującego kontrolę nad daną jednostką w trakcie trwania roku obrotowego, skutkującej także zmianą grupy podmiotów w rozumieniu u.w.i.p., nadal istnieje obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P za okres sprzed restrukturyzacji. Jeśli w ramach jednej grupy nastąpiła w trakcie roku obrotowego zmiana jednostki dominującej, to w powiadomieniu CBC-P należy wskazać nową jednostkę dominującą. Natomiast w sytuacji przeniesienia całego majątku spółki na inny podmiot i wstąpienia we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu przejmowanego, to spółka przejmująca jako następca prawny ma obowiązek złożyć powiadomienie CBC-P (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 16–17).

Może też wystąpić sytuacja, gdy podmiot zobowiązany do składania powiadomienia CBC-P zostaje przejęty przez grupę kapitałową o innym roku obrotowym niż dotychczasowy rok spółki powiadamiającej. Przykładem może być sytuacja, gdy rok obrotowy spółki był rokiem kalendarzowym, natomiast nowa grupa kończy swój rok obrotowy np. z końcem czerwca²⁰. Termin na złożenie powiadomienia CBC-P²¹ nie dotyczy zakończenia roku obrotowego danej grupy kapitałowej, a zakończenia roku obrotowego całej grupy kapitałowej. Przepisy u.w.i.p. nie przewidują możliwości złożenia powiadomienia CBC-P za okres inny niż rok obrotowy grupy podmiotów. W sytuacji zmiany jednostki dominującej w trakcie trwania roku obrotowego, konieczne jest złożenie dwóch powiadomień CBC-P. Każde z tych powiadomień należy złożyć w terminie trzech miesięcy od zakończenia roku sprawozdawczego danej grupy (jeśli w obu grupach taki obowiązek istnieje) (Ministerstwo Finansów, 2020, s. 16). Podstawą rozwiązania tego problemu, proponowaną w ramach wytycznych do działania 13 BEPS, jest natomiast zastosowanie się do założeń przyjętych w sprawozdaniu skonsolidowanym (OECD, 2019, s. 37–39). We wskazanym przykładzie taki obowiązek zaistniałby w danym roku dwukrotnie — do końca marca dla poprzedniej grupy kapitałowej oraz do końca września dla nowej grupy.

Niedopełnienie obowiązku złożenia powiadomienia CBC-P

Niedopełnienie obowiązku związanego z raportowaniem CBC-P wiąże się z możliwością nałożenia kary administracyjnej wynikającej z art. 90 ust. 1 u.w.i.p. Zgodnie z tym przepisem jednostka, która wchodzi w skład grupy podmiotów i jest zobowiązana do złożenia powiadomienia CBC-P, podlega karze pieniężnej, jeśli nie dopełni tego obowiązku lub przekaze taką informację, ale będzie ona niepełna lub niezgodna z posiadanymi danymi. Kara pieniężna może wynieść do 1 mln zł. Jednocześnie, zgodnie z art. 91 ust. 2 u.w.i.p. Szef KAS, określając wysokość kary, powinien wziąć pod uwagę zakres niedopełnienia obowiązku, dotychczasowe wykonywanie obowiązków, a także możliwości finansowe danego podmiotu (szerzej: Kumkowski i in., 2021, komentarz do art. 91).

Artykuł 90 u.w.i.p. określa zatem dwa typy naruszeń — niezłożenie powiadomienia CBC-P (oraz CBC-R) oraz przekazanie informacji niepełnej lub niezgodnej z posiadanymi danymi²².

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu u.w.i.p. kary nakładane za niedopełnienie obowiązków związanych z raportowaniem CBC miały mieć charakter represyjny i dyscyplinujący podatników. Wskazywano także na konieczność stosowania odpowiednio uciążliwych sankcji celem skutecznego egzekwowania obowiązków z uwzględnieniem współmierności do rodzaju naruszenia²³. Jako uzasadnienie dla wprowadzenia kary do 1 mln zł za niedopełnienie obowiązków wskazano natomiast, że ustawa ta dotyczy jedynie największych grup kapitałowych oraz instytucji finansowych, a jednocześnie istnieje możliwość dostosowania wysokości danej kary w zależności zarówno od charakteru i stopnia naruszenia, jak i możliwości finansowych²⁴. Natomiast zgodnie z art. 25a dyrektywy 2016/881 sankcje nakładane przez państwa członkowskie w wyniku naruszenia przepisów powinny być skuteczne, odstraszające, a jednocześnie proporcjonalne do popełnionego czynu²⁵.

