

# DORADZTWO PODATKOWE

# BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



## W NUMERZE:

- **SWOBODA PRZEPLYWU PRACOWNIKÓW W UNII EUROPEJSKIEJ. ASPEKTY PRAWNE I EKONOMICZNE**
- **STUDIA I SZKOLENIA CZŁONKÓW ZARZĄDU**
- **JEDNOLITY PLIK KONTROLNY DLA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH**



NR 12

12 (340)

GRUDZIEŃ 2024

CENA 32,00 (w tym 8% VAT)

MIESIĘCZNIK

WERSJA PDF

ISSN 2449-7584

## ROZPRAWY I DYSERTACJE

<b>prof. dr hab. Gertruda Uścińska</b> Swoboda przepływu pracowników w Unii Europejskiej. Aspekty prawne i ekonomiczne .....	5
<b>dr hab. Mirosława Laszuk</b> Przepadek towaru nielegalnie wprowadzonego na obszar celny UE a należności celne i podatki .....	14
<b>dr Przemysław Szymczyk, dr Waldemar Szymański</b> Podatki jako instrument wsparcia polityki środowiskowej Unii Europejskiej.....	20
<b>dr Radosław Rycielski</b> Implikacje prawodawstwa Unii Europejskiej dla prawa polskiego w zakresie kształtowania modelu solidarnej odpowiedzialności podatkowej w podatku VAT .....	38
<b>adw. dr Mariusz Charkiewicz</b> Program Współdziałania jako model współpracy Krajo- wej Administracji Skarbowej z podatnikiem – pomoc czy zwiększenie kontroli?.....	48
<b>Wojciech Michałowski</b> Udostępnianie kortu do gry w tenisa ziemnego a stawka VAT .....	56
<b>Marcin Świdorski</b> Czy błąd organu podatkowego jest karą dla obywatela? Tryby nadzwyczajne wzruszenia decyzji ostatecznej w praktyce .....	60

## ARTYKUŁY I STUDIA

<b>Jan Szych</b> Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2024 r. (II FPS 2/24).....	66
<b>Małgorzata Słomka</b> Studia i szkolenia członków zarządu .....	68
<b>Piotr Nowak</b> Uгода a podatek dochodowy – analiza prawnopodatkowa .....	72
<b>Katarzyna Wawrzonkiewicz</b> Podmiot korzystający ze zwolnienia od akcyzy energii elektrycznej wytwarzanej z odnawialnych źródeł energii	75
<b>Piotr Kosmala</b> Umowa barteru na gruncie podatku od towarów i usług	77
<b>Marek Zagórski</b> Organy zarządzające spółką z ograniczoną odpowiedzialnością w świetle ust. 5 pkt 4 załącznika nr 1 do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.....	81

<b>Karolina Karaś</b> Zakres stosowania zwolnień z podatku od towarów i usług do usług z zakresu opieki medycznej w świetle praktyki orzeczniczej .....	83
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

<b>dr Joanna Kiszka</b> Zwrot podatku dochodowego nienależnie zapłaconego w innym państwie .....	86
--------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

<b>Gabriela Korycińska</b> Jednolity plik kontrolny dla podatku dochodowego od osób prawnych .....	91
----------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

<b>Barbara Głowacka</b> Zbycie akcji a opodatkowanie podatkiem od towarów i usług .....	93
-----------------------------------------------------------------------------------------------	----

## ANALIZY I OPINIE

<b>prof. dr hab. Witold Modzelewski</b> Podmiotowość podatników czynnych – zagadnienia podstawowe.....	95
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

<b>Mariusz Kuśmierczyk</b> Dopuszczalność odstąpienia od zasądzenia od strony przegrywającej kosztów procesu w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych.....	96
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

<b>Jacek Sobiech, Hubert Woelke</b> Porównanie zasad niemieckiego i polskiego prawa kar- nego procesowego i prawa podatkowego oraz analiza ich wzajemnych relacji.....	99
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----

## UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Ustalenie podstawy wymiaru składek na ubezpiecze- nia społeczne pracowników w związku z wypłaceniem rekompensaty z tytułu likwidacji nagród jubileuszowych – interpretacja indywidualna Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Lublinie z dnia 31 październi- ka 2024 r. (DI/200000/43/999/2024).....	101
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

<b>Marek Zagórski</b> Reguła rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu z za- kresu ubezpieczeń społecznych. Ciężar udowodnienia przez organ rentowy, że strony umowy o pracę złożyły fikcyjne oświadczenia woli.....	103
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

## JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 12 grudnia 2024 r. w sprawie C-725/23 M. sp. z o.o. I. SKA v. R.W. ....	105
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

***Wszystkim Czytelnikom miesięcznika „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” składamy najserdeczniejsze życzenia zdrowych, radosnych i spokojnych Świąt Bożego Narodzenia. Życzymy, aby nadchodzący Nowy Rok przyniósł wiele sukcesów, dużo zdrowia i spełnienie marzeń.***

***Wesołych Świąt i szczęśliwego Nowego Roku!***

***Redakcja Biuletynu***

# DORADZTWO PODATKOWE

## BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH

p-ISSN: 1427-2008; e-ISSN: 2449-7584

Częstotliwość ukazywania się: miesięcznik

Wydawane od 1996 roku

Czasopismo jest ujęte w międzynarodowej bazie European Reference Index for the Humanities and Social Sciences (ERIH+), bazach CEJSH oraz Index Copernicus.

INDEX  COPERNICUS

INTERNATIONAL

ICV 2022: 81.39

<http://www.isp-bisp.pl/>

Wersją pierwotną (referencyjną) miesięcznika „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” jest wydanie papierowe.

Za publikację na łamach „Doradztwa Podatkowego Biuletynu Instytutu Studiów Podatkowych” **Autor otrzymuje 70 pkt.** (zgodnie z załącznikiem do komunikatu Ministra Nauki z 5 stycznia 2024 r. w sprawie wykazu czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych wraz z przypisaną liczbą punktów).

Siedziba wydawnictwa i miejsce wydania oraz adres redakcji:

Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy

Sp. z o.o.

04-367 Warszawa, ul. Kaleńska 8

tel. 22 517 30 86

e-mail: [natalia.wolska@isp-modzelewski.pl](mailto:natalia.wolska@isp-modzelewski.pl)

[www.isp-bisp.pl](http://www.isp-bisp.pl)

Dział Sprzedaży Wydawnictw

ul. Kaleńska 8

04-367 Warszawa

NIP 113-02-34-978

tel. 22 517 30 60, fax 22 517 30 97

e-mail: [wydawnictwa@isp-modzelewski.pl](mailto:wydawnictwa@isp-modzelewski.pl)

Rach. Bank. PEKAO SA X Oddz. Warszawa

65 1240 1095 1111 0000 0336 0556

Materiałów nie zamówionych redakcja nie zwraca. Zastrzega sobie prawo skracania tekstów, zmiany tytułów, wprowadzania śródtytułów oraz poprawek stylistycznych.

Przekazując tekst do redakcji Autor przenosi na wydawcę wyłączne prawo do jego publikacji – prawa autorskie i wydawnicze.

Zasady publikacji i wytyczne dla Autorów do pobrania na stronie wydawnictwa: [www.isp-bisp.pl](http://www.isp-bisp.pl)

Poglądy wyrażone i publikowane w artykułach na łamach „Biuletynu” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów państwowych; są one osobistymi poglądami autorów.

**WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE:**

kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie

(w całości lub części) bez zgody wydawcy zabronione.

