

**POLSKO-NIEMIECKA WSPÓŁPRACA W OBSZARZE  
ZWALCZANIA NIEUCZCIWYCH PRAKTYK  
PODATKOWYCH I PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA.  
ANALIZA WYBRANYCH ZAGADNIEŃ**

DOI: 10.26399/meip.3(78).2023.23/t.matras

## WPROWADZENIE

W wyniku istotnego wzrostu mobilności podatników, powstawania nowych instrumentów finansowych oraz liczby i szybkości operacji transgranicznych określenie wysokości należnych podatków stało się trudne do jednoznacznego ustalenia. Krajowe administracje skarbowe nie są w stanie skutecznie zarządzać systemem podatkowym, zwłaszcza w odniesieniu do podatków bezpośrednich, jeśli nie otrzymują informacji z innych państw. Problemem są przede wszystkim środki pieniężne, które są przechowywane za granicą i nie są opodatkowane w takim zakresie, w jakim powinny być wliczane do wewnętrznych zobowiązań podatkowych w ich rodzimych jurysdykcjach podatkowych, lub dochody nigdzie nieopodatkowane. W związku z tym podejmowane są działania bilateralne i multilateralne pomiędzy poszczególnymi państwami, aby skuteczniej weryfikować nieuczciwe praktyki podatkowe. Panuje bowiem powszechne przekonanie, że współpraca ma kluczowe znaczenie w walce z uchylaniem się od opodatkowania. Jej najważniejszym narzędziem jest współdziałanie organów administracji skarbowych poszczególnych państw, które, aby mogło przynosić wymierne rezultaty, powinno bazować na precyzyjnych normach prawnych.

Tego typu sytuacja odnosi się również do polsko-niemieckiej współpracy w obszarze zwalczania nieuczciwych praktyk podatkowych. Kluczowe znaczenie dla niej miało

---

<sup>1</sup> Instytut Studiów Międzynarodowych i Bezpieczeństwa, Uniwersytet Wrocławski, e-mail: tomasz.matras2@uwr.edu.pl, ORCID 0000-0002-4136-2038.



podpisanie w Berlinie 14 maja 2003 r. Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku<sup>2</sup>. Na przestrzeni ostatniego 30-lecia wypracowano również wiele innych mechanizmów zapewniających uszczelnienie systemów podatkowych, co miało doprowadzić do rozwijania wzajemnych więzi gospodarczych poprzez eliminowanie przeszkód fiskalnych. Było to wynikiem dwustronnych porozumień, konsultacji międzyrządowych czy uzgodnień w ramach Trójkąta Weimarskiego. Z czasem więcej inicjatywy zostało przeniesionych na płaszczyznę Unii Europejskiej, gdzie oba państwa przedstawiały własne propozycje legislacyjne.

Celem artykułu jest przegląd oraz omówienie kluczowych etapów polsko-niemieckiej współpracy podatkowej w ostatnich trzech dekadach. Z uwagi na szerokość i wieloaspektowość tematyki analizie poddano tylko wybrane zagadnienia, decydując się na selektywne podejście do tematu, które z perspektywy eksperckiej można poszerzać lub modyfikować. Przede wszystkim zdefiniowano podstawowe przyczyny i cele przyjęcia wspólnych działań oraz ich zakres. Na potrzeby niniejszych rozważań sformułowano podstawowe pytanie badawcze – w jakim kierunku ewoluowała polsko-niemiecka współpraca w obszarze uszczelniania systemów podatkowych? Podczas badań zastosowano analizę instytucjonalno-prawną, weryfikując akty prawne, przede wszystkim umowy międzyrządowe i dyrektywy Unii Europejskiej. Dokonano również analizy literatury przedmiotu i publikacji prasowych. Ważną kategorię źródeł stanowiły dokumenty rządowe udostępniane na oficjalnych stronach internetowych instytucji.

## 1. UMOWA Z 14 MAJA 2003 R.

Zapewnienie skutecznego poboru podatków ma zasadnicze znaczenie dla finansowania wysokiej jakości usług publicznych i jest podstawowym warunkiem sprawliwego podziału dochodu. Przyczynia się również do stworzenia równych warunków działania dla przedsiębiorstw, co przekłada się na ich konkurencyjność. Prowadzenie działalności w danym państwie bez utrzymywania tam fizycznej obecności to jedna z charakterystycznych cech współczesnych praktyk biznesowych. Powoduje to trudności dla krajowych administracji skarbowych podczas naliczania podstawy opodatkowania. Dodatkowo transformacja cyfrowa gospodarki doprowadziła do powstania nowych możliwości manipulowania obowiązującymi zasadami dzięki procesom inżynierii finansowej. Generalna zasada wskazuje, że osoby fizyczne i prawne są zobowiązane do poniesienia ciężaru fiskalnego z całego dochodu, w tym również

---

<sup>2</sup> Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14.05.2003 r., Dz.U. z 2005 r. nr 12, poz. 90.

tego wypracowanego za granicą. Problem pojawia się w sytuacji, kiedy także w kraju uzyskania korzyści majątkowych zostaje nałożony obowiązek podatkowy. Dotyczy to szczególnie działalności gospodarczych prowadzonych za granicą, ponieważ funkcjonowanie firmy w innym państwie w określonych przypadkach wywołuje obowiązki podatkowe wobec tego kraju. W konsekwencji stosowane muszą być zróżnicowane środki zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu lub uchylaniu się od opodatkowania. Do najważniejszych zaliczane są bilateralne umowy międzyrządowe, bazujące na Modelowej Konwencji w Sprawie Podatku od Dochodu i Majątku przygotowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>3</sup>.

Z uwagi na bliskość geograficzną i rozwinięte relacje handlowe prowadzenie działalności gospodarczych przez Polaków w Niemczech i obywateli Niemiec w Polsce jest zjawiskiem powszechnym. Po akcesji Polski do Unii Europejskiej oficjalne dane wskazywały, że niemal 50 tys. Polaków prowadziło przedsiębiorstwo w Niemczech, z których zdecydowaną większość stanowiły jednoosobowe działalności gospodarcze<sup>4</sup>. Liczba ta dynamicznie wzrastała – na początku drugiej dekady XXI w. było to już 95 tys. osób. Najwięcej mikroprzedsiębiorstw funkcjonowało w branży budowlano-remontowej, handlowej, gastronomicznej i specjalizującej się w opiece nad starszymi osobami<sup>5</sup>. Charakterystycznym zjawiskiem był także wzrost liczby średnich firm. W 2017 r. na rynku niemieckim obecnych było około tysiąca polskich spółek, które zatrudniały 10 tys. pracowników, a ich obroty osiągnęły 6,5 mld euro. Niemniej niemieckie inwestycje w Polsce miały jeszcze szerszy zasięg. W latach 1989–2017 firmy zza Odry zainwestowały prawie 30 mld euro. Na terenie Polski funkcjonowało w tym okresie ok. 6,5 tys. niemieckich przedsiębiorstw, które zatrudniały 340 tys. osób, a ich obroty wynosiły ponad 70 mld euro<sup>6</sup>.

Biorąc pod uwagę skalę wspólnych relacji gospodarczych rozwiniętych po 1989 r., nieuniknione stało się przyjęcie aktu prawnego regulującego kwestię opodatkowania dochodów we właściwej jurysdykcji. W tym celu 14 maja 2003 r. została podpisana w Berlinie Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od

<sup>3</sup> P. Majka, M. Rydzewska, I. Wieleba, *Zatrudnianie cudzoziemców. Aspekty prawne, pracownicze i podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 271–274.

<sup>4</sup> B. Cöllén, *Polscy przedsiębiorcy w Bawarii*, 16.12.2008 [online], <https://www.dw.com/pl/polscy-przedsi%C4%99biorcy-w-bawarii/a-3873270> (dostęp: 8.09.2023).