Można zauważyć, że u polskiego ustawodawcy występuje tendencja do wprowadzania coraz to nowych sankcji (szerzej: Łabuzińska, 2021, s. 12), które nie dotyczą materialnych skutków wynikających z niezłożenia powiadomienia (czyli np. transferu zysku do nieujawnionego podmiotu powiązanego), ale samego niezłożenia takiego pisma (Głumińska-Pawlic & Szarpak, 2018, s. 30–31). Już w uwagach do projektu ustawy o u.w.i.p. w ramach konsultacji publicznych podkreślano niewspółmierność kary, szczególnie w sytuacji nieprzekazania informacji o jednostce dominującej lub jednostce wyznaczonej do złożenia raportu²⁶. Można jednak zauważyć, że określono jednolitą górną granicę wysokości kary administracyjnej zarówno dla niezłożenia powiadomienia CBC-P, jak i raportu CBC-R, choć oba formularze znacząco różnią się zakresem informacji w nich przekazywanych. Jednocześnie ustawodawca pozostawił określenie wysokości ewentualnej kary Szefowi KAS, ograniczając jego uznanie administracyjne jedynie poprzez zastosowanie nieprecyzyjnych określeń dotyczących uwzględnienia rodzaju i zakresu kary, a także możliwości finanso-

wych podatnika. Stąd, określenie jednolitej górnej granicy wysokości kary administracyjnej za niezłożenie powiadomienia CBC-P, a także raportu CBC-R, bez doprecyzowania przesłanek nałożenia kary w określonej wysokości może być uznane za niezgodne z art. 2 Konstytucji RP i wywodzoną z tego przepisu zasadą proporcjonalności jako kara nadmiernie dolegliwa i represyjna (szerzej na temat zasady proporcjonalności: Gomulowicz & Małecki, 2013, s. 104 i n.; Michalak, 2017, s. 24 i n.). Polskie kary można także uznać za wysokie w stosunku do kar nakładanych w sąsiednich krajach, np. kary związane z raportowaniem CBC w Słowacji wynoszą od 3 tys. do 10 tys. euro (Rödl & Partner, 2021, s. 56), natomiast w Niemczech do 10 tys. euro (Rödl & Partner, 2021, s. 30).

Należy również rozważyć ewentualne kary wynikające z Kodeksu karnego skarbowego²⁷ (dalej jako k.k.s.). Artykuł 80d k.k.s. wskazuje bowiem, że odpowiedzialność może ponieść osoba fizyczna reprezentująca podatnika zobowiązanego do złożenia informacji dla celów informacji o jednostkach wchodzących w skład grupy podmiotów (Kardas i in., 2017, komentarz do art. 80c i 80d). Przepis ten dotyczy zatem wyłącznie obowiązku składania raportu CBC-R. Niedopełnienie obowiązków związanych ze złożeniem powiadomienia CBC-P nie wiąże się z popełnieniem czynów zabronionych określonych w art. 80d k.k.s. Właściwe może się tutaj wydawać jedynie naruszenie wskazane w art. 80 k.k.s., czyli wymóg składania informacji podatkowej, zagrożony sankcją do 120 stawek dziennych w przypadku niezłożenia w terminie lub do 240 stawek dziennych w przypadku złożenia informacji nieprawdziwej. Odmienne niż w przypadku kary administracyjnej, sprawcą przestępstwa albo wykroczenia skarbowego może być wyłącznie osoba fizyczna (Konarska-Wrzošek i in., 2013, s. 61). Czynny stypizowane w art. 80 k.k.s. mają charakter indywidualny, może je bowiem popełnić podmiot zobowiązany do złożenia danej informacji podatkowej (Oczkowski, 2021, komentarz do art. 80)²⁸. Nie można wykluczyć ryzyka odpowiedzialności karnoskarbowej zarządu lub osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi podmiotu zobowiązanego za niedopełnienie obowiązków związanych ze składaniem CBC-P i to niezależnie od nałożonej kary administracyjnej na podmiot zobowiązany. Jednakże uważam, że brak wyodrębnienia w k.k.s. kary dotyczącej niezłożenia powiadomienia CBC-P przy jednoczesnym wprowadzeniu art. 80d k.k.s. dotyczącego CBC-R może powodować pewne wątpliwości w zakresie penalizacji analizowanego czynu, zwłaszcza że przepisy karne powinny być jasne, precyzyjne, a znamiona czynu możliwe do zrekonstruowania z zastosowaniem wyłącznie językowych reguł wykładni (*nullum crimen sine lege certa*).