\* \* \*

Zamówienia na poszczególne numery „Biuletynu” oraz prenumeratę można realizować bezpośrednio poprzez Dział Sprzedaży Wydawnictw lub księgarnię internetową wydawnictwa: <https://isp-modzelewski.pl/sklep/>

Koszt prenumeraty rocznej 588 zł (w tym 8% VAT)

# TAX ADVISORY

## TAX STUDIES INSTITUTE BULLETIN

### Redakcja

prof. dr hab. Witold Modzelewski – Redaktor Naczelny  
Barbara Głowacka – Redaktor Prowadzący

### Rada Naukowa

prof. Rogman Achim – International Brunswick European Law School

prof. Frank Altemöller – Institute of Customs and International Trade Law University of Münster

prof. Bieliajewa Natalia Anatoliewna – Akademia Celna Rosji we Władywostoku

prof. dr hab. Elżbieta Chojna-Duch – Uniwersytet Warszawski

prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz – Szkoła Główna Handlowa

prof. ALK dr hab. Hanna Kuzińska – Akademia Leona Koźmińskiego

prof. Bogdanowa Elena Leonardowna – Instytut Międzynarodowego Biznesu i Prawa w Sankt Petersburgu

prof. Wolfgang Michael – Institut für Zoll- und Außenwirtschaftsrecht an der Universität Münster

doc. JUDr. Petr Mrkývka, Ph.D. – Masarykova Univerzita

dr hab. prof. ALK Przemysław Polański – Akademia Leona Koźmińskiego

prof. dr hab. Gertruda Uścińska – Uniwersytet Warszawski

prof. Czencow Wiktor Wasiliewicz – Uniwersytet Finansów i Ceł w Dnipro

prof. Grebiennikow Aleksandr Wasiliewicz – Międzynarodowy Uniwersytet w Mińsku

prof. David Widdowson – Centre of Customs and Excise Studies w Charls University w Australii

prof. Trubicyn Konstantin Wiktorowicz – Samarski Państwowy Uniwersytet Techniczny

prof. dr hab. Jerzy Żyżyński – Uniwersytet Warszawski

### Lista recenzentów

prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

prof. dr hab. Elżbieta Kornberger-Sokołowska

prof. dr hab. Wanda Wójtowicz

prof. dr hab. Dominik Gajewski

prof. dr hab. Aleksander Werner

prof. dr hab. Wiesław Czyżowicz

prof. ALK dr hab. Hanna Kuzińska

dr Krzysztof Buk

dr Dariusz Grabowski

dr Rafał Nawrot

dr Krzysztof Radzikowski

dr Beata Rogalska

dr Andrzej Dmowski

dr Wiktor Klimiuk

dr Mateusz Tchórzewski

dr Przemysław Szymczyk

dr Bartłomiej Korniluk

dr Filip Majdowski

dr Paweł Szymanek

dr Radosław Rycielski

dr Joanna Kiszka

dr Artur Bartoszewicz

dr Jakub Chowaniec

### Redaktor statystyczny

dr hab. Jolanta Perek-Białas

### Redaktor językowy

Iwona Adamus

### Skład i łamanie

Grzegorz Onufrowicz

## Droży Czytelnicy

Czy pracownik podatnika, który wystawił faktury z kwotą podatku, wykonując swoje obowiązki, może być zobowiązany do jej zapłaty? Niestety na tak szokujące pytanie odpowiedź jest pozytywna. Ponoć ten nakaz jest treścią prawa UE, a dokładnie wynika z art. 203 dyrektywy regulującej unijny VAT. Podatnicy polscy już od lat nie mają złudzeń, to nie pierwszy i zapewne nie ostatni nonsens prawny, który sprowadza do naszego kraju konieczność implementacji unijnego prawa podatkowego. Jak wynika z wyroku TSUE z dnia 31 stycznia 2024 r. (C-442/22) to pracownik jest obowiązany do zapłaty kwoty podatku na podstawie art. 108 ustawy o VAT (odpowiednik art. 203 dyrektywy VAT)



w przypadku, gdy spełnione są jednocześnie następujące warunki:

- nie ma dowodu, że wystawił on ten dokument za wiedzą i zgodą pracodawcy (jedynym bezsprzecznym tego dowodem byłoby zarchiwizowane szczegółowe polecenie fakturowania, którego – nawet gdy jest – nikt nie przechowuje),
- pracodawca, w którego imieniu wystawiono tę fakturę, dochował należytej staranności w nadzorze nad pracownikiem wystawiającym faktury.

Zapewne wielu Czytelników przeciera oczy z niedowierzaniem. To taki jest „VAT w unijnym wydaniu”? Toć przecież jest to absurd, który nie każdemu mieści się w głowie. Wszak osoba, która fizycznie wystawia fakturę, jest pracownikiem ściśle wykonawczym, z reguły nie zna treści stosunku prawnego łączącego podatnika z potencjalnym kontrahentem; jej obowiązki mają w istocie charakter techniczny. Musi działać w dobrej wierze – po to zatrudnia się pracownika. Może więc nie pojmujemy owej unikatowej mądrości prawa UE: czy zgodnie z jego treścią ów VAT musi zapłacić bezpośredni przełożony, który polecił ustnie wystawienie tej faktury, gdyż to on popełnił ten błąd lub nie wykazał „należytej staranności” w nadzorze nad tym pracownikiem, który być może powinien odmówić wykonania polecenia pisania bzdur na fakturze? Przecież absolutna większość faktur, o których mowa w art. 108 ustawy o VAT, jest wystawiana nieumyślnie pod wpływem błędu.

Gdy chcemy udowodnić, że dokument ten świadomie sfałszowano, to przesłuchanie pracownika technicznego, który fizycznie wystawił fakturę, z reguły nic tu nie da. Pomysł, aby wystawiać sfałszowane faktury, powstaje z zasady „dużo wyżej” i pracownika nikt w to raczej nie wtajemnicza.

Pracodawca (nie pracownik) oczywiście powinien natychmiast „zniebylić” taką fakturę wystawioną pod wpływem błędu, jeśli po czasie się połapał, że nieumyślnie poświadczył nieprawdę, gdyż nie było czynności podlegającej opodatkowaniu. Na przeszkodzie tym działaniom stoi wszechobecne gadulstwo interpretacyjne, gdzie twierdzi się, że nie można anulować faktury, „jeżeli została przekazana do obrotu prawnego”. Ciekawe, kto pierwszy wymyślił ten nonsens, bo wyrządził on wręcz niewyobrażalne szkody uczciwym ludziom. Każdy, kto ma jakieś tam pojęcie o prawie, dobrze wie, że dokument, który potwierdza nieprawdę, nie funkcjonuje „w obrocie prawnym”, tylko „bezprawnym”, tak jak „zapłata” fałszywym banknotem nie wywołuje skutków prawnych.

Oczywiście nie da się skutecznie „zniebylić” faktur celowo podrobionych lub przerobionych, ale to zupełnie inny problem.

Kończąc pragnę złożyć wszystkim Czytelnikom najserdeczniejsze życzenia świąteczne i noworoczne.

Z poważaniem  
redaktor naczelny



# Program Współdziałania jako model współpracy Krajowej Administracji Skarbowej z podatnikiem – pomoc czy zwiększenie kontroli?

## „Cooperation Programme” a model of cooperation between the National Revenue Administration and the taxpayer – assistance or increased control?

adv. dr Mariusz Charkiewicz

Adwokat, doktor nauk prawnych, nauczyciel akademicki w WSPiA Rzeszowska Szkoła Wyższa, wykładowca w Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu, ORCID: 0000-0001-9363-988X

### Streszczenie

Program Współdziałania to program realizowany przez Krajową Administrację Skarbową (dalej: KAS), skierowany do dużych podmiotów gospodarczych. Opiera się na systemie nadzoru horyzontalnego, który funkcjonuje już w kilkudziesięciu krajach, m.in. w Niderlandach, Hiszpanii, Francji, Austrii, Australii, Stanach Zjednoczonych Ameryki. Program Współdziałania w swoich założeniach przewiduje zbudowanie zaufania między podatnikiem a organem podatkowym, rozwój transparentności działania i dostosowanie nadzoru do potrzeb podatnika. Podstawą uczestnictwa w tym programie jest umowa o współdziałanie i pozytywny wynik audytu podatkowego. Autor opisuje warunki uczestnictwa w Programie Współdziałania, wskazuje korzyści płynące z uczestnictwa oraz zwraca uwagę na potencjalne problemy i ryzyka z tym związane.