<sup>5</sup> E. Wesołowska, *Samozatrudnienie za Odrą się opłaca. 100 tys. polskich firm powstało w Niemczech*, 16.11.2011 [online], <https://praca.gazetaprawna.pl/artykuly/566267,samozatrudnienie-za-odra-sie-oplaca-100-tys-polskich-firm-powstalo-w-niemczech.html> (dostęp: 8.09.2023).

<sup>6</sup> J. Lepiarz, *Polskie firmy w Niemczech: zadowolone, ale jeszcze nieliczne*, 14.02.2018 [online], <https://www.dw.com/pl/polskie-firmy-w-niemczech-zadowolone-ale-jeszcze-nieliczne/a-42589091> (dostęp: 8.09.2023).

majątku. Zapisy dokumentu zostały uzgodnione w ramach czterech rund negocjacyjnych prowadzonych w okresie od 2000 do 2002 r. Umowa wymagała ratyfikacji przez parlamenty obu państw. W Polsce Sejm wyraził zgodę na ratyfikację umowy w ustawie z 18 grudnia 2003 r. Następnie 16 czerwca 2004 r. ustawę podpisał Prezydent Aleksander Kwaśniewski, a zaczęła ona obowiązywać 20 stycznia 2005 r., kiedy została ogłoszona w Dzienniku Urzędowym<sup>7</sup>.

Interesujący wydaje się fakt, że w 2003 r. przedmiotowe umowy były już zawarte z innymi sąsiadami Polski. Tymczasem umowa z Niemcami, pomimo rozwiniętych relacji gospodarczych, została zawarta najpóźniej. Odpowiednie porozumienia z Rosją, Ukrainą, Białorusią, Litwą, Czechami i Słowacją zostały podpisane w latach 1992–1994. W 2003 r. spośród państw będących wówczas członkami Unii Europejskiej tego typu umowy nie funkcjonowały tylko z Austrią, ze Szwecją i z Wielką Brytanią<sup>8</sup>. Warto jednak pamiętać, że umowa została sporządzona na bazie Modelowej Konwencji OECD. Przyjęte przepisy odpowiadały wyzwaniom nowoczesnej gospodarki rynkowej, co ograniczało ryzyko ich szybkiej nowelizacji<sup>9</sup>.

Główną intencją przyjęcia dokumentu było przeciwdziałanie zjawisku podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, jednak dzięki takim umowom realizowane są również poboczne cele, takie jak nawiązanie ściślejszej współpracy pomiędzy organami podatkowymi, rozszerzenie wspólnych działań w zakresie wykrywania nadużyć oraz wspieranie wymiany informacji finansowych<sup>10</sup>. Polsko-niemiecka umowa składała się z 33 artykułów. Kompleksowo regulowała powinności podatkowe w odniesieniu do różnych rodzajów korzyści majątkowych. Łącznie wyróżniono 16 kategorii dochodów z: majątku nieruchomego; wypłaconych dywidend; uzyskanych odsetek; należności licencyjnych; zysków przedsiębiorstw; zysków z tytułu przeniesienia własności majątku; transportu międzynarodowego; przedsiębiorstw powiązanych; wolnych zawodów; pracy najemnej; wynagrodzeń członków rad

<sup>7</sup> Oświadczenie Rządowe z dnia 23.11.2004 r. w sprawie mocy obowiązującej Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14.05.2003 r, Dz.U. z 2005 r. nr 12, poz. 91, s. 1.

<sup>8</sup> *Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, 22.08.2022 [online], <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 9.09.2023).

<sup>9</sup> Dla przykładu, pomimo zawarcia z Czechami umowy 24 czerwca 1993 r., wymagana była jej nowelizacja już w 2011 r. z powodu znacznej zmiany warunków ekonomicznych oraz polityki względem unikania podwójnego opodatkowania; zob. więcej: Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie dnia 13 września 2011 r., Dz.U. z 2012 poz. 991.

<sup>10</sup> B.J. Zarb, *Double Tax Treaties*, „The CPA Journal” 2011, Vol. 81 (3), s. 51.

nadzorczych i zarządów; artystów i sportowców; osób pracujących w służbie publicznej; pracowników naukowo-badawczych; emerytów, rencistów oraz ze studentów<sup>11</sup>. Generalna zasada sformułowana w umowie dawała prawo opodatkowania przez to państwo, w którym znajduje się źródło dochodów lub miejsce położenia kapitału nieruchomości. Jednocześnie prawo do naliczania podatku z poszczególnych źródeł przysługiwało tylko jednemu państwu. Najważniejsze było oczywiście ustalenie zasad dla osób fizycznych uzyskujących dochód z pracy najemnej oraz podmiotów prawnych prowadzących działalność gospodarczą. Wymienione kategorie stanowią najwyższy udział relacji gospodarczych podlegających obowiązkowi podatkowemu. W odniesieniu do pracy najemnej przyjęto, że wynagrodzenia, uposażenia i płace, które są uzyskiwane w miejscu zamieszkania, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, gdzie faktycznie wykonywana jest praca. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy praca wykonywana jest w drugim państwie, pomimo zamieszkania na terytorium pierwszego państwa. W takim przypadku wynagrodzenie może być opodatkowane w jurysdykcji, gdzie faktycznie dana osoba pracuje lub mieszka, ale nie pracuje<sup>12</sup>. Problem pojawia się, jeżeli osoba ma stałe miejsce zamieszkania w obu państwach. Wówczas do zadań organu administracji skarbowej należy stwierdzenie, z którym państwem nawiązane są ściślejsze powiązania osobiste i gospodarcze, czyli tzw. centrum interesów życiowych. Jest to uzależnione od liczby dni przebywania na danym terytorium. Dla przykładu, jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania w Polsce otrzymuje dochody z pracy najemnej wykonywanej w Niemczech, to może podlegać opodatkowaniu tylko w państwie zamieszkania, jeżeli na terytorium Republiki Federalnej Niemiec przebywa przez okres nieprzekraczający łącznie 183 dni podczas 12-miesięcznego okresu. W praktyce zamieszkanie w danym kraju przez ponad sześć miesięcy w ciągu roku powoduje uznanie przez organ administracji skarbowej za rezydenta podatkowego i opodatkowanie dochodów.

Kwestia rezydencji jest również istotna podczas określania należności podatkowych przedsiębiorstw. Zgodnie z zapisami umowy zyski przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu tylko w państwie rezydencji, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Warunkiem uznania danego podmiotu za zakład jest wykonywanie przez osobę prawną działalności gospodarczej częściowo za granicą w sposób ciągły i zorganizowany poprzez stałą placówkę, za pośrednictwem osób uprawnionych do działania w imieniu przedsiębiorcy. Może to być np. siedziba zarządu, filia, biuro, fabryka, warsztat albo miejsce wydobywania surowców naturalnych. Posiadanie zakładu w drugim państwie prowadzi do przypisania zysków bezpośrednio do zakładu, a nie

<sup>11</sup> Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec..., s. 5–18.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 14.