Czynny żal i możliwość odstąpienia od nałożenia kary

Do postępowania w sprawie nałożenia przez Szefa KAS kary administracyjnej²⁹ wynikającej z art. 90 ust. 1 u.w.i.p. znajdują zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania ad-

ministracyjnego³⁰ (dalej jako k.p.a.). W przypadku zatem tej kary nie ma możliwości złożenia do właściwego organu ścigania zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, czyli czynnego żalu zgodnie z art. 16 k.k.s. Właściwy organ administracji publicznej może jednak odstąpić od wymierzenia administracyjnej kary pieniężnej, zgodnie z art. 189f k.p.a. (por. Kumkowski i in., 2021, komentarz do art. 91). Przepis ten wskazuje na możliwość nienakładania kary przez właściwy organ (w przypadku powiadomienia CBC-P — Szefa KAS) w sytuacji naruszenia prawa, jeśli waga tego naruszenia była znikoma oraz strona zaprzestała naruszenia prawa (szerzej na temat odstąpienia od nałożenia kary administracyjnej — m.in. Jaśkowska i in., 2021, komentarz do art. 189f). Choć organ działa z urzędu, do rozważenia pozostaje w takiej sytuacji zwrócenie się przez podmiot zobowiązany z wnioskiem o odstąpienie od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej. Choć nie jest to ustawowo zdefiniowana możliwość, wydaje się, że takie pismo informacyjne ze wskazaniem spełnienia warunków odstąpienia od wymierzenia kary może przyczynić się do uniknięcia nałożenia kary na podatnika.

Możliwością uniknięcia ewentualnej odpowiedzialności osoby fizycznej z uwagi na niezłożenie CBC-P jest złożenie czynnego żalu (art. 16 k.k.s.). Jest to informacja o popełnieniu wskazanego czynu zabronionego, ujawnieniu istotnych okoliczności tego czynu, z jednoczesnym dokonaniem wskazanej czynności — w omawianym przypadku — złożeniem powiadomienia CBC-P do odpowiedniego urzędu³¹. Od 31.03.2020 r. można złożyć czynny żal nie tylko papierowo lub ustnie do protokołu, ale także elektronicznie³², jednak zanim organy ścigania będą już w posiadaniu udokumentowanej informacji o popełnionym czynie lub podejmą czynności służbowe (szerzej na temat instytucji czynnego żalu — m.in. Konarska-Wrzošek i in., 2013, s. 170 i n.).

Czynny żal należy złożyć do powołanego do tego organu ścigania, który według reguł określających właściwość miejscową i rzeczową powinien prowadzić dane postępowanie (Kardas i in., 2017, komentarz do art. 16). Czynny żal jest składany w reżimie przepisów postępowania karnego, a organem powołanym do ścigania przestępstw i wykroczeń skarbowych w takich przypadkach jest najczęściej naczelnik danego urzędu skarbowego (Bartosiewicz, 2017, s. 5), który jest właściwy we wszelkich sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, z wyjątkiem tych właściwych naczelnikowi urzędu celno-skarbowego³³. Jednakże właściwość rzeczowa naczelnika urzędu skarbowego nie jest wyłączna. Organ ścigania wymienia bowiem art. 118 k.k.s.³⁴. Kwestia właściwego organu, do którego należy złożyć czynny żal w przypadku powiadomienia CBC-P, może budzić wątpliwości, ponieważ samo powiadomienie CBC-P składa się nie do naczelnika urzędu skarbowego właściwego miejscowo dla danego podatnika, a do Szefa KAS³⁵, który również może prowadzić postępowania karnoskarbowe w zakresie swojej działalności³⁶. Pod koniec kwietnia 2021 r. również MF wydało informację wskazującą, że czynny żal w przypadku powiadomień CBC-P składa się do właściwego naczelnika urzędu skarbowego (Ministerstwo Finansów, 2021). Należy jednak zauważyć, że MF określiło organ wła-

ściwy do złożenia czynnego żalu przy jednoczesnym braku jasnego stypizowania czynu zabronionego, jakiemu miałyby podlegać osoba, która nie złożyła powiadomienia CBC-P w terminie. Również w doktrynie wskazywane jest, że czynny żal można złożyć skutecznie do każdego organu powołanego do ściągania (por. Ziobrowski i in., 2014, s. 115; Sawicki, 2013, s. 39–40). Złożenie czynnego żalu do Szefa KAS powinno być zatem również skuteczne.

Uważam, że nie ma przeszkód, aby kilku współsprawców (np. członków zarządu) złożyło czynny żal w jednym dokumencie podpisanym przez wszystkich sprawców³⁷. W przeciwieństwie do sukcesywnego składania odrębnych dokumentów, takie działanie zabezpiecza — moim zdaniem — skuteczność czynnego żalu po stronie wszystkich sprawców.