Słowa kluczowe: administracja skarbową, podatnik, współdziałanie, nadzór, audyt.

### Abstract

The Cooperation Program is a program implemented by the National Tax Administration addressed to large business entities. The program is based on a horizontal supervision system that already operates in several dozen countries, including: in the Netherlands, Spain, France, Austria, Australia, USA. The Cooperation Program assumes building trust between the taxpayer and the tax authority, developing transparency of operations and adapting supervision to the taxpayer's needs. The basis for participation in the Cooperation Program is a cooperation agreement and a positive result of a tax audit. The author describes the conditions of participation in the program, indicates the benefits of participation and draws attention to potential problems and risks of the program.

Keywords: tax administration, taxpayer, cooperation, supervision, audit.

## 1. WSTĘP

Program Współdziałania to współpraca między KAS a dużymi podmiotami gospodarczymi. Ministerstwo Finansów w lipcu 2020 r. podjęło działania mające na celu wdrożenie programu koncepcyjnie nawiązującego do organizacji systemu podatkowego proponowanego przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju<sup>1</sup>, tj. Horizontal Monitoring Compliance. Główne cele omawianego programu to zbudowanie wzajemnego zaufania, zrozumienia oraz podejmowanie działań w sposób transparentny. Horizontal Monitoring Compliance należy do programów *co-operative compliance* oraz polega na podjęciu przez administrację skarbową i podatników współpracy w postaci wspólnego działania, którego głównym celem jest przestrzeżenie dość skomplikowanego i złożone-

go prawa podatkowego. Taki model współpracy z podatnikiem został już dotychczas wdrożony w kilkudziesięciu krajach, m.in. w Niderlandach, Hiszpanii, Francji, Austrii, Stanach Zjednoczonych Ameryki, Australii.

Monitoring horyzontalny to nadzór nad indywidualnymi, wewnętrznymi mechanizmami wdrożonymi przez podatnika w jego przedsiębiorstwie w celu zapewnienia prawidłowości wykonywania ciążących na nim obowiązków podatkowych, nie zaś nadzór bezpośredni (jak w przypadku kontroli podatkowej) nad prawidłowością realizacji obowiązków podatkowych. Program Współdziałania można więc określić jako współpracę, w której bierze się pod uwagę indywidualne potrzeby podatnika, dzięki czemu dostosowywany jest odpowiedni poziom nadzoru w przedmiocie podatków.

Program Współdziałania uwzględnia wytyczne OECD, do których odnosi się również Ordynacja podatkowa<sup>2</sup> w dziale IIB „Współdziałanie”, regulującym zasady zawierania umów o współdziałanie (art. 20s-20za), zawierania porozumień podatkowych (art. 20zb-20zf) oraz przeprowadzania audytów podatkowych (art. 20zg-20zq). Ponadto ustawodawca dokonał zmiany w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>3</sup> poprzez wskazanie w art. 2 ust. 1 pkt 20a, że do zadań KAS i Szefa KAS należy współdziałanie, o którym mowa w dziale IIB o.p., jak również wskazanie w art. 25 ust. 1 pkt 10a, art. 28 ust. 1 pkt 12a, art. 33 ust. 1 pkt 15a, że zadaniem dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego jest współdziałanie z Szefem KAS przy realizacji zadań w ramach współdziałania, o którym mowa w dziale IIB o.p.

## 2. PROGRAM WSPÓLDZIAŁANIA – ZAŁOŻENIA, ZASADY OGÓLNE, KORZYŚCI PŁYNAĆCE Z UCZESTNICTWA

Program Współdziałania należy do systemu nadzoru horyzontalnego, nowoczesnego rozwiązania, dającego możliwość zbudowania pewności podatkowej. Powyższe trzeba ocenić jako dość pozytywne zjawisko, w szczególności z uwagi na postrzeganie polskiego systemu podatkowego jako systemu o charakterze złożonym, a wręcz skomplikowanym<sup>4</sup>.

Program Współdziałania został wdrożony na podstawie ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień celowych<sup>5</sup>. Ustawa ta wprowadziła nowe przepisy dotyczące realizacji tego programu przez KAS, pozwoliła na stworzenie podstaw prawnych do jego wdrożenia, jak również dostosowanie do rodzimych uwarunkowań społecznych, gospodarczych i prawnych. W art. 109, 110, 115 i 116 zamieszczono zmiany odnoszące się m.in. do:

- 1) ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>6</sup> – w zakresie art. 15e i 25, dotyczących porozumienia podatkowego;
- 2) ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym<sup>7</sup> – w zakresie art. 2, 3, 4, 15 i 39, dotyczących niezależnego audytu funkcji podatkowej;
- 3) ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami<sup>8</sup> – w zakresie nowego brzmienia art. 76, dotyczącego porozumień podatkowych;
- 4) ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. (o czym mowa była powyżej).

Ponadto na mocy art. 111 ustawy z dnia 16 października 2019 r. dodano dział IIB „Współdziałanie” do Ordynacji podatkowej.

Pierwszą i główną cechą Programu Współdziałania jest oparcie współpracy między podatnikiem a KAS na wzajemnym zaufaniu. Jako kolejne cechy można wyróżnić również zrozumienie i transparentność<sup>9</sup>. Obie strony rozumieją swoje interesy, współpracują i dążą do zrealizowania zobowiązań podatkowych w prawidłowy sposób. Krajowa Administracja Skarbowa wykazuje się transparentnością w formie udzielania informacji na pytania przedsiębiorcy, a także nadzoruje czynności podatnika.

Szef KAS na podstawie art. 20za § 1 o.p. prowadzi ewidencję podatników, z którymi zawarł umowę o współdziałanie.

Ewidencję udostępnia się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 20za § 3 o.p.). Informacje te są udostępniane, by zapewnić przejrzystość działania władzy publicznej. Ewidencja zawiera nazwę i numer identyfikacji podatkowej podatnika będącego stroną umowy o współdziałanie oraz datę rozpoczęcia obowiązywania umowy o współdziałanie (art. 20za § 2 o.p.)<sup>10</sup>.

Dostrzega się wiele korzyści płynących z bycia uczestnikiem Programu Współdziałania. Jedną z nich jest gwarancja poprawnej implementacji prawa podatkowego, dzięki czemu wydatki uczestnika związane z podatkami są przewidywalne i pewne. Dodatkowym atutem jest – wynikająca z zasady transparentności KAS – jasność w obszarze czynności nadzorczych. Dzięki indywidualnemu podejściu w nadzorze Szefa KAS zapewnione jest także wpłacanie podatku w odpowiedniej wysokości i ustawowym terminie.

W przypadku uczestnictwa w Programie Współdziałania na podstawie art. 20zm § 1 pkt 1 o.p. stosuje się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych – pod warunkiem złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji w ciągu 14 dni od dnia otrzymania zaleceń audytu wstępnego i usunięcia nieprawidłowości. Na podstawie art. 20zm § 1 pkt 2 o.p. nie nalicza się odsetek za zwłokę za okres rozliczeniowy objęty audytem monitorującym – pod warunkiem wpłacenia zaległości podatkowych w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty. Określona w art. 20zm § 3 o.p. kolejna korzyść to niewszczywanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe za okres określony w art. 20zm § 1 pkt 2 o.p.

Następnie zauważa się korzyści, takie jak:

- 1) zwiększenie efektywności działania przedsiębiorstwa dzięki możliwości zmniejszenia kosztów zarządzania wewnętrznego;
- 2) wzrost wiarygodności przedsiębiorcy;
- 3) uznanie, że podatnik działa w dobrej wierze, w razie zaistnienia w okresie uczestnictwa w Programie sytuacji skutkującej zastosowaniem przepisów o dodatkowym zobowiązaniu podatkowym;
- 4) priorytetowy charakter prowadzenia postępowań i wypłaty zwrotów podatkowych.