rezydenta podatkowego. Oznacza to, że organ skarbowy państwa, w którym funkcjonuje zakład, nalicza podatki w zakresie, w jakim są do zakładu przypisane na podstawie jego dochodów. Natomiast przedsiębiorca w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego powinien opodatkować zagraniczne dochody w kraju rezydencji<sup>13</sup>. W myśl tych przepisów zyski przedsiębiorstwa niemieckiego będą podlegały opodatkowaniu tylko Niemczech, chyba że prowadzona jest równocześnie działalność gospodarcza w Polsce poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to zyski mogą być opodatkowane również w Polsce, jednak tylko w wymiarze wypracowanym przez zakład. Pomimo że zapisy umowy dość jednoznacznie wskazywały obowiązki podatkowe obu stron, to zdarzały się rozbieżności w interpretacji przepisów. Problem stanowiła m.in. wykładnia dotycząca statusu pracowników delegowanych przez polskich pośredników do pracy w Niemczech na podstawie umowy o dzieło. Weryfikacja faktycznej liczby dni przebywania na terenie RFN bywała trudna do jednoznacznego ustalenia. Wiele polskich firm narzekało, że niemieckie organy administracji skarbowej nieprawidłowo naliczały w takich sytuacjach podatek od wynagrodzeń<sup>14</sup>. W umowie co prawda zapisane zostały warunki dotyczące współpracy, tak aby usuwać trudności lub wątpliwości, które mogą powstać przy interpretacji lub egzekwowaniu przepisów wykonawczych. Niemniej często decyzja podatkowa stanowiła wynik indywidualnej interpretacji organu wewnętrznego i z uwagi na ograniczenia czasowe nie była konsultowana z polską stroną. Należy podkreślić, że trudności w funkcjonowaniu umowy nie były wyłącznie rezultatem podejścia organów skarbowych. Obliczanie podatków w wymiarze transgranicznym jest procesem skomplikowanym z uwagi na liczne nadużycia ze strony podatników, szczególnie tych działających na rynkach zagranicznych.

Pomimo formułowanych zastrzeżeń umowa w ciągu 19 lat obowiązywania była tylko dwukrotnie nowelizowana. Obie zmiany nie dotyczyły jednak spraw zasadniczych dla funkcjonowania procesu naliczania i egzekwowania obowiązku podatkowego. Pierwsza nowelizacja z 17 sierpnia 2015 r. dotyczyła włączenia w zakres przepisów Fundacji Maxa Webera reprezentowanej przez Niemiecki Instytut Historyczny w Warszawie. Dzięki zmianie prawa uzyskała ona status podmiotu objętego umową<sup>15</sup>. Natomiast druga nowelizacja była uwarunkowana sytuacją pandemiczną w 2020 r. i wynikającym z niej przejściowym zamknięciem granic.

<sup>13</sup> *Ibidem*, s. 4–6.

<sup>14</sup> *Klauzula 183 dni*, <http://finanzamt.pl/podwojne-opodatkowanie/klauzula-183-dni/> (dostęp: 9.09.2023).

<sup>15</sup> *Agreement between the Competent Authorities of the Federal Republic of Germany and the Republic of Poland*, 17.08.2015 [online], [https://www.podatki.gov.pl/media/1945/20150817\\_agreement\\_ca\\_niemcy.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/1945/20150817_agreement_ca_niemcy.pdf) (dostęp: 10.09.2023).

Zmiana umowy była konieczna z uwagi na status pracowników transgranicznych, którzy z powodu restrykcji pandemicznych zaczęli pracować zdalnie. Zgodnie z porozumieniem z 12 listopada 2020 r. pracę wykonywaną przez pracownika w domu w państwie rezydencji na rzecz pracodawcy z drugiego państwa uznano za wykonywaną tam, gdzie pracownik wykonywałby tę pracę, gdyby nie podjęto działań antykryzysowych. Porozumienie weszło w życie 28 listopada 2020 r. z mocą wsteczną obowiązującą od 11 marca 2020 r. W ten sposób utrzymane zostały zasady opodatkowania obowiązujące przed pandemią, pomimo zmiany okoliczności faktycznych. W praktyce było to fikcją prawną, stworzoną na potrzeby dostosowania umowy do warunków w okresie pandemii<sup>16</sup>. Porozumienie zostało uchylone 30 czerwca 2022 r.<sup>17</sup>

## 2. DZIAŁANIA NA SZCZEBLU UNII EUROPEJSKIEJ

Umowa z 2003 r. w sposób szczegółowy określała kompetencje w zakresie naliczania wymiaru podatkowego przez organy skarbowe obu państw. Niemniej warto podkreślić, że od końca XX w. obserwowany jest wzrost liczby nieuczciwych lub agresywnych praktyk podatkowych, takich jak uchylanie się od opodatkowania lub przenoszenie zysków przez przedsiębiorstwa wielonarodowe. W takich warunkach nawet najbardziej precyzyjna umowa bilateralna nie doprowadzi do skutecznego egzekwowania obowiązku podatkowego, ponieważ osoby fizyczne oraz prawne mogą transferować dochody do innych jurysdykcji. W związku z tym intensywne działania przeciwko uchylaniu się od opodatkowania zostały podjęte na forum Unii Europejskiej. Zauważono, że ujednoczenie regulacji może przynieść większe korzyści w skali całej Wspólnoty. Najważniejszym powodem był kryzys finansowy z lat 2008–2009, którego skutki były widoczne na początku drugiej dekady XXI w. Wiele rządów poszukiwało dodatkowych przychodów fiskalnych, spoglądając w stronę utraczonych zysków podatkowych. Dodatkowo wprowadzenie regulacji było konsekwencją pojawiania się informacji na temat postępowania niektórych instytucji finansowych, m.in. skandalu związanego z bankiem UBS. Przy pomocy tzw. niezadeklarowanych rachunków umożliwiano klientom zatajanie dochodów, co prowadziło do uniknięcia

<sup>16</sup> *Wzajemne porozumienie z dnia 12.11.2020 dot. art. 15 ust. 1 oraz art. 19 ust. 1 w sprawie opodatkowania pracy zdalnej pracowników transgranicznych*, 12.11.2020 [online], <https://www.podatki.gov.pl/media/6433/agreement-ca-niemcy.pdf> (dostęp: 10.09.2023).

<sup>17</sup> *Wypowiedzenie wzajemnego porozumienia dot. art. 15 ust. 1 oraz art. 19 ust. 1 w sprawie opodatkowania pracy zdalnej pracowników transgranicznych*, 21.04.2022 [online], <https://www.podatki.gov.pl/media/8194/mutual-termination-kopia.pdf> (dostęp: 10.09.2023).



konieczności zapłaty podatków<sup>18</sup>. Zgodnie z szacunkami państwa członkowskie rocznie na nieuczciwych praktykach podatkowych tracą od 160 do 190 mld euro. Tylko w 2016 r. podatnicy z państw Unii Europejskiej posiadali ulokowany w tzw. strefach *offshore* (zwanym również rajami podatkowymi) kapitał o wartości 1,5 bln euro, co uszczupliło dochody podatkowe o 46 mld euro<sup>19</sup>. W konsekwencji instytucje Unii Europejskiej postanowiły stworzyć szerokie ramy współpracy, aby skuteczniej identyfikować nieuczciwe praktyki finansowe na terytorium Unii Europejskiej.

Mimo że formalnie pobór podatków należy do kompetencji państw członkowskich, działania w tym zakresie zostały przeniesione na poziom wspólnotowy w wyniku opublikowania siedmiu dyrektyw powszechnie znanych jako DAC (Directives on Administrative Cooperation). Ich najważniejszym elementem było wdrożenie skutecznej wymiany informacji finansowych pomiędzy organami skarbowymi poszczególnych państw członkowskich w odniesieniu do różnych rodzajów dochodów. Podstawę stanowiła opublikowana 15 lutego 2011 r. dyrektywa o numerze 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania. Wprowadzała ona obowiązkową automatyczną wymianę informacji pomiędzy państwami członkowskimi w zakresie pięciu kategorii korzyści majątkowych posiadanych przez podatników w innych państwach niż państwo ich rezydencji – dochodów z zatrudnienia, wynagrodzeń dyrektorów, świadczeń emerytalnych i rentowych, produktów ubezpieczeniowych i nieruchomości<sup>20</sup>. W latach 2014–2021 dyrektywa była zmieniana i rozszerzana sześciokrotnie w celu uwzględnienia informacji na temat rachunków finansowych (DAC2)<sup>21</sup>, interpretacji prawa podatkowego i uprzednich porozumień cenowych (DAC3)<sup>22</sup>, sprawozdań z podziałem na poszczególne kraje (DAC4)<sup>23</sup>, beneficjentów

<sup>18</sup> A. Hira, N. Gaillard, T. Cohn, *The Failure of Financial Regulation: Why a Major Crisis Could Happen Again*, Palgrave Macmillan Cham, New York 2019, s. 72–73, 209–211.