Dochowanie standardów poprawnej legislacji oraz celowość składania powiadomienia CBC-P

Do obowiązków polskiego ustawodawcy, zgodnie z art. 2 Konstytucji RP³⁸, należy tworzenie prawa z zachowaniem zasady demokratycznego państwa prawnego, w tym zasad poprawnej legislacji (por. Gomułowicz & Małecki, 2013, s. 104)³⁹. Ustawodawca, nakładając obowiązki na podatników, powinien dobierać te środki w taki sposób, aby były one jak najmniej uciążliwe dla tych podmiotów, czyli w stopniu nie większym, niż jest to niezbędne wobec celu (Gomułowicz & Małecki, 2013, s. 106). Złożenie powiadomienia CBC-P nie wiąże się bezpośrednio z powstaniem obowiązku podatkowego ani nie służy bezpośrednio jego wykonaniu. Pełni przede wszystkim funkcję informacyjną dla organów podatkowych oraz porządkującą, ponieważ upraszcza organom podatkowym ustalenie stanu faktycznego istotnego podatkowo⁴⁰.

Przepisy wprowadzające u.w.i.p. odnosiły się do kilku terminów powstania obowiązku złożenia powiadomienia CBC-P. Pierwszy okres dotyczył roku sprawozdawczego rozpoczynającego się po 31.12.2015 r.⁴¹ i zakładał 10-miesięczny termin od końca tego roku na złożenie powiadomienia⁴². Jako że sama ustawa weszła w życie w 2017 r.⁴³, pierwsze obowiązki w zakresie złożenia powiadomienia CBC-P dotyczyły zatem okresów sprawozdawczych sprzed wejścia w życie ustawy⁴⁴.

Z wyjątkiem pierwszego 10-miesięcznego okresu na złożenie powiadomienia CBC-P początkowo termin ten był wyjątkowo krótki. Do 2019 r. podmioty były bowiem zobowiązane złożyć CBC-P do ostatniego dnia roku sprawozdawczego. Dnia 30.04.2019 r. termin ten uległ jednak wydłużeniu do trzeciego miesiąca od zakończenia roku⁴⁵. Zmianę taką należy ocenić pozytywnie. Dzięki wydłużeniu wskazanego terminu został on bowiem ujednolicony z obowiązkami wynikającymi z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴⁶ oraz dał grupom podmiotów więcej czasu na prawidłowe wyliczenie wysokości skonsolidowanych przychodów⁴⁷.

Początkowo dozwoloną formą złożenia powiadomienia CBC-P była forma pisemna i elektroniczna. Możliwość zło-

żenia CBC-P w formie papierowej została wyłączona na mocy ustawy zmieniającej od 30.04.2019 r.⁴⁸, dzięki czemu ujednolicono wzór powiadomienia oraz wprowadzono możliwość złożenia korekty powiadomienia CBC-P⁴⁹, nie określając jednak ani w przepisach, ani w uzasadnieniu do ustawy, jakie znaczenie będzie miało złożenie takiej korekty w kontekście uniknięcia nałożenia przez Szefa KAS kary administracyjnej lub ewentualnie ponoszenia odpowiedzialności karnoskarbowej. W szczególności nie jest jasne, czy korekta ta jest objęta art. 16a k.k.s. Negatywnie należy również ocenić brak określenia przepisów przejściowych w związku z wycofaniem formy papierowej. Było to szczególnie istotne dla podmiotów, których rok podatkowy był inny niż kalendarzowy i których termin złożenia powiadomienia CBC-P mógł zbiegać się z wprowadzoną zmianą, zaskakując podatników i zmuszając ich do nagłej zmiany formy złożenia powiadomienia⁵⁰. Jedynym możliwym rozwiązaniem było bowiem w takiej sytuacji zastosowanie zasady bezpośredniego stosowania prawa nowego⁵¹.