Zaznaczyć należy, że oczywiście podatnik nie jest jedyną stroną czerpiącą korzyści z Programu Współdziałania. Wiele benefitów, szczególnie w rozumieniu materialnym, występuje również po stronie KAS. Celem Programu jest bowiem uszczelnienie systemu podatkowego, a także zmniejszenie wydatków i wzrost wpływów budżetowych dzięki m.in. obniżeniu kosztów poboru podatków osiągniętemu wskutek poprawnego wypełniania zobowiązań podatkowych (dzięki temu z kolei może ulec obniżeniu liczba potencjalnych sporów sądowych, generujących często wysokie koszty postępowania)<sup>11</sup>. Co więcej, Program może pozytywnie wpłynąć na wzrost zaufania podatników do KAS, co z kolei może skutkować tym, że w większym stopniu obowiązki podatkowe będą przez nich spełniane dobrowolnie.

## 3. WYTYCZNE W ZAKRESIE RAM WEWNĘTRZNEGO NADZORU PODATKOWEGO

Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego (dalej: WRNP) to element wewnętrznego systemu nadzoru, związa-

nego z prowadzeniem przedsiębiorstwa. W jego skład wchodzi audyt i kontrola wewnętrzna, zarządzanie ryzykiem podatkowym i badanie zgodności postępowania podatnika z prawem. Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego według OECD to jedna z najistotniejszych części kontroli wewnętrznej podatników. Zapewniają wiarygodność i kompletność informacji<sup>12</sup>. Wytyczne te pomagają przedsiębiorstwom zagwarantować kontrolę nad procesami podatkowymi, zwiększyć poziom prawidłowości rozliczeń podatkowych, jak również zmniejszyć ryzyko w tym obszarze. Jednakże zaznaczyć należy, że wytyczne w zakresie RWNP nie mają charakteru obligatoryjnego, ich zastosowanie zależy od woli przedsiębiorcy (nie mają mocy obowiązującej).

Jednakże w przypadku podjęcia decyzji o stosowaniu RWNP powinny one charakteryzować się konkretnymi cechami, m.in. skutecznością i adekwatnością, a także kompleksowością, udokumentowaniem i poddaniem ich przeglądowi w sposób regularny (co najmniej raz w roku przez audytora).

Skuteczność wewnętrznego nadzoru przejawia się pewnością kontroli ryzyka podatkowego oraz wpływa na zwiększenie nadzoru nad działaniem funkcji podatkowej z perspektywy podatnika.

Adekwatność natomiast oznacza, że RWNP są odpowiednio dopasowane do skali działalności podatnika, tj. jego wielkości i struktury, przy czym należy wziąć pod uwagę konkretny sektor gospodarczy, w którym prowadzi on działalność.

Cecha kompleksowości przejawia się w ten sposób, że RWNP obejmują kompleksowo całość organizacji gospodarczej, z uwzględnieniem wszelkich rodzajów odpowiedzialności, a także wszystkich dokonywanych przez przedsiębiorcę transakcji gospodarczych.

Cechę udokumentowania należy rozumieć jako konieczność przygotowywania dokumentacji związanej z procedurami, procesami, zasadami postępowania, co z kolei może pozytywnie wpłynąć na prognozowanie kolejnych transakcji podobnych. Ramy Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego obejmują trzy poziomy zarządzania:

- 1) zarządzanie strategiczne;
- 2) procesy funkcji podatkowej i kontrola ich przebiegu;
- 3) zarządzanie kadrami, informacjami i danymi podatkowymi, a także infrastruktura IT.

Poziom pierwszy związany jest z zagadnieniami ładu podatkowego i strategii podatkowej. Wskazuje kierunki działania przedsiębiorcy w sferze podatków, jak również kierunki działania zarządu i kierownictwa, z uwzględnieniem wartości, którymi kieruje się dane przedsiębiorstwo. Strategia podatkowa pozwala zobrazować więc długoterminowe cele podatkowe. Jest to katalog środków i celów, dzięki którym możliwa jest realizacja obowiązków podatkowych w przewidzianych ustawowo terminach<sup>13</sup>.

Strategię podatkową należy poddawać regularnej kontroli i przeglądowi, dzięki czemu możliwe jest dopasowanie jej do wszelkich zmian wewnętrznych i zewnętrznych, jak też dostarczenie ewentualnego ryzyka. Strategia ta powinna więc być odpowiednia do wielkości przedsiębiorstwa, jego struktury i branży. Powyższe pozwoli na efektywną realizację założeń i celów. Ponadto w strategii podatkowej należy uregulować sprawę relacji z różnymi kategoriami podmiotów, w tym

m.in. z KAS, innymi organami podatkowymi, jak również relacji biznesowych<sup>14</sup>.

Drugi poziom zarządzania związany jest z zagadnieniami ryzyka podatkowego, kontroli, regulacji funkcji podatkowej i planowania podatkowego. Obejmuje kwestie, w jaki sposób dany podmiot osiąga prognozowane cele. Działania przedsiębiorstwa dotyczące bezpośrednio lub pośrednio podatków, ich naliczania i zapewniania zgodności z prawem można zakwalifikować do pojęcia funkcji podatkowej. Procesy, które są w jakikolwiek sposób powiązane z podatkami i działalnością podatnika, powinny być zgodne z postanowieniami umów oddziałujących na prowadzoną działalność, wymaganiami regulacyjnymi oraz przepisami prawa. Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa powinna odzwierciedlać więc organizację funkcji podatkowej, a organizacja funkcji podatkowej powinna uwzględniać RWNP, łącznie ze sprawowaniem kontroli, ochroną informacji, obiegiem dokumentów, zarządzaniem itd. Na tym etapie podmiot powinien wdrożyć swoistą politykę podatkową, zgodną ze strategią, uwzględniającą ryzyko podatkowe i zarządzanie nim, a także planowanie podatkowe. Z kolei na pojęcie zarządzania ryzykiem podatkowym składają się następujące elementy:

- 1) ustalanie celów (skonkretyzowane, istotne i osiągalne);
- 2) identyfikacja ryzyka związanego z przepisami podatkowymi, zasobami przedsiębiorstwa, analizą danych i poradami ekspertów;
- 3) ocena ryzyka związanego z jurysdykcją podatkową;
- 4) reakcja na ryzyko (konkretne procedury, dzięki którym zmniejszy się prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka lub zostaną zniwelowane jego skutki);
- 5) informacja i komunikacja, a także monitorowanie i kontrola, pozwalające na określenie, w jaki sposób elementy zarządzania ryzykiem podatkowym wpływają na jego poziom.

Ostatni poziom zarządzania dotyczy kwestii zasobów będących w posiadaniu przedsiębiorstwa, przeznaczonych do zarządzania funkcją podatkową i jej kontroli oraz zarządzania kadrami, informacjami i infrastrukturą IT. W celu zapewnienia prawidłowego, zgodnego z przewidywaniami, działania funkcji podatkowej niezbędny jest system zarządzania kadrami (obejmujący m.in. wykonywanie zadań przez osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje). Zarządzanie informacjami to m.in. ich zbieranie, zarządzanie nimi, ich przetwarzanie, publikowanie i składowanie. Kwestie związane z infrastrukturą IT to natomiast m.in. odpowiedni poziom automatyzacji stosowanych w przedsiębiorstwie procesów zarządzania<sup>15</sup>.