<sup>19</sup> Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 16 września 2021 r. w sprawie wdrożenia wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych: postępy, wyciągnięte wnioski i przeszkody do pokonania, Dz.Urz. UE C 117/13 z 11.03.2022, s. 3.

<sup>20</sup> Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, Dz.Urz. UE L 64/1 z 11.03.2011, s. 6.

<sup>21</sup> Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 359 z 16.12.2014, s. 1.

<sup>22</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015, s. 1.

<sup>23</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 146 z 3.06.2016, s. 8.



rzeczywistych (DAC5)<sup>24</sup>, podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (DAC6)<sup>25</sup> i platform cyfrowych (DAC7)<sup>26</sup>.

Kluczowe znaczenie dla funkcjonowania dyrektyw miało uznanie wymiany informacji w celach podatkowych za obowiązkową oraz konieczność wykonywania jej automatycznie po identyfikacji podatnika z rezydencją innego państwa członkowskiego. W rezultacie niemiecki organ administracji skarbowej po weryfikacji polskiego rezydenta podatkowego miał obowiązek przekazać Polsce informacje na temat jego dochodów. Było to znaczne rozszerzenie procedury wzajemnego porozumiewania się, ustanowionej w polsko-niemieckiej umowie z 14 maja 2003 r. Wcześniejsze zapisy prawne wskazywały jedynie na możliwość poinformowania drugiego państwa o takiej sytuacji, a czas przekazania danych wynosił maksymalnie trzy lata<sup>27</sup>. Dzięki dyrektywom DAC wzmocnieniu uległa weryfikacja informacji na temat dochodów podatnika uzyskanych nie tylko na terenie rodzimej jurysdykcji podatkowej, ale również za granicą.

Polsko-niemiecka współpraca na forum Unii Europejskiej uwidoczniła się najmocniej podczas przygotowywania dyrektywy DAC7, mającej na celu analizę dochodów transgranicznych uzyskiwanych za pośrednictwem platform cyfrowych. Wejście w życie regulacji było jednym z priorytetów niemieckiej prezydencji w Unii Europejskiej, która przypadała na drugą połowę 2020 r. Komisja Europejska pierwszy projekt dokumentu przedstawiła 16 lipca 2020 r. Już wtedy polski rząd wyraził pewne wątpliwości dotyczące zaproponowanych rozwiązań. Jednocześnie Polska podjęła decyzję o przygotowaniu opinii o wpływie DAC7 na jednolity rynek cyfrowy. W dokumencie wymieniono szereg słabych stron dyrektywy, m.in. w odniesieniu do ochrony danych osobowych, egzekucji obowiązków wobec platform cyfrowych zarejestrowanych w państwach trzecich czy pobierania niezbędnego dla celów podatkowych zakresu danych. Polskie stanowisko zostało ostatecznie wsparte przez Niemcy oraz kilka innych państw. W efekcie

<sup>24</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do dostępu organów podatkowych do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy, Dz. Urz. UE L 342 z 16.12.2016, s. 1.

<sup>25</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018, s. 1.

<sup>26</sup> Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 104 z 25.03.2021, s. 1; zob. też: C.G. Chukwudumogu, *The Regulation of Tax Competition: Rethinking „Harmful” Tax Competition in a Global Context*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2021, s. 17–20.

<sup>27</sup> Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec..., s. 22–23.

interwencji tekst dyrektywy opublikowany przez Komisję Europejską 22 marca 2021 r. odzwierciedlał najważniejsze polskie postulaty<sup>28</sup>.

Należy podkreślić, że zarówno Polska, jak i Niemcy były uznawane za awangardę państw członkowskich popierających wspólne działania i przykładających należytą staranność w procesie prawidłowej implementacji dyrektyw DAC do krajowych porządków prawnych. Znajduje to odzwierciedlenie w ocenie funkcjonowania wymiany informacji do celów podatkowych, przygotowywanej corocznie przez Komisję Europejską. Największe zastrzeżenia kierowane są do sześciu państw członkowskich – Cypru, Węgier, Irlandii, Luksemburga, Malty oraz Królestwa Niderlandów. Zdaniem Komisji organy administracji skarbowej w wymienionych państwach nie weryfikują z należytą starannością przepływów kapitału w celu unikania obowiązków podatkowych, a poziom bezpośrednich inwestycji zagranicznych w tych krajach można wyjaśnić jedynie w ograniczonej mierze rozmiarami rzeczywistej prowadzonej działalności gospodarczej<sup>29</sup>. Wobec Polski i Niemiec negatywne uwagi dotyczące implementacji i niewykonania żadnej z siedmiu dyrektyw DAC nie zostały dotychczas sformułowane.

Dodatkowo Polska od 2017 r. zaczęła domagać się podjęcia zdecydowanych działań wobec państw łamiących europejską solidarność, które są uważane za raje podatkowe w ramach Wspólnoty. Wielokrotnie wypowiadał się na ten temat premier Mateusz Morawiecki, szczególnie mocno atakując politykę Królestwa Niderlandów i formułując zarzuty o ułatwianiu wielkim korporacjom optymalizacji podatkowej. Polski rząd liczył w tej kwestii na wsparcie Niemiec. Właśnie w tym kontekście należy interpretować apel wystosowany na łamach niemieckiego dziennika ekonomicznego „Handelsblatt”. Premier Morawiecki przedstawił polskie propozycje radykalnej poprawy sprawiedliwości podatkowej. Ogniskowały się one wokół trzech filarów – publicznej kontroli nad polityką podatkową międzynarodowych koncernów i przejrzystości ich operacji finansowych, strategii podatkowych rozumianych jako partnerstwo pomiędzy państwami a uczciwymi przedsiębiorstwami oraz takich samych standardów dla opodatkowania we wszystkich jurysdykcjach i definitywnej czerwonej kartki dla tych krajów, które permanentnie ułatwiają transfery pieniędzy do rajów podatkowych. Zdaniem polskiego premiera „każde euro, które trafia do budżetu Holandii czy Luksemburga, oznacza stratę dziesiątek euro dla budżetów krajów, w których wypracowano zyski – na

<sup>28</sup> *Informacja dla Sejmu i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej o udziale Rzeczypospolitej Polskiej w pracach Unii Europejskiej w okresie lipiec-grudzień 2020 r. – przewodnictwo Niemiec w Radzie Unii Europejskiej*, s. 41–44, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/2CAA8C3C4E66F42EC-125866C003DC3F1/%24File/91> (dostęp: 12.09.2023).

<sup>29</sup> Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, Dz.Urz. UE C108/8 z 26.03.2021, s. 20.

przykład Polski, Niemiec, Francji, Czech czy Rumunii”<sup>30</sup>. Przedstawienie propozycji w niemieckiej prasie i podkreślenie kwoty, jaką Niemcy tracą na nieuczciwych praktykach państw Beneluksu, w zamyśle polskich władz miało skłonić rząd w Berlinie do reakcji. Propozycje nie spotkały się jednak z oczekiwaną odpowiedzią. Niemcy od wielu lat uważają za konieczne pogłębienie i poszerzenie wymiany informacji finansowych w celach podatkowych. Nie powinno to jednak być realizowane poprzez przygotowanie przepisów uderzających w konkretne państwa. W opinii niemieckiego rządu ocena wykonywania prawa przez państwa członkowskie należy do Komisji Europejskiej w ramach procedur obowiązujących w Unii Europejskiej.