Należy także zauważyć, że możliwość nałożenia kary administracyjnej przez Szefa KAS w związku z niezłożeniem lub złożeniem niepełnego albo niezgodnego z posiadanymi danymi powiadomienia CBC-P stanowi kolejne z narzędzi sankcyjnych w polskim ustawodawstwie, których celem jest uszczelnienie systemu podatkowego (szerzej na temat uszczelniania systemu podatkowego — Łabuzińska, 2021, s. 11–13). Jak wskazywano, kara administracyjna może być nałożona na sam podmiot zobowiązany (spółkę), podczas gdy odpowiedzialności karnoskarbowej może podlegać jedynie osoba fizyczna. Nie rozróżniono jednak wysokości kary administracyjnej za niezłożenie powiadomienia CBC-P oraz CBC-R, a jedynie zostało to uzależnione od uznania Szefa KAS. Należy zatem zwrócić uwagę na możliwe zbyt represyjny charakter sankcji związanych z obowiązkiem składania powiadomienia CBC-P, przede wszystkim z uwagi na znacznie mniejszy zakres informacji przekazywanych w ramach tego formularza. Wysokość kary powinna mieć przede wszystkim charakter prewencyjny. Obecnie bowiem zagrożone karą jest samo naruszenie instrumentalnego obowiązku złożenia CBC-P (por. Łabuzińska, 2021, s. 15), podczas gdy lepszym rozwiązaniem byłoby skuteczniejsze egzekwowanie odpowiedzialności na podstawie już funkcjonujących norm karnoskarbowych w odniesieniu do czynów skutkujących rzeczywistym uszczupleniem należności podatkowych, ewentualnie wprowadzenie wyższych kar za takie czyny.

Podsumowanie

Podsumowując rozważania zawarte w artykule, trzeba podkreślić, że wprowadzenie raportowania CBC miało stanowić ważny czynnik w walce z unikaniem opodatkowania oraz przerzucaniem zysków, umożliwiając efektywniejszą współpracę międzynarodową i ułatwiając typowanie podmiotów do kontroli podatkowej. Obecnie nie ma jednak jednoznacznych dowodów potwierdzających skuteczność

wprowadzonego środka w powstrzymywaniu międzynarodowych grup kapitałowych przed stosowaniem agresywnych praktyk podatkowych.

Natomiast dzięki powiadomieniom CBC-P organy podatkowe otrzymują informację na temat jednostki raportującej w ramach grupy, co ułatwia późniejsze wyegzekwowanie właściwego obowiązku raportowania CBC. Pomimo wątpliwości praktycznych w zakresie wypełniania obowiązków związanych ze składaniem powiadomienia CBC-P w początkowej fazie stosowania właściwych regulacji nowelizacji wprowadzone w późniejszym okresie, a także opublikowane Wyjaśnienia MF rozwały część zidentyfikowanych wątpliwości. Wydaje się, że sam obowiązek złożenia powiadomienia CBC-P spełnia test proporcjonalności, z uwagi na adekwatność doboru obowiązku nałożonego na

podatników do zamierzonego celu, czyli ograniczenia agresywnego planowania podatkowego⁵². Nie mam również zastrzeżeń co do niezbędności i proporcjonalności (*sensu stricto*) tego rozwiązania.

Zasadę proporcjonalności wynikającą z art. 2 Konstytucji RP może jednak naruszać górna granica kary administracyjnej nakładanej przez Szefa KAS według własnego uznania. Brak rozróżnienia kar dotyczących złożenia powiadomienia CBC-P od tych związanych ze złożeniem informacji CBC-R może wywoływać wątpliwości co do dochowania standardów wynikających z art. 2 Konstytucji RP. Podobne wątpliwości może także rodzić wysokość możliwej kary, zwłaszcza w porównaniu z wysokością kar określonych w innych krajach europejskich. Nadmierne sankcje mogą również doprowadzić do zbytnej represyjności prawa podatkowego.

Przypisy/Notes

¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports — są to raporty dotyczące najważniejszych inicjatyw w postaci 15 działań, jakie powinny podjąć państwa celem zapobiegnięcia nieuczciwemu unikaniu opodatkowania oraz przenoszenia zysków. Szerzej: Czerwiński & Wieśniak-Wisniewska, 2016, s. 22 i n.

² Art. 86 ustawy z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 626 ze zm.).

³ Dz.Urz. UE L 146, s. 8–21.

⁴ Motywy nr 1–7 dyrektywy 2016/881.

⁵ Art. 1 dyrektywy 2016/881, zmieniający dyrektywę 2011/16/UE poprzez dodanie art. 8aa.

⁶ T.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.

⁷ T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 626 ze zm.

⁸ Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami z projektami aktów wykonawczych, druk nr 1091, Sejm VIII kadencji, s. 9.

⁹ Tamże, s. 10.

¹⁰ Art. 82 ust. 1 pkt 1 i 2 u.w.i.p.

¹¹ Uzasadnienie do ustawy z 4.04.2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3208, Sejm VIII kadencji, s. 13–14; por. Kumkowski i in., 2021, komentarz do art. 82.

¹² Art. 1 pkt 15 ustawy z 4.04.2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 694).

¹³ Jako grupa kapitałowa rozumiana jest jednostka dominująca wraz z jednostkami zależnymi; art. 3 p. 44 ustawy z 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 217).

¹⁴ Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64 s. 1–12).