#### 4. AUDYT PODATKOWY W PROGRAMIE WSPÓLDZIAŁANIA

Elementem Programu Współdziałania jest audyt podatkowy. Ma on charakter wstępny lub monitorujący. W pierwszym przypadku jego przeprowadzenie jest warunkiem koniecznym zawarcia umowy o współdziałanie (art. 20s § 4 o.p.). Ma on więc za zadanie zweryfikować zdolność podatnika do zawarcia i realizacji umowy o współdziałanie. Audyt monitorujący natomiast prowadzony jest już po zawarciu tej umowy. Jego celem jest weryfikacja wdrożonych przez podatnika RWNP, a także sprawdzenie, czy podatnik wypełnia

swoje obowiązki prawidłowo. Oba rodzaje audytów wykonuje Szef KAS<sup>16</sup>.

Audyt podatkowy to usługa polegająca na sprawdzeniu, czy prowadzona ewidencja podatkowa jest zgodna z przepisami prawa. Podczas audytu analizowana jest dokumentacja przedsiębiorstwa, m.in. faktury, rejestry, deklaracje. Audytor może objąć badaniem wszystkie pozycje, wybrać do badania konkretne pozycje bądź przeprowadzić badanie wrywkowo (tzw. próbkowanie). Ostatnia metoda ma zastosowanie, jeżeli badanie wszystkich pozycji jest niemożliwe lub niecelowe. W przypadku podmiotów uczestniczących w Programie Współdziałania ograniczeniem w przeprowadzeniu audytu podatkowego jest zazwyczaj zbyt duża ilość danych. Niezbędne staje się więc wybranie pewnej części operacji, które zostaną poddane badaniu. Taką możliwość daje próba losowa.

Badanie audytowe polega na ustaleniu przez audytora populacji (elementów objętych badaniem, posiadających co najmniej jedną cechę wspólną i różnicującą), która następnie zostanie poddana badaniu<sup>17</sup>. Audytor określa więc cele badań bezpośrednich, analizuje elementy i ich rodzaje, a w kontekście celów audytu określa cechy populacji i jej liczebność, a także dobiera rodzaj próby.

Dobór próby odbywa się metodą statystyczną i niestatystyczną.

Pierwsza z nich pozwala wyodrębnić próbę, która jest reprezentatywna dla całej populacji. Umożliwia więc prognozowanie dotyczące całej populacji na podstawie danych na temat jej części. Pozwala więc stwierdzić, czy populacja zawiera błędy i w jakim zakresie. Dobór statystyczny dzieli się na dobór losowy i dobór systematyczny.

Niestatystyczna metoda doboru próby umożliwia natomiast tylko odnotowanie wystąpienia błędu, nie jest jednak możliwe określenie jego istotności, co nie pozwala na przełożenie wyników na całą populację<sup>18</sup>.

Audyt należy powiązać z możliwością wystąpienia ryzyka u jednostki badanej, kiedy sformułowane przez audytora negatywne wnioski wykazują błąd, a w populacji błędów nie ma, a także kiedy audytor wydaje pozytywną opinię, mimo że badana populacja wykazuje istotne błędy.

Jak widać, metod doboru próby jest wiele, a na wybór konkretnej z nich wpływa wiele czynników. Decyzja jednak opiera się głównie na zmienności błędów. Wśród metod doboru próby można wyróżnić metody: losowania systematycznego, losowania warstwowego, losowania dwufazowego, losowania zespołowego, prostego doboru losowego, niestatystycznego doboru próby.

W celu umożliwienia interpretacji wyników audytu, który był przeprowadzony na wybranej próbie w sposób jednolity, w programie audytu powinny być zawarte wskazówki dotyczące rodzajów nieprawidłowości, które mogą się pojawić w badanych operacjach.

Wyróżnić można nieprawidłowości formalne (np. w audycie finansowym będzie to naruszenie prawa, które jednak nie wpływa na kwotę operacji) i zasadnicze (wpływające np. na zmniejszenie kwoty przychodów). Podstawą oceny badanej działalności może być ekstrapolacja nieprawidłowości (predykcja wykraczająca poza znane wartości), która może być oparta jedynie na nieprawidłowościach zasadniczych. Jeżeli więc w audycie finansowym występują jedynie nieprawidłowości

formalne, nie może być wydana negatywna ocena badanej działalności.

W audycie należy dokonać analizy nieprawidłowości, które zostały stwierdzone w próbie. Nie mogą być ekstrapolowane błędy incydentalne (anomalie). Podstawą ekstrapolacji mogą być jedynie błędy o charakterze systematycznym. Nieprawidłowości należy wyodrębnić i przeanalizować w celu usprawnienia funkcjonowania systemu. Następnie nieprawidłowości powinny być ekstrapolowane na populację, a na koniec audytor powinien wydać ocenę wyników audytu<sup>19</sup>.

Wszelkie powyżej opisane procesy mogą zostać wdrożone w przedsiębiorstwie w celu poprawy mechanizmów kontrolnych u danego przedsiębiorcy.

## 5. UMOWA O WSPÓLDZIAŁANIE – ZAKRES PODMIOTOWY I PRZEDMIOTOWY

Umowa o współdziałanie w zakresie podatków pozostających we właściwości KAS określa zasady współpracy między podatnikiem a Szefem KAS. Współpraca ta powinna mieć ścisły i stały charakter oraz – jak już wielokrotnie wspomniano – być oparta na wzajemnym zaufaniu, transparentności, zrozumieniu.

Ordynacja podatkowa w sposób dość ogólny wylicza jej elementy. Treść umowy może być dostosowana do jej stron i ustaleń, pozwala uwzględnić specyfikę działalności podatnika. Muszą jednak zostać w niej określone obowiązki podatnika i Szefa KAS<sup>20</sup>. Umowa ta zawierana jest, by zapewnić przestrzeganie prawa podatkowego przez podatnika pod nadzorem Szefa KAS. Jednym z celów umowy jest zapobieganie sporom, które mogą powstać między podatnikiem a organem podatkowym. Na podstawie zawartej umowy powstaje zobowiązanie dwustronne, które powinno rozwijać współpracę między podmiotami, dążącymi do polubownego rozwiązywania sporów oraz działań bez zwłoki w zakresie wyjaśniania wątpliwości w przedmiocie zagadnień podatkowych.

W umowie wskazuje się obowiązki zarówno Szefa KAS, jak i podatnika.

Do zobowiązań pierwszego podmiotu zaliczyć można dostosowanie poziomu nadzoru do sytuacji podatnika i aktualnego poziomu ryzyka, a także informowanie o zidentyfikowaniu go i sposobie ograniczenia<sup>21</sup>. Dodatkowo, na podstawie umowy, podatnikowi może zostać udostępniony okresowy indywidualny plan nadzoru. Szef KAS zobowiązuje się też do przeznaczenia odpowiednich zasobów na rzecz audytu monitorującego i wszystkich kwestii z tym związanych (ustalenie audytora, składu zespołu audytowego) oraz do informowania podatnika o wszelkich nieprawidłowościach, które zostały wykryte w związku z jego działaniami w przedmiocie prawa podatkowego. Ponadto Szef KAS obowiązany jest, w ramach zawieranych porozumień podatkowych, do prowadzenia rozmów z podatnikiem w dobrej wierze<sup>22</sup>.

W związku z zawarciem umowy o współdziałanie podatnik również przyjmuje na siebie ciężar pewnych zobowiązań. Należą do nich m.in. posiadanie skutecznych i adekwatnych RWNP, dzięki którym możliwa jest identyfikacja ryzyka, zarządzanie nim i kontrola nad nim. Dodatkowo podatnik musi bez zwłoki informować drugą stronę o wszystkich istotnych zagadnieniach podatkowych, które mogą być postrzegane



jako źródło sporu między stronami, a także udzielać informacji, z uwzględnieniem terminu uzgodnionego z Szefem KAS, na temat sprawozdań, matrycy odpowiedzialności za funkcję podatkową, planów finansowych.

Strony te same umowy powinny ponadto podejmować komunikację na spotkaniach okresowych, następujących zgodnie z ustalonym harmonogramem, podczas których omawiana jest bieżąca sytuacja podatkowa podatnika, a także jego plany podatkowe. Na wniosek jednej ze stron istnieje możliwość spotkań poza harmonogramem.