Rząd w Berlinie opowiadał się za wprowadzeniem minimalnego podatku od osób prawnych w całej Unii Europejskiej w wysokości 15%. W założeniach miało to utrudnić globalnym korporacjom (szczególnie koncernom multimedialnym, takim jak Google, Amazon czy Facebook) księgowanie zysków w krajach o najbardziej dla nich korzystnych stawkach podatkowych<sup>31</sup>. Przyjęcie takiego rozwiązania wymagało zgody wszystkich państw członkowskich Unii Europejskiej. Podczas posiedzenia Rady Unii Europejskiej 6 kwietnia 2022 r. projekt dyrektywy w tej sprawie nieoczekiwanie zawetowała ówczesna wiceminister finansów Magdalena Rzeczkowska. Zgodnie z przedstawioną argumentacją Polsce zależy na całościowej reformie systemu i walce z rajami podatkowymi, natomiast podatek minimalny nie będzie miał znaczenia, jeśli wcześniej nie zostaną przyjęte przepisy dotyczące miejsca opodatkowania zysków, obligatoryjne dla wszystkich dużych firm. Takie stanowisko było pierwszą tak wyraźnie wyartykułowaną sprzecznością interesów pomiędzy Polską i Niemcami w kwestiach podatkowych na forum Unii Europejskiej. Informacje o blokadzie przez Polskę projektu odbiły się szerokim echem w niemieckiej prasie. W dzienniku „Die Welt” użyto nawet sformułowania o frustracji, jaka zapanowała w niemieckim urzędzie kanclerskim po decyzji Polski. Podatek minimalny był bowiem oczkiem w głowie kanclerza Olafa Scholza, który jeszcze jako minister finansów mocno zabiegał o przyjęcie takiego rozwiązania, korzystnego dla niemieckich finansów publicznych. Zgodnie z wyliczeniami monachijskiego Instytutu Ifo wpływy do budżetu federalnego z tytułu podatku mogłyby wynieść rocznie od 5,1 do nawet 6,7 mld euro. Federalny minister finansów Christian Lindner ubolewał, że „Europie nie udało się wysłać wspólnego

<sup>30</sup> *Polens Ministerpräsident verlangt null Toleranz gegen Nullbesteuerung*, 28.01.2021 [online], <https://www.handelsblatt.com/meinung/gastbeitraege/gastkommentar-polens-ministerpraesident-verlangt-null-toleranz-gegen-nullbesteuerung/26856428.html> (dostęp: 12.09.2023).

<sup>31</sup> M. Vera, *Germany Aims to Implement 15% Minimum Tax 'Quickly'*, 16.01.2022 [online], <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-01-16/germany-aims-to-implement-15-minimum-tax-quickly-wiwo#xj4y7vzkg> (dostęp: 30.09.2023).

sygnału w tej sprawie”<sup>32</sup>. Ostatecznie podczas kolejnego posiedzenia Rady Unii Europejskiej w czerwcu 2022 r. weto zostało wycofane, ponieważ postulaty, o które zabiegała Polska, wprowadzono do projektu dyrektywy<sup>33</sup>. Cała sprawa pokazała jednak, że uzgodnienie konkretnych rozwiązań prawnych, które będą wpływały na krajowe dochody fiskalne, może ujawniać sprzeczne interesy.

Z drugiej strony w Polsce spory rezonans wywołała propozycja złożona w sierpniu 2022 r. przez kanclerza Olafa Scholza, dotycząca stopniowego odchodzenia od warunku zgody wszystkich państw na zmiany wspólnotowych przepisów podatkowych. Zgodnie bowiem z art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, który odnosi się do podatków pośrednich, i art. 115, mającym zastosowanie do pozostałych podatków, przepisy są proponowane przez Komisję Europejską, ale uchwała je jednomyślnie Rada Unii Europejskiej<sup>34</sup>. Rola Parlamentu Europejskiego ogranicza się jedynie do przyjęcia stanowiska, które nie jest w żaden sposób wiążące. Propozycja reformy spotkała się z krytyką i obawami ze strony polskiego rządu, ponieważ ograniczenie jednomyślności może spowodować przyjmowanie takich norm prawnych, które będą korzystne dla najsilniejszych gospodarek Wspólnoty. Dodatkowo wskazywano, że polityka fiskalna stanowi jeden z najważniejszych elementów suwerenności, a podatki są głównym źródłem finansowania zadań publicznych realizowanych przez rząd<sup>35</sup>.

### 3. UZGODNIENIA MIĘDZYRZĄDOWE

Przywołane informacje wskazują na pojawiające się w latach 2020–2022 niewielkie różnice w podejściu do sposobów zwalczania nieuczciwych praktyk podatkowych. Oficjalnie jednak Polska i Niemcy bardzo mocno podkreślają wspólnotę interesów w celu wprowadzenia skutecznych i sprawiedliwych mechanizmów naliczania i poboru

<sup>32</sup> T. Kaiser, K. Seibel, *Blockade der weltweiten Mindeststeuer – Jetzt rächt sich Polen an Brüssel*, 5.04.2022 [online], <https://www.welt.de/wirtschaft/article238012895/Blockade-der-weltweiten-Mindeststeuer-Jetzt-raecht-sich-Polen-an-Bruessel.html> (dostęp: 19.09.2023).

<sup>33</sup> M. Roszak, *Nieoczekiwana zmiana miejsc. Teraz to Węgry, a nie Polska, wetują minimalny podatek od korporacji*, 20.04.2022 [online], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8464553,minimalny-podatek-od-korporacji-weto-polska-wegry-amerykanie-kpo.html> (dostęp: 20.09.2023).

<sup>34</sup> Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana, Dz.Urz. UE C326/01 z 26.10.2012, s. 48–49.

<sup>35</sup> D. Brössler, *Scholz fordert handlungsfähige EU*, 29.08.2022 [online], <https://www.sueddeutsche.de/politik/scholz-europaeische-union-prag-einstimmigkeitsprinzip-karls-universitaet-1.5647016> (dostęp: 20.09.2023); P. Leonarski, *Unia powinna odchodzić od jednomyślności w sprawach podatkowych? Olaf Scholz nakreślił wizję UE*, 17.09.2022 [online], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8538694,weto-jednomyslność-podatki-perspektywa-zmian-w-ue.html> (dostęp: 20.09.2023).

podatków. Znajduje to odzwierciedlenie w liczbie spotkań, wspólnych deklaracji i oświadczeń. Główny mechanizm polsko-niemieckich kontaktów ministerialnych, również w kwestiach fiskalnych, stanowią od 1997 r. konsultacje międzyrządowe. Właśnie w ramach tej formuły w kwietniu 2015 r. ministrowie finansów Mateusz Szczurek oraz Wolfgang Schäuble rozmawiali w Warszawie o intensyfikacji współpracy dwustronnej oraz na forum Unii Europejskiej. Zadeklarowano wówczas pogłębienie kooperacji na szczeblu eksperckim, obejmującej obszar podatkowy w celu wyeliminowania rozbieżności, jakie mają miejsce podczas interpretacji przepisów dotyczących podatników transgranicznych<sup>36</sup>.