¹⁵ Oddział spółki zagranicznej, zgodnie z interpretacjami organów podatkowych, ma stosować dwa numery NIP. Dla celów PIT i ZUS jest to numer NIP nadany dla oddziału. Natomiast dla celów CIT i VAT jest to numer NIP nadany dla spółki macierzystej; por. m.in. interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6.11.2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.673.2018.1. RD.

¹⁶ Artykuł 82 ust. 1 pkt 5 u.w.i.p.

¹⁷ Konsolidacja metodą pełną polega na zsumowaniu wszystkich odpowiednich pozycji sprawozdań finansowych jednostki dominującej oraz poszczególnych jednostek zależnych i dokonaniu wyłączeń oraz korekt (art. 60 ust. 1 u.r.).

¹⁸ Metoda proporcjonalna polega na sumowaniu poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych współnika jednostki współzależnej, w pełnej wartości, z częścią wartości poszczególnych pozycji sprawozdań finansowych jednostek współzależnych, proporcjonalną do udziałów posiadanych przez jednostki grupy kapitałowej objęte konsolidacją i dokonaniu wyłączeń oraz korekt (art. 61 ust. 1 u.r.).

¹⁹ Metoda praw własności polega na wykazaniu w aktywach trwałych bilansu pozycji „Udziały w jednostkach podporządkowanych wyceniane metodą praw własności” w cenie ich nabycia powiększonej lub pomniejszonej o przypadające na rzecz jednostki dominującej, współnika jednostki współzależnej lub znaczącego inwestora zwiększenia lub zmniejszenia kapitału własnego jednostki podporządkowanej, jakie nastąpiły od dnia objęcia kontroli, uzyskania współkontroli lub znaczącego wpływu do dnia bilansowego, w tym zmniejszenia z tytułu rozliczeń z właścicielami, z tym, że udział w zysku (stracie) netto jednostki podporządkowanej koryguje się o odpis wartości firmy lub ujemnej wartości firmy oraz odpis różnicy w wycenie aktywów netto według ich wartości godziwych i wartości księgowych, przypadających na dany okres sprawozdawczy (art. 63 ust. 1 u.r.).

²⁰ Jednostka dominująca w danej grupie w ciągu 12 miesięcy przekazuje informację o grupie podmiotów za sprawozdawczy rok obrotowy, art. 84 ust. 1 pkt 1 u.w.i.p..

²¹ Powiadomienie CBC-P składa się w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku sprawozdawczego grupy podmiotów, art. 86 ust. 1 u.w.i.p.

²² Należy także zaznaczyć, że do 30.04.2019 r. przepis ten nie obejmował możliwości karania za złożenie powiadomienia niepełnego lub niezgodnego z posiadanymi danymi. Zmiana została wprowadzona w art. 1 pkt 21 ustawy nowelizującej.

²³ Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych..., jw., s. 68–69.

²⁴ Tamże, s. 69–70.

²⁵ Państwa członkowskie ustanawiają przepisy dotyczące sankcji mających zastosowanie w przypadku naruszenia przepisów krajowych przyjętych zgodnie z niniejszą dyrektywą i dotyczących art. 8aa oraz podejmują wszelkie niezbędne środki w celu zapewnienia wykonywania tych sankcji. Sankcje te muszą być skuteczne, proporcjonalne i odstrasżające; por. art. 25a dyrektywy 2016/881.

²⁶ Wskazało na to m.in. Centrum Cen Transferowych. Por. Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych..., jw., s. 41. Jednocześnie Ministerstwo Finansów zaznaczyło, że wysokość kary jest adekwatna i zgodna ze wskazaniami art. 25a dyrektywy 2016/881.

²⁷ Ustawa z 10.09.1999 r. — Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 408 ze zm.).

²⁸ Jako że powiadomienie CBC-P jest składane drogą elektroniczną poprzez e-Deklaracje, formularz ten może złożyć osoba dla której zostało złożone pełnomocnictwo UPL-1: „Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej” oraz posiadająca kwalifikowany podpis elektroniczny; <https://www.podatki.gov.pl/e-deklaracje/>.