W umowie o współdziałaniu określa się ponadto kwestie związane z audytem monitorującym, porozumieniami podatkowymi wiążącymi obie strony umowy, ustaleniami w zakresie RWNP, zmianą i wypowiedzeniem umowy.

Wniosek o zawarcie porozumienia podatkowego składany jest w formie pisemnej (także w postaci elektronicznej); dopuszczalna jest też forma ustna do protokołu.

Zmiana umowy może nastąpić na wniosek jednej lub drugiej strony umowy, za ich zgodą, w formie pisemnej pod rygorem nieważności. Szef KAS może wypowiedzieć umowę, gdy stwierdzi nieprawidłowości w jej wykonywaniu, przy czym przedsiębiorca ma możliwość ustosunkowania się do nich. Szef KAS powinien poinformować podatnika o wypowiedzeniu umowy z zachowaniem miesięcznego okresu wypowiedzenia. Ponadto takie wypowiedzenie powinno wskazywać przyczynę. Dopuszczalne jest również rozwiązanie umowy ze skutkiem natychmiastowym w związku z ważnym interesem publicznym. W takiej sytuacji Szef KAS nie ma obowiązku umożliwienia podatnikowi ustosunkowania się do powyższego.

## 6. RAPORTOWANIE W RAMACH PROGRAMU WSPÓLDZIAŁANIA

W ramach Programu Współdziałania katalog zdarzeń podlegających raportowaniu jest otwarty<sup>23</sup>. Raportowane zdarzenie powinno być poparte informacjami i dokumentami specyficznymi dla danego zdarzenia. Podczas raportowania wyodrębnia się kategorie istotnych zmian, które powinny zostać zaliczone do zdarzeń podlegających raportowaniu. Są to m.in. istotne zmiany:

- 1) w zarządzaniu strategicznym,
- 2) w strukturze organizacyjnej i własnościowej,
- 3) w finansowaniu spółki,
- 4) w modelu biznesowym,
- 5) w zakresie systemu kontroli i audytu wewnętrznego, zgodności podatkowej i zarządzania ryzykiem podatkowym, systemów IT oraz audytu zewnętrznego,
- 6) w zatrudnieniu,
- 7) związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.,
- 8) wynikające z wpływu organów państwa na funkcjonowanie spółki,
- 9) w zakresie relacji transgranicznych z podmiotami zagranicznymi będącymi bezpośrednio lub pośrednio udziałowcami podatnika lub dokonującymi transakcji z podatnikiem<sup>24</sup>.

Ad 1) W ramach kategorii pierwszej mieszczą się zdarzenia polegające na zmianie strategii przedsiębiorstwa lub strategii podatkowej. Przedsiębiorca powinien przekazać informacje o planowanej zmianie, analizę wpływu planowanej

zmiany na RWNP, z uwzględnieniem informacji o dokonywanych zmianach w procedurach, procesach, a także sposobie podlegania odpowiedzialności spowodowanej zmianami. Kolejnym zdarzeniem podlegającym raportowaniu są długoterminowe plany operacyjne, finansowe i podatkowe. Należy wówczas przekazać odpowiednie dane budżetowe, w tym dane na temat planowanego rachunku zysków i strat, bilansu, przepływów pieniężnych, a także planów inwestycyjnych. Do kategorii pierwszej można również zaliczyć wszelkie zmiany dotyczące zasad polityki podatkowej i rachunkowości.

Ad 2) Kategoria druga obejmuje zmiany w strukturze organizacyjnej i własnościowej, a także przenoszenie procesów biznesowych. Przedsiębiorca powinien przekazać informacje o powodach zmian w strukturze organizacyjnej, a także ich zakresie i analizie wpływu planowanych zmian na RWNP. Istotne informacje dotyczące zmiany w strukturze własnościowej są to z kolei informacje o zmianach polegających na łączeniu, podziale, wydzieleniu, fuzji, inkorporacji, jak również o przyczynach zmian i ich wpływie na RWNP. Oprócz tego przedsiębiorca przekazuje opis planowanych zmian, dokumenty dotyczące przeniesienia, powiązań własnościowych, nadzoru, rozliczeń finansowych.

Ad 3) W ramach kategorii trzeciej raportowaniu podlegają zdarzenia takie, jak otrzymanie i udzielenie wsparcia finansowego. Przedsiębiorca powinien przekazać informacje o planowanym, otrzymanym i udzielonym wsparciu finansowym. Raportować powinno się również otrzymanie i udzielenie nieodpłatnych świadczeń, tj. przekazuje się informacje o nich wraz z ich wyceną. Do tej kategorii można także zaliczyć zdarzenia dotyczące istotnych zmian w finansowaniu grupy (przekazuje się informację zawierającą ich opis i prognozowane zyski).

Ad 4) Kategoria czwarta obejmuje zmiany w modelu biznesowym, w tym w zakresie dystrybucji produktów i procesu produkcji. Przedsiębiorca przekazuje informacje dotyczące umowy dystrybucji, uzyskania lub straty znaczącego odbiorcy, analizy wpływu zmian na RWNP. Jeśli chodzi o zmiany w procesie produkcji przekazuje analizę ich wpływu na RWNP, a także opis planowanych zmian.

Ad 5) Kategoria piąta obejmuje wszelkie zmiany dotyczące systemów IT, kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego, audytu zewnętrznego, zarządzania ryzykiem podatkowym. Przedsiębiorca powinien przekazywać informacje o planowanych zmianach i analizie ich wpływu na RWNP.

Ad 6) Kolejna kategoria obejmuje wszelkie zmiany dotyczące zatrudnienia, systemu motywacyjnego dla kierownictwa spółki, a także zmiany personalne w składzie organów zarządzających, nadzorczych i na stanowiskach kierowniczych, które związane są z podatkami. Przedsiębiorca przekazuje informacje o planowanych zmianach, ich przyczynach, kompetencjach nowych osób oraz o analizie wpływu tych zmian na RWNP.

Ad 7) Kategoria siódma ogólnie obejmuje kwestie związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, w tym wszelkie działania polegające na ich nabyciu, wytworzeniu, zbyciu i przekazaniu praw do korzystania z nich. Przedsiębiorca przekazuje informacje o nabyciu, zbyciu, pracach rozwojowych i udzieleniu licencji, załącza też uzyskane opinie i ekspertyzy.

Ad 8) W kategorii ósmej mieszczą się zdarzenia polegające na nałożeniu obowiązków przez organy państwa (z wyłączeniem KAS). Przedsiębiorca przekazuje informacje o decyzjach administracyjnych, a także o wzruszeniu ich trwałości. Oprócz tego raportowaniu podlegają zdarzenia istotne z gospodarczego punktu widzenia, takie jak udzielenie, utrata lub zmiana koncesji lub zezwoleń przez organy administracji publicznej. W owej kategorii mieszczą się również zdarzenia polegające na zainicjowaniu postępowania antymonopolowego i naruszeniach prawa karnego. Przekazywane są informacje o pozwach, decyzjach, umorzeniach, wyrokach i karach, które także traktuje się jako zmiany wynikające z wpływu organu państwa na funkcjonowanie spółki.

Ad 9) Ostatnia kategoria to m.in. zdarzenia polegające na zmianach w organizacji przedsiębiorstwa za granicą. Przedsiębiorca przekazuje wówczas informacje o opisie planowanych zmian, stosownych umowach i projektach umów. Oprócz tego raportowaniu podlegają:

- a) zbycie i nabycie zespołu aktywów za granicą (przekazuje się dokumenty dotyczące etapów owego zbycia lub nabycia);
- b) wszelkie relacje powiernicze za granicą (przekazuje się informacje o planowanym zawarciu umowy powierniczej);
- c) postępowania dotyczące zakładów zagranicznych (przekazuje się informacje o ostatecznych ustaleniach, takich jak prawomocne decyzje, protokoły);
- d) wszelkie zmiany stosunków udziałowych u zagranicznych członków grupy (przekazuje się informacje o opisie tych zmian);
- e) sprawozdania finansowe powiązanych zagranicznych podmiotów (należy zaprezentować takie sprawozdanie oraz opisać dokonane przekształcenia).