Bardzo ważne ustalenia zostały poczynione podczas spotkania w Warszawie 2 listopada 2018 r. Ówcześni ministrowie finansów Polski i Niemiec Teresa Czerwińska i Olaf Scholz podpisali Wspólną deklarację w sprawie zwalczania szkodliwych praktyk podatkowych. W dokumencie podkreślono, że cyfryzacja i rozwój sztucznej inteligencji mogą znacząco zwiększyć produktywność, ale jednocześnie wpływają na intensyfikację praktyk unikania opodatkowania i oszustw fiskalnych. W związku z tym konieczne jest zapewnienie uczciwego i stabilnego środowiska gospodarczego. Zdaniem sygnatariuszy deklaracji osiągnięcie tego celu możliwe jest poprzez „ustanowienie takich systemów podatkowych, które będą sprzyjały produktywniej działalności, a jednocześnie zapobiegały próbom unikania opodatkowania przy użyciu sztucznych struktur”<sup>37</sup>. Tego typu sformułowanie należy odczytać w kontekście działań niektórych państw, akceptujących na swoim terytorium funkcjonowanie spółek specjalnego przeznaczenia, zakładanych w większości przez korporacje międzynarodowe. Takie przedsiębiorstwo zazwyczaj nie ma istotnej fizycznej obecności w danym kraju, ale odgrywa bardzo ważną rolę księgową w całej grupie kapitałowej. Przez ten podmiot „przepuszczane” są określone transakcje finansowe. W ten sposób do spółek specjalnego przeznaczenia ściągany jest kapitał z innych państw w celu obniżenia wymiaru podatkowego w jurysdykcjach, gdzie podatki dla przedsiębiorstw są wyższe<sup>38</sup>. Przyjmując deklarację, polski i niemiecki rząd zasygnalizowały determinację w walce z takimi praktykami.

Wspólna deklaracja zawierała także zapisy o kontynuowaniu współpracy Rządów Rzeczypospolitej Polskiej i Republiki Federalnej Niemiec w europejskich

<sup>36</sup> *Spotkanie ministrów finansów Polski i Niemiec*, 28.04.2015 [online], [https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset\\_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-polski-i-niemiec/pop\\_up?\\_101\\_INSTANCE\\_M1vU\\_viewMode=print](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-polski-i-niemiec/pop_up?_101_INSTANCE_M1vU_viewMode=print) (dostęp: 20.09.2023).

<sup>37</sup> *Joint Declaration of the Ministers of Finance of the Republic of Poland and the Federal Republic of Germany regarding taxation*, 2.11.2018 [online], s. 1, [https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=1d519d99-4c21-4f2d-b350-bd5a2de43b77&groupId=764034](https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=1d519d99-4c21-4f2d-b350-bd5a2de43b77&groupId=764034) (dostęp: 22.09.2023).

<sup>38</sup> T. Dagan, *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, Cambridge 2018, s. 28–30.

i międzynarodowych inicjatywach mających na celu walkę z erozją bazy podatkowej i przesuwaniem zysków. Kluczowym celem jest zapewnienie odpowiedniego i sprawiedliwego poziomu opodatkowania wszystkich uczestników jednolitego rynku. Jednocześnie podkreślono konieczność utrzymania konkurencyjności krajowych systemów podatkowych w świetle zmian zachodzących w skali międzynarodowej. Zobowiązano się do wymiany doświadczeń i korzystania wzajemnie z najlepszych praktyk administracji podatkowych<sup>39</sup>.

Kwestie podatkowe stały się również przedmiotem prac w ramach Trójkąta Weimarskiego. Niewątpliwą przewagą tej instytucji jest możliwość wymiany poglądów pomiędzy Francją i Niemcami, czyli dwoma państwami członkowskimi strefy euro, oraz Polską nienależącą do strefy. Słabszą stroną formatu jest natomiast brak narzędzi, aby poczynione ustalenia implementować w postaci norm do własnych porządków prawnych. W konsekwencji, analizując komunikaty płynące ze spotkań Trójkąta Weimarskiego, można odnieść wrażenie o dużym poziomie ogólności prezentowanych propozycji. Dla przykładu, podczas spotkania w lipcu 2015 r. ministrów finansów – Michela Sapina, Wolfganga Schäuble oraz Mateusza Szczurka – zaznaczono konieczność wypracowania zrównoważonych działań zapobiegających unikaniu płacenia podatków pośrednich i bezpośrednich. Nie przedstawiono jednak metod i środków koniecznych do zastosowania, aby osiągnąć wymierne rezultaty<sup>40</sup>.

Bardziej szczegółowe wnioski zaprezentowano po spotkaniu Trójkąta Weimarskiego w lutym 2017 r. Podkreślono wówczas potrzebę ściślejszej współpracy pomiędzy administracjami podatkowymi dla podniesienia efektywności w wykrywaniu i zwalczaniu nadużyć. Zadeklarowano wspólne stanowisko w kwestii uszczelniania systemu podatkowego na szczeblu europejskim, walkę z rajami podatkowymi oraz poprawę ścigalności podatku VAT<sup>41</sup>. Należy zaznaczyć, że Trójkąt Weimarski stanowi miejsce konsultacji w ważnych sprawach polityki europejskiej, a nie miejsce przygotowywania przepisów legislacyjnych. Niemniej, wypracowanie wspólnego stanowiska, nawet jeśli ma tylko charakter roboczy, może ułatwić w przyszłości finalizację konkretnej regulacji na płaszczyźnie Unii Europejskiej.

<sup>39</sup> *Joint Declaration of the Ministers of Finance...*, s. 1.

<sup>40</sup> *Spotkanie ministrów finansów Trójkąta Weimarskiego w Warszawie, 7.07.2015* [online], [https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset\\_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-trojkata-weimarskiego-w-warszawie/pop\\_up?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-trojkata-weimarskiego-w-warszawie/pop_up?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl) (dostęp: 22.09. 2023).

<sup>41</sup> *Francuski minister gospodarki i finansów Michel Sapin spotkał się ze swoimi odpowiednikami z Polski i Niemiec w formule Trójkąta Weimarskiego, 22.02.2017* [online], <https://pl.ambafrance.org/Francuski-minister-gospodarki-i-finansow-Michel-Sapin-spotkal-sie-ze-swoimi> (dostęp: 22.09.2023).



Wymienione inicjatywy dotyczyły w większości podatków bezpośrednich. Nie oznacza to jednak braku współpracy w obszarze podatków pośrednich, szczególnie w odniesieniu do podatku VAT. Ma to szczególne znaczenie w kontekście przeciwdziałania procederowi wyłudzenia VAT-u poprzez tworzenie tzw. karuzel, często przy udziale podmiotów z kilku państw członkowskich. Wychodząc naprzeciw temu wyzwaniu, 24 lipca 2020 r. zostało podpisane porozumienie pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej i Federalnym Ministerstwem Finansów RFN, dotyczące bezpośredniej transgranicznej wymiany informacji, choć wcześniej istniały już wspólnotowe mechanizmy zwiększania efektywności w walce z nieuczciwymi praktykami – państwa członkowskie polegały m.in. na informacjach dotyczących handlu wewnątrzspółnotowego przekazywanych przez inne administracje skarbowe. Formularze elektroniczne na potrzeby takiej wymiany zostały wprowadzone w lipcu 2013 r. Organy administracji podatkowych wykorzystywały informacje, aby na ich podstawie odmówić podmiotom gospodarczym prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego za zakup lub prawa do zwolnienia z VAT w odniesieniu do dostawy wewnątrzspółnotowej. Problemem była jednak terminowość odpowiedzi ze strony państw, do których wysyłano zapytania – w aż 41% przypadków odpowiedzi udzielane były po terminie. W związku z tym Polska i Niemcy zdecydowały się zacieśnić współpracę na podstawie bilateralnego porozumienia. Zakładało ono szybszą wymianę informacji pomiędzy administracjami podatkowymi i w rezultacie zwiększenie skuteczności zwalczania oszustw. Zapowiedziano również dzielenie się doświadczeniami na temat najlepszych praktyk w przeciwdziałaniu nadużyciom. Do monitorowania wykonywania porozumienia powołano specjalną polsko-niemiecką grupę roboczą<sup>42</sup>.