- ²⁹ Zgodnie z art. 91 ust. 5 u.w.i.p.
- ³⁰ Ustawa z 14.06.1960 r. — Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm.).
- ³¹ Artykuł 16 § 1 i 2 k.k.s.
- ³² Artykuł 26 ustawy z 31.03.2020 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 (t.j. Dz.U. 2020, poz. 568).
- ³³ Zgodnie z art. 133 § 1 k.k.s..
- ³⁴ Są to: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, Szef KAS, Straż Graniczna, Policja, Żandarmeria Wojskowa, art. 118 k.k.s.
- ³⁵ Art. 86 ust. 1 u.w.i.p.
- ³⁶ Zadania Szefa KAS zostały wymienione w art. 14 ust. 1 ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.).
- ³⁷ Nie oznacza to oczywiście, że czynny żal będzie składany przez spółkę, która jako jednostka organizacyjna nie może być sprawcą. Odmienne jednak: Ziobrowski i in., 2014, s. 117–118.
- ³⁸ Ustawa z 2.04.1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 nr 78, poz. 483 ze zm.).
- ³⁹ Por. także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 27.02.2002 r., K 47/01, LEX nr 52925.
- ⁴⁰ O funkcjach instrumentalnych obowiązków podatkowych — m.in. Mikula, 2019, s. 381 i n.
- ⁴¹ Art. 104 ust. 4u.w.i.p.
- ⁴² Pierwszy termin przypadał zatem na koniec października 2017 roku; por. Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych..., jw., s. 79. Okres ten został wydłużony do 10 miesięcy z uwagi na sugerowane w wytycznych dla działania 13 BEPS możliwe trudności z identyfikacją w pierwszym okresie podmiotu stanowiącego jednostkę dominującą (raportującą) (OECD, 2019, s. 29).
- ⁴³ Do wejścia w życie ustawy o u.w.i.p. istniał obowiązek raportowania zgodnie z art. 27 ust. 6 u.p.d.o.p., który jednak odnosił się wyłącznie do obowiązków jednostek dominujących; Dz.U. z 2021 r., poz. 626 ze zm.
- ⁴⁴ Wprowadzanie obowiązku złożenia powiadomienia CBC-P za okresy sprzed wejścia w życie ustawy może wiązać się z naruszeniem zasady pewności prawa wywodzonej z art. 2 Konstytucji RP. Por. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10.01.2012 r., SK 25/09, LEX nr 52925. W doktrynie wskazywana jest dopuszczalność retroaktywności prawa podatkowego tylko w sytuacji, gdy dana zmiana jest korzystna dla podatnika. Por. Gomułowicz & Małecki, 2013, s. 208.
- ⁴⁵ Art. 1 pkt 18 ustawy nowelizującej.
- ⁴⁶ Przede wszystkim roczne zeznanie CIT-8 składa się do końca trzeciego miesiąca roku następnego; art. 27 ust. 1 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1406 ze zm.).
- ⁴⁷ Uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy..., jw., s. 16.
- ⁴⁸ Art. 1 pkt 18b ustawy nowelizującej.
- ⁴⁹ Uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy..., jw., s. 2.
- ⁵⁰ Wprowadzanie w ramach nowelizacji ustaw podatkowych odpowiednich reguł intertemporalnych stanowi natomiast o bezpieczeństwie prawnym podatników. Szerzej — Gomułowicz & Małecki, 2013, s. 208.
- ⁵¹ Usunięcie możliwości złożenia powiadomienia CBC-P w formie papierowej mogło zaskoczyć podatników nieprzygotowanych na taką zmianę. Szerzej na temat reguł intertemporalnych m.in. Mikołajewicz, 2000; Mączyński, 2015, s. 541 i n.
- ⁵² Poruszone w kontekście innych obowiązków podatkowych — Mikula, 2019, s. 312.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Babicz, P. (2016). W: E. Ścierańska (red.), *Ceny transferowe. Lokalna i grupowa dokumentacja podatkowa oraz inne obowiązki sprawozdawcze*. Wolters Kluwer.
- Bartosiewicz, A. (2017). Czynny żal w formie elektronicznej? *Przegląd Podatkowy*, (11).
- Brown, R. (2020). The impact of increased tax transparency via public country-by-country reporting on corporate tax aggressiveness: Evidence from the European Union. *Australian Tax Forum*, (35).
- Czerwiński, M., & Wieśniak-Wisniewska, A. (2016). Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników. *Przegląd Podatkowy*, (6).
- Glumińska-Pawlic J., & Szarpak, H. (2018). BEPS 13: CBCR — Country-by-Country Reporting. *Studia Iuridica Lublinensia*, (2). <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.23>
- Gomułowicz, A., & Małecki, J. (2013). *Podatki i prawo podatkowe*. LexisNexis.
- Jaśkowska, M., Wilbrant-Gotowicz, M., & Wróbel, A. (2021). *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego*. LEX/el.
- Kaniewska-Środecka, M. (2018). *Zarządzanie ryzykiem cen transferowych*. C.H.Beck.
- Kardas, P., Łabuda, & G., Razowski, T. (2017). *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. III. LEX/el.
- Klaasen, P., & Bobeldijk, A. (2019). Country-by-Country Reporting and the effective tax rate: How effective is the effective tax rate in detecting tax avoidance in Country-by-Country Reports? *Intertax*, 47(12). <https://doi.org/10.54648/taxi2019108>
- Klimek, K. (2017). Czy nowo utworzona spółka, zgodnie z przepisami ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami jest także zobowiązana do złożenia powiadomienia? LEX/el.
- Konarska-Wrzošek, V., Oczkowski, T., & Skorupka, J. (2013). *Prawo i postępowanie karne skarbowe*. LEX. A Wolters Kluwer business.
- Kumkowski, Ł., Małek, M., & Osada, D. (2021). *Ustawa o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami. Komentarz*. Legalis/el.
- Łabuzińska, A. (2021). Zakres zastosowania sankcji w polskim prawie podatkowym. *Przegląd Podatkowy*, (5).
- Mączyński, D. (2015). Intertemporalne prawo podatkowe. W: J. Mikołajewicz (red.), *Problematyka intertemporalna w prawie. Zagadnienia podstawowe. Rozstrzygnięcia intertemporalne. Geneza i funkcje*. C.H.Beck.
- Michalak, A. (2017). Konstytucyjne zasady tworzenia prawa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. *Monitor Podatkowy*, (7).
- Mika, J. (2019). *Dokumentacje podatkowe*. C.H.Beck.
- Mikołajewicz, J. (2000). *Prawo intertemporalne. Zagadnienia teoretycznoprawne*. Printer.
- Mikula, P. (2019). *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym*. Wolters Kluwer.
- Ministerstwo Finansów. (2020). *CbC. Raportowanie według krajów. Pytania i odpowiedzi dotyczące informacji o grupie podmiotów CbC-R oraz powiadomienia CbC-P*, wyd. IV rozszerzone.