## 7. POTENCJALNE RYZYKA WYNIKAJĄCE Z PROGRAMU WSPÓLDZIAŁANIA

Program Współdziałania oprócz opisanych wcześniej aspektów pozytywnych niesie ze sobą również pewne ryzyka. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na otwarty katalog ryzyk nieprzestrzegania przepisów prawa podatkowego, które mogą wystąpić w związku z audytem w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych, a także otwarty katalog ryzyk nieprzestrzegania przepisów prawa podatkowego, które występują w ramach audytu RWNP. Dodatkowe obszary ryzyka to przygotowanie organów skarbowych do tego programu, sam kształt programu i komunikacja z rynkiem<sup>25</sup>.

Polski Program Współdziałania w porównaniu do rozwiązań zalecanych przez OECD wydaje się dużo bardziej sformalizowany. Przykładem jest ustawowe określenie zasad współpracy, a także bardzo szczegółowe określenie wymogów co do RWNP. Kiedy porówna się kształt Programu Współdziałania z podobnymi programami w innych krajach, np. w Niderlandach, gdzie wywodzi się on z ogólnych zasad prawa podatkowego, a nie z odrębnego aktu prawnego<sup>26</sup>, można zauważyć, że jego stopień sformalizowania może bardzo zmniejszyć elastyczność zasad współpracy między podmiotami. Również w Wielkiej Brytanii taki program działa na zasadzie zbioru wytycznych, które są implementowane przez podatników<sup>27</sup>. Decyzje dotyczące m.in. liczby przeprowadza-

nych kontroli są w większości podejmowane przez urzędników biorących udział w takim programie<sup>28</sup>, powstaje zatem asymetryczność, gdyż organy objęte są szczegółowymi wytycznymi, a podatnik dostaje tylko ogólne zalecenia i to on sam decyduje, w jaki sposób je spełnić<sup>29</sup>.

Kolejnym ryzykiem związanym z Programem Współdziałania jest ograniczony kontakt podatnika z organem podatkowym, gdyż odbywa się on głównie w formie pisemnej. Głównym założeniem takiego programu, a jednocześnie korzyścią dla podmiotów biorących w nim udział powinna być możliwość kontaktu z organem w sposób szybki i pewny.

Ponadto istnieje również ryzyko dotyczące bezpośrednio pracowników organów podatkowych. W trakcie długiej współpracy podejście do danego podatnika może zyskać pewne nacechowanie emocjonalne, co może skutkować zachowaniami stronniczymi w celu ewentualnej ochrony podatnika przed konsekwencjami skarbowymi<sup>30</sup>. Oprócz tego pracownik organu podatkowego, pod wpływem czynników zewnętrznych, np. korupcji, może negatywnie oddziaływać na sytuację podatnika. Z tego też względu zrozumiałym jest ewentualny problem braku zaufania podatnika do Programu Współdziałania jako całości lub bezpośrednio do pracowników organów skarbowych.

Dodatkowo wdrożenie takiego programu wymaga zaangażowania dużych zasobów, zarówno ilościowych, jak i jakościowych, ze strony organów podatkowych<sup>31</sup>. Należy przez to rozumieć m.in. zapewnienie odpowiedniej liczby pracowników z określoną wiedzą lub wykształceniem, aby byli w stanie odpowiedzieć na pytania podatników.

Obszarem ryzyka w systemie horyzontalnym jest również komunikacja z rynkiem, społeczeństwem. Na podstawie doświadczeń np. ze Szwecji lub Niderlandów widać, że implementacja takiego systemu wiązała się z dużą krytyką ze strony społeczeństwa. Zazwyczaj podnoszono kwestię dyskryminacji mniejszych podmiotów. Mali i średni przedsiębiorcy czuli się bowiem pominięci w związku z brakiem możliwości udziału w programie, a co za tym idzie – brakiem możliwości odnoszenia korzyści z niego płynących. Pojawiały się wówczas nawet głosy o niekonstytucyjności systemu horyzontalnego. Dodatkowo często wysuwano zarzut, że taki system zwiększa podatność na korupcję i umożliwia oddziaływanie na ustawodawcę z uwagi na udział w nim jedynie dużych, wpływowych podmiotów, generujących znaczące przychody. Brak odpowiedzi na opisane zastrzeżenia skutkuje z kolei zwiększeniem ryzyka i prawdopodobieństwa upadku systemu horyzontalnego<sup>32</sup>.

Ponadto, na podstawie analizy sytuacji w innych państwach stwierdzić należy, że pojawiał się również problem z określeniem metod mierzenia efektów wprowadzenia takiego systemu<sup>33</sup>. Powyższe skutkuje brakiem możliwości poprawy czy też dostosowania systemu do potrzeb danego społeczeństwa.

## 8. PODSUMOWANIE

Program Współdziałania, oparty na zaufaniu, transparentności i współpracy podatnika z organami podatkowymi, jako element systemu nadzoru horyzontalnego to rozwiązanie niosące z jednej strony wiele korzyści, ale z drugiej – pewne ryzyko. Podatnik ma możliwość skontaktowania się z organem

podatkowym w celu sprawdzenia prawidłowości swoich rozliczeń podatkowych, lecz jednocześnie musi w pełni zaufać temu organowi, co nie zawsze jest łatwe. System ten, wprowadzony już w wielu krajach, np. w Niderlandach czy Wielkiej Brytanii, ma wprawdzie zwolenników, ale są też osoby krytycznie do niego podchodzące, spotyka się więc zarówno z pochwałą, jak i z krytyką.

Od wdrożenia Programu Współdziałania do polskiego systemu prawnego minęły już 4 lata. Obecnie jest on oceniany pozytywnie przez uczestników. Już kilkanaście podmiotów zawarło umowy o współdziałaniu z Szeffem KAS. Następni podatnicy znajdują się jeszcze na etapie audytu wstępnego, po którego pozytywnym zakończeniu będą mogli przystąpić do Programu. Uczestnicy Programu Współdziałania dostrzegają korzyści, takie jak budowanie poczucia bezpieczeństwa i stabilności w zakresie prawa podatkowego<sup>34</sup>. Oczywiście Ministerstwo Finansów ma świadomość, że pewne mechanizmy należy poddać optymalizacji oraz że istnieje konieczność dalszego rozwoju i modyfikacji Programu.

Wdrażanie rozwiązań z zakresu *cooperative compliance* zdecydowanie jest cechą państw Zachodu. Polega to na budowaniu dojrzałego systemu podatkowego, uwzględniającego duże i średnie przedsiębiorstwa jako podmioty zarządzające ryzykiem podatkowym, efektywnością i zrównoważonym rozwojem. Jest to pewnego rodzaju ewolucja systemu podatkowego, skutkująca tworzeniem i wdrożeniem ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, a Program Współdziałania zapewnia w tym zakresie wiele dobrych praktyk.

#### Przypisy

- 1 Ang. Organisation for Economic Co-operation and Development, dalej: OECD.
- 2 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- 3 Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm., dalej: ustawa z dnia 16 listopada 2016 r.
- 4 A. Pałys, *Nowoczesny system podatkowy – System Nadzoru Horyzontalnego*, „Tax Policy note 1/2021”, s. 2-3.
- 5 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 948, dalej: ustawa z dnia 16 października 2019 r.
- 6 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 7 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117.
- 8 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1588.
- 9 Podatki.gov.pl, *Założenia Programu Współdziałania*, <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/zalozenia-programu-wspoldzialania/>, dostęp: 10.11.2024.
- 10 W. Gurba, w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, W. Gurba, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024, art. 20 (za).
- 11 Podatki.gov.pl, *Katalog korzyści. Informacje na temat korzyści płynących z uczestnictwa w Programie Współdziałania*, <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/katalog-korzysci/>, dostęp: 10.11.2024.
- 12 Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Wytyczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego*, wersja 2.0, czerwiec 2020 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytyczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf>, s. 1-8, dostęp: 9.12.2024.
- 13 Tamże, s. 8-10.
- 14 Tamże, s. 11-14.
- 15 Tamże, s. 15-23.
- 16 R. Dowgier, w: *Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 20 (zg).