## PODSUMOWANIE

W miarę postępu technologicznego wzrasta częstotliwość i złożoność relacji gospodarczych, co jednocześnie prowadzi do problemów z ustaleniem właściwej jurysdykcji do celów podatkowych. Panuje powszechny konsensus co do tego, że wszystkie dochody powinny być opodatkowane w całości w odpowiednim państwie. W celu zwiększenia sprawiedliwości polityki fiskalnej, bez narażania na spadki produktywności, konieczna jest współpraca pomiędzy właściwymi organami administracji skarbowych. Tego typu działania były prowadzone pomiędzy Polską i Niemcami w ciągu ostatnich trzech dekad. Odpowiadając na postawione we wstępie pytanie

<sup>42</sup> *Polsko-niemieckie porozumienie o współpracy w zakresie zwalczania oszustw VAT*, 13.08.2020 [online], <https://www.gov.pl/web/kas/polsko-niemieckie-porozumienie-o-wspolpracy-w-zakresie-zwalczania-oszustw-vat> (dostęp: 22.09.2023).



badawcze, należy podkreślić, że zauważalnym zjawiskiem jest przeniesienie współpracy z poziomu relacji dwustronnych na płaszczyznę ponadnarodową w ramach Unii Europejskiej. O ile umowa z 2003 r. była klasycznym przykładem próby rozwiązania problemu w formie uzgodnień międzyrządowych, to w drugiej dekadzie XXI w. większość reform opierała się na dyrektywach przygotowanych przez Komisję Europejską. Oczywiście w tym okresie również występowały spotkania ministrów finansów, uzgodnienia i porozumienia, ale ich ustalenia ogniskowały się wokół podjęcia wspólnych działań na forum Wspólnoty. W ramach prowadzonej praktyki konsultacji międzyrządowych deklarowano dążenie do rozwinięcia współpracy podatkowej i działań na rzecz przeciwdziałania nieuczciwym praktykom podatkowym na terenie całej Unii Europejskiej. Generalnie polsko-niemiecka współpraca w dziedzinie zwalczania nieuczciwych praktyk podatkowych funkcjonowała bez większych problemów. Strony kierowały się tymi samymi priorytetami i zgadzały się w najważniejszych kwestiach, takich jak np. skuteczna wymiana informacji finansowych. Znalazło to odzwierciedlenie w niebudzącej zastrzeżeń Komisji Europejskiej implementacji dyrektyw DAC przez oba państwa. Różnice obserwowane były w podejściu do szczegółowych mechanizmów blokujących optymalizację podatkową stosowaną przez korporacje międzynarodowe oraz działań wobec państw określanych jako raje podatkowe. W konsekwencji należy być świadomym, że poszukiwanie dodatkowych dochodów fiskalnych w obliczu kryzysu gospodarczego może wpłynąć w przyszłości na ograniczenie ogólnego konsensusu pomiędzy Polską i Niemcami oraz większą artykulację własnych interesów, szczególnie w odniesieniu do kierunków rozwoju unijnych regulacji. Z drugiej strony, biorąc pod uwagę sposoby i środki stosowane przez nieuczciwych podatników, nieuniknione będzie poszukiwanie jeszcze bardziej szczegółowych rozwiązań, aby zapobiec procesowi erozji bazy podatkowej.

## BIBLIOGRAFIA

- Agreement between the Competent Authorities of the Federal Republic of Germany and the Republic of Poland*, 17.08.2015 [online], [https://www.podatki.gov.pl/media/1945/20150817\\_agreement\\_ca\\_niemcy.pdf](https://www.podatki.gov.pl/media/1945/20150817_agreement_ca_niemcy.pdf) (dostęp: 10.09.2023).
- Brössler D., *Scholz fordert handlungsfähige EU*, 29.08.2022 [online], <https://www.sueddeutsche.de/politik/scholz-europaeische-union-prageinstimmigkeitsprinzip-karls-universitaet-1.5647016> (dostęp: 20.09.2023).
- Chukwudumogu C.G., *The Regulation of Tax Competition: Rethinking „Harmful” Tax Competition in a Global Context*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham 2021.
- Cöllen B., *Polscy przedsiębiorcy w Bawarii*, 16.12.2008 [online], <https://www.dw.com/pl/polscy-przedsi%C4%99biorcy-w-bawarii/a-3873270> (dostęp: 8.09.2023).

- Dagan T., *International Tax Policy: Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, Cambridge 2018.
- Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG, Dz.Urz. UE L 64/1 z 11.03.2011.
- Dyrektywa Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 359 z 16.12.2014.
- Dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 146 z 3.06.2016.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/2258 z dnia 6 grudnia 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w odniesieniu do dostępu organów podatkowych do informacji dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy, Dz. Urz. UE L 342 z 16.12.2016.
- Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018.
- Dyrektywa Rady (UE) 2021/514 z dnia 22 marca 2021 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 104 z 25.03.2021.
- Francuski minister gospodarki i finansów Michel Sapin spotkał się ze swoimi odpowiednikami z Polski i Niemiec w formule Trójkąta Weimarskiego*, 22.02.2017 [online], <https://pl.ambafrance.org/Francuski-minister-gospodarki-i-finansow-Michel-Sapin-spotkal-sie-ze-swoimi> (dostęp: 22.09.2023).
- Hira A., Gaillard N., Cohn T., *The Failure of Financial Regulation: Why a Major Crisis Could Happen Again*, Palgrave Macmillan Cham, New York 2019.
- Informacja dla Sejmu i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej o udziale Rzeczypospolitej Polskiej w pracach Unii Europejskiej w okresie lipiec-grudzień 2020 r. – przewodnictwo Niemiec w Radzie Unii Europejskiej*, s. 41–44, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/2CAA8C3C4E66F42EC125866C003DC3F1/%24File/91> (dostęp: 12.09.2023).
- Joint Declaration of the Ministers of Finance of the Republic of Poland and the Federal Republic of Germany regarding taxation*, Warszawa 2018.

- Kaiser T., Seibel K., *Blockade der weltweiten Mindeststeuer – Jetzt rächt sich Polen an Brüssel*, 5.04.2022 [online], <https://www.welt.de/wirtschaft/article238012895/Blockade-der-weltweiten-Mindeststeuer-Jetzt-raecht-sich-Polen-an-Bruessel.html> (dostęp: 19.09.2023).
- Klauzula 183 dni*, <http://finansamt.pl/podwojne-opodatkowanie/klauzula-183-dni/> (dostęp: 9.09.2023).
- Leonarski P., *Unia powinna odchodzić od jednomyslności w sprawach podatkowych? Olaf Scholz nakreślił wizję UE*, 17.09.2022 [online], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8538694,weto-jednomyslność-podatki-perspektywa-zmian-w-ue.html> (dostęp: 20.09.2023).
- Lepiarz J., *Polskie firmy w Niemczech: zadowolone, ale jeszcze nieliczne*, 14.02.2018 [online], <https://www.dw.com/pl/polskie-firmy-w-niemczech-zadowolone-ale-jeszcze-nieliczne/a-42589091> (dostęp: 8.09.2023).
- Majka P., Rydzewska M., Wieleba I., *Zatrudnianie cudzoziemców. Aspekty prawne, pracownicze i podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Oświadczenie Rządowe z dnia 23.11.2004 r. w sprawie mocy obowiązującej Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisanej w Berlinie dnia 14.05.2003 r, Dz.U. z 2005 r. nr 12, poz. 91.
- Polens Ministerpräsident verlangt null Toleranz gegen Nullbesteuerung*, 28.01.2021 [online], <https://www.handelsblatt.com/meinung/gastbeitraege/gastkommentar-polens-ministerpraesident-verlangt-null-toleranz-gegen-nullbesteuerung/26856428.html> (dostęp: 12.09.2023).
- Polsko-niemieckie porozumienie o współpracy w zakresie zwalczania oszustw VAT*, 13.08.2020 [online], <https://www.gov.pl/web/kas/polsko-niemieckie-porozumienie-o-wspolpracy-w-zakresie-zwalczania-oszustw-vat> (dostęp: 22.09.2023).
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z 26 marca 2019 r. w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania, Dz.Urz. UE C108/8 z 26.03.2021.
- Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 16 września 2021 r. w sprawie wdrożenia wymogów UE dotyczących wymiany informacji podatkowych: postępy, wyciągnięte wnioski i przeszkody do pokonania, Dz.Urz. UE C 117/13 z 11.03.2022.
- Roszak M., *Nieoczekiwana zmiana miejsc. Teraz to Węgry, a nie Polska, wetują minimalny podatek od korporacji*, 20.06.2022 [online], <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8464553,minimalny-podatek-od-korporacji-weto-polska-węgry-amerkanie-kpo.html> (dostęp: 20.09.2023).