- Ministerstwo Finansów. (2021). *Czynny żal, dotyczący np. schematów podatkowych i cen transferowych, złożony do urzędu skarbowego*, <https://www.gov.pl/web/finanse/czynny-zal-dotyczacy-np-schematow-podatkowych-i-cen-transferowych-zloz-do-urzedu-skarbowego>, 22.04.2021.
- Oczkowski, T. (2021). W: I. Zgoliński (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. II. LEX/el.
- OECD. (2015a). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports*. <https://doi.org/10.1787/9789264263437-en>
- OECD. (2015b). *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*. <https://doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OECD. (2019). *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting*. BEPS Action 13.
- Rödl & Partner. (2021). *OECD Master File concept and CbC Reporting — international documentation requirements*.
- Sawicki, J. (2013). Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym. *Prokuratura i Prawo*, (6).
- Stamblewska-Urbaniak, & E., Zbroiński, A. (2020). W: A. Hołda (red.), *Podatkowe i bilansowe zamknięcie roku 2020*. C.H.Beck.
- Veldhuizen, R., & Teneketzi, L., (2016). International — Country-by-Country Reporting: Filing obligations and first implementation. *International Transfer Pricing Journal*, 23, (3).
- Ziobrowski, J., Jędrusko, O., & Zygmuntowski, D. (2014). *Odpowiedzialność karno-skarbowa członków zarządu spółek kapitałowych oraz praktyczne sposoby jej ograniczenia*. Difin.

Akty prawne/Legal acts

- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z 25.05.2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania.
- Ustawa z 14.06.1960 r. — Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm.).
- Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.).
- Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 217).
- Ustawa z 2.04.1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r. nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z 10.09.1999 r. — Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 408 ze zm.).
- Ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.).
- Ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 626 ze zm.).
- Ustawa z 4.04.2019 r. o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 694).
- Ustawa z 31.03.2020 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 (t.j. Dz.U. 2020, poz. 568).

Inne źródła/Other sources

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 6.11.2018 r., nr 0114-KDIP1-2.4012.673.2018.1. RD.
- Uzasadnienie do projektu ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami z projektami aktów wykonawczych, druk nr 1091, Sejm VIII kadencji.
- Uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3208, Sejm VIII kadencji.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10.01.2012 r., SK 25/09, LEX nr 52925.

Mgr Monika Czerwińska

Ekspert podatkowy w zespole podatków międzynarodowych w KPMG Tax M. Michna sp.k., biuro w Poznaniu. Absolwentka studiów prawniczych na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

Mgr Monika Czerwińska

Tax expert in the international tax team at KPMG Tax M. Michna sp.k., office in Poznan. A graduate of law studies at the Faculty of Law and Administration of Adam Mickiewicz University in Poznan.

Księgarnia internetowa Polskiego Wydawnictwa Ekonomicznego
zaprasza na zakupy **z rabatem 15%**

www.pwe.com.pl