- 17 Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Praktyczny poradnik w zakresie metod doboru próby w audycie podatkowym i niezależnym audycie funkcji podatkowej w ramach Programu Współdziałania. Załącznik nr 2 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, wersja 2.0, czerwiec 2020 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6198/za%C5%82acznik-nr-2-praktyczny-poradnik-w-zakresie-metod-doboru-pr%C3%B3by.pdf>, s. 3-8, dostęp: 9.12.2024.
- 18 Tamże, s. 15.
- 19 Tamże, s. 25-31.
- 20 R. Dowgier, dz. cyt., art. 20 (t).
- 21 Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Wzór umowy o współdziałanie. Załącznik nr 3 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, <https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzia%C5%82anie.pdf>, dostęp: 10.12.2024.
- 22 Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Praktyczny poradnik...*, dz. cyt., s. 32-34.
- 23 Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Otwarty katalog zdarzeń podlegających raportowaniu w ramach Programu Współdziałania. Załącznik nr 4 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, wersja 2.0, czerwiec 2020 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6201/za%C5%82%C4%85cznik-nr-4-otwarty-katalog-zdarze%C5%84-podlegajacych-raportowaniu-w-pw.pdf>, s. 3-10, dostęp: 10.12.2024.
- 24 Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Otwarty katalog przykładowych ryzyk. Załącznik nr 1 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, <https://www.podatki.gov.pl/media/6199/za%C5%82%C4%85cznik-nr-1-otwarty-katalog-przyk%C5%82adowych-ryzyk.pdf>, s. 3-7, dostęp: 10.12.2024.
- 25 A. Pałys, dz. cyt., s. 4-8.
- 26 *Tax supervision – Made to measure*, red. L.G.M. Stevens, M. Pheijffer, J.G.A. van den Broek, Th.J. Keijzer, E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, The Hague, June 2012.
- 27 Her Majesty's Revenue and Customs, *HMRC approach to compliance risk management for large business*, 2016.
- 28 The Netherlands Tax and Customs Administration, *Supervision of Large Business in the Netherlands*, 2013.
- 29 E. Huiskers-Stoop, *Cooperative Compliance And The Dutch Horizontal Monitoring Model*, „Journal of Tax Administration” 2009, t. 5, nr 1.
- 30 OECD, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, dostęp: 10.12.2024.
- 31 Zob. więcej: K. Boll, M. Brehm Johansen, *Tax Governance Corporate experiences with Corporate Compliance in Denmark*, „FairTax Working Paper Series”, nr 17, May 2018.
- 32 A.-M. Hambre, *Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality*, „Journal of Tax Administration” 2019, t. 5, nr 1.
- 33 *Tax supervision...*, dz. cyt.
- 34 Zob. więcej: M. Borowski, *Dalszy rozwój Programu Współdziałania w Polsce – podsumowanie konferencji podatkowej z 2 lutego pt.: „Pierwsze doświadczenia oraz perspektywy Programu Współdziałania”*, <https://crido.pl/blog-taxes/dalszy-rozwoj-programu-wspoldzialania-w-polsce-podsumowanie-konferencji-podatkowej-z-2-lutego-pt-pierwsze-doswiadczenia-oraz-perspektywy-programu-wspoldzialania/>, dostęp: 10.11.2024.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., Gurba W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 12, Warszawa 2024.
- Boll K., Brehm Johansen M., *Tax Governance Corporate experiences with Corporate Compliance in Denmark*, „FairTax Working Paper Series”, nr 17, May 2018.
- Hambre A.-M., *Cooperative Compliance in Sweden: A Question of Legality*, „Journal of Tax Administration” 2019, t. 5, nr 1.
- Huiskers-Stoop E., *Cooperative Compliance and the Dutch Horizontal Monitoring Model*, „Journal of Tax Administration” 2009, t. 5, nr 1.
- Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024.
- Pałys A., *Nowoczesny system podatkowy – System Nadzoru Horyzontalnego*, „Tax Policy note 1/2021”.

*Tax supervision – Made to measure*, red. L.G.M. Stevens, M. Pheijffer, J.G.A. van den Broek, Th.J. Keijzer, E.C.J.M. van der Hel-van Dijk, The Hague, June 2012.

#### Źródła internetowe

Borowski M., *Dalszy rozwój Programu Współdziałania w Polsce – podsumowanie konferencji podatkowej z 2 lutego pt.: „Pierwsze doświadczenia oraz perspektywy Programu Współdziałania”*, <https://crido.pl/blog-taxes/dalszy-rozwoj-programu-wspoldzialania-w-polsce-podsumowanie-konferencji-podatkowej-z-2-lutego-pt-pierwsze-doswiadczenia-oraz-perspektywy-programu-wspoldzialania/>, dostęp: 10.11.2024.

Podatki.gov.pl, *Katalog korzyści. Informacje na temat korzyści płynących z uczestnictwa w Programie Współdziałania*, <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/katalog-korzysci/>, dostęp: 10.11.2024.

Podatki.gov.pl, *Założenia Programu Współdziałania*, <https://www.podatki.gov.pl/program-wspoldzialania/zalozenia-programu-wspoldzialania/>, dostęp: 10.11.2024.

#### Akty prawne

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117.

Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 1588.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2805 ze zm.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.

Ustawa z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 948

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

#### Inne źródła

Her Majesty's Revenue and Customs, *HMRC approach to compliance risk management for large business*, 2016.

Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Otwarty katalog przykładowych ryzyk. Załącznik nr 1 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, <https://www.podatki.gov.pl/media/6199/za%C5%82%C4%85cznik-nr-1-otwarty-katalog-przyk%C5%82adowych-ryzyk.pdf>, dostęp: 10.12.2024.

Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Otwarty katalog zdarzeń podlegających raportowaniu w ramach Programu Współdziałania. Załącznik nr 4 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, wersja 2.0, czerwiec 2020 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6201/za%C5%82%C4%85cznik-nr-4-otwarty-katalog-zdarze%C5%84-podlegajacych-raportowaniu-w-pw.pdf>, dostęp: 10.12.2024.

Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Praktyczny poradnik w zakresie metod doboru próby w audycie podatkowym i niezależnym audycie funkcji podatkowej w ramach Programu Współdziałania. Załącznik nr 2 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, wersja 2.0, czerwiec 2020 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6198/za%C5%82acznik-nr-2-praktyczny-poradnik-w-zakresie-metod-doboru-pr%C3%B3by.pdf>, dostęp: 9.12.2024.

Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Wytoczne w zakresie Ram Wewnętrznego Nadzoru Podatkowego*, wersja 2.0, czerwiec 2020 r., <https://www.podatki.gov.pl/media/6197/wytoczne-w-zakresie-ram-wewn%C4%99trznego-nadzoru-podatkowego.pdf>, dostęp: 9.12.2024.

Krajowa Administracja Skarbowa, *Program Współdziałania. Wzór umowy o współdziałanie. Załącznik nr 3 do „Podręcznika dla uczestnika Programu Współdziałania”*, <https://www.podatki.gov.pl/media/6200/za%C5%82%C4%85cznik-nr-3-wz%C3%B3r-umowy-o-wsp%C3%B3l%C5%82dzia%C5%82anie.pdf>, dostęp: 10.12.2024.

OECD, *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, 2013, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>, dostęp: 10.12.2024.

The Netherlands Tax and Customs Administration, *Supervision of Large Business in the Netherlands*, 2013.