- Spotkanie ministrów finansów Polski i Niemiec*, 28.04.2015 [online], [https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset\\_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-polski-i-niemiec/pop\\_up?\\_101\\_INSTANCE\\_M1vU\\_viewMode=print](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-polski-i-niemiec/pop_up?_101_INSTANCE_M1vU_viewMode=print) (dostęp: 20.09.2023).
- Spotkanie ministrów finansów Trójkąta Weimarskiego w Warszawie*, 7.07.2015 [online], [https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset\\_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-trojkat-weimarskiego-w-warszawie/pop\\_up?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl](https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/zapowiedzi-prasowe/-/asset_publisher/M1vU/content/spotkanie-ministrow-finansow-trojkat-weimarskiego-w-warszawie/pop_up?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl) (dostęp: 22.09.2023).
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – wersja skonsolidowana*, Dz.Urz. UE C326/01 z 26.10.2012.
- Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Warszawie dnia 13 września 2011 r., Dz.U. z 2012 poz. 991.
- Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14.05.2003 r., Dz.U. z 2005 r. nr 12, poz. 90.
- Vera, M., *Germany Aims to Implement 15% Minimum Tax ‘Quickly’*, 16.01.2022 [online], <https://www.bloomberg.com/news/articles/2022-01-16/germany-aims-to-implement-15-minimum-tax-quickly-wiwo#xj4y7vzkg> (dostęp: 30.09.2023).
- Wesołowska E., *Samozatrudnienie za Odrą się opłaca. 100 tys. polskich firm powstało w Niemczech*, 16.11.2011 [online], <https://praca.gazetaprawna.pl/artykuly/566267,samozatrudnienie-za-odra-sie-oplaca-100-tys-polskich-firm-powstalo-w-niemczech.html> (dostęp: 8.09.2023).
- Wykaz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania*, 22.08.2022 [online], <https://www.podatki.gov.pl/podatkowa-wspolpraca-miedzynarodowa/wykaz-umow-o-unikaniu-podwojnego-opodatkowania/> (dostęp: 9.09.2023).
- Wypowiedzenie wzajemnego porozumienia dot. art. 15 ust. 1 oraz art. 19 ust. 1 w sprawie opodatkowania pracy zdalnej pracowników transgranicznych, Berlin 2022.
- Wzajemne porozumienie z dnia 12.11.2020 dot. art. 15 ust. 1 oraz art. 19 ust. 1 w sprawie opodatkowania pracy zdalnej pracowników transgranicznych, Berlin 2020.
- Zarb B.J., *Double Tax Treaties*, „The CPA Journal” 2011, Vol. 81 (3).

## POLSKO-NIEMIECKA WSPÓŁPRACA W OBSZARZE ZWALCZANIA NIEUCZCIWYCH PRAKTYK PODATKOWYCH I PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA. ANALIZA WYBRANYCH ZAGADNIĘĆ

### Streszczenie

Ścisłe i oparte na zaufaniu stosunki polsko-niemieckie współkształtuje również współpraca w obszarze podatków transgranicznych. Najważniejszym dokumentem będącym podstawą prawną regulującą kwestie współpracy podatkowej jest Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku z 14 maja 2003 r. Niemniej, tworzenie efektywnych mechanizmów prawidłowego naliczania podstawy opodatkowania jest również wynikiem wieloletnich dwustronnych uzgodnień i porozumień pomiędzy przedstawicielami administracji publicznej oraz ministerstw Polski i Niemiec. Od kiedy regulacje kwestii podatkowych stały się przedmiotem intensywnych prac na forum instytucji Unii Europejskiej, oba państwa zgłaszały inicjatywy mające usprawnić i zreformować proponowane przez Komisję Europejską przepisy. W ciągu 30 lat zakres uzgodnień i porozumień nie budził większych zastrzeżeń po obu stronach Odry bez względu na ich formułę – bilateralną lub multilateralną. Współpraca przynosiła wymierne korzyści dla obu państw, generując większe dochody podatkowe niż samodzielne zwalczanie nadużyć. Pewną rysę na wręcz modelowej kooperacji stanowią zauważalne w ostatnich latach odmienne propozycje zgłaszane przez przedstawicieli Polski i Niemiec, które nie spotykają się z aprobatą rządu drugiego państwa. Są one rezultatem różnic w podejściu do procesu przeciwdziałania erozji bazy podatkowej w Unii Europejskiej. Nie powodują one zagrożenia dla przyjętych już rozwiązań, natomiast proces negocjowania nowych przepisów wspólnotowych może w przyszłości w większym stopniu niż dotychczas uwzględniać partykularne interesy gospodarcze.

**Słowa kluczowe:** Polska, Niemcy, unikanie opodatkowania, podatki, współpraca podatkowa

## POLISH-GERMAN COOPERATION IN THE AREA OF COMBATING UNFAIR TAX PRACTICES AND DOUBLE TAXATION. ANALYSIS OF SELECTED ISSUES

### Abstract

Trust-based Polish-German relations are also co-shaped by cooperation in the area of cross-border taxation. The most important document that constitutes the legal

basis for tax cooperation is Agreement between the Federal Republic of Germany and the Republic of Poland for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital dated May 14, 2003. Nevertheless, the creation of effective mechanisms for the correct calculation of the tax base is also the result of years of bilateral agreements and understandings between representatives of public administration and ministries of Poland and Germany. Since the regulation of tax issues became the subject of intensive work at the forum of the European Union institutions, both countries have put forward initiatives to improve and reform the regulations proposed by the European Commission. Over the past 30 years, the scope of arrangements and agreements has not raised any major concerns, regardless of their formula – bilateral or multilateral. Cooperation has brought tangible benefits to both countries, generating more tax revenue than fighting fraud on its own. However, in recent years it is noticeable that different proposals have been made by representatives of Poland and Germany, which do not meet the approval of the other country's government. They are the result of differences in approach to the process of counteracting the erosion of the tax base in the European Union. They do not cause a threat to the solutions already adopted, while the process of negotiating new EU regulations may in the future take into account particular economic interests to a greater extent than before.

**Keywords:** Poland, Germany, tax avoidance, taxes, tax cooperation

**Cytuj jako:**

Matras T., *Polsko-niemiecka współpraca w obszarze zwalczania nieuczciwych praktyk podatkowych i podwójnego opodatkowania. Analiza wybranych zagadnień*, „Myśl Ekonomiczna i Polityczna” 2023, nr 3(78), s. 192–212. DOI: 10.26399/meip.3(78).2023.23/t.matras

**Cite as:**

Matras T. (2023). 'Polish-German Cooperation in the Area of Combating Unfair Tax Practices and Double Taxation: Analysis of Selected Issues'. *Myśl Ekonomiczna i Polityczna* 3(78), 192–212. DOI: 10.26399/meip.3(78).2023.23/t.matras