

Uniwersytet Wrocławski
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Katedra Prawa Finansowego
ekonomia, tryb stacjonarny, I stopnia

Rafał Kowalski

„Nieszczelny system podatkowy – zagrożenia i kierunki zmian polityki fiskalnej w Polsce”

Praca licencjacka
napisana pod kierownictwem
dra hab. Pawła Borszowskiego, prof. nadzw. UWr

Wrocław 2018

WSTĘP	3
1. ZAŁOŻENIE „SZCZELNEGO” SYSTEMU PODATKOWEGO	5
1.1. Pojęcie i kryteria „szczelności” systemu podatkowego.....	5
1.2. Efektywność ekonomiczna systemu podatkowego w świetle ekonomicznej analizy prawa podatkowego	8
2. OBSZARY „NIESZCZELNOŚCI” W SYSTEMIE PODATKOWYM JAKO ZAGROŻENIE DLA POLITYKI FISKALNEJ PAŃSTWA	14
2.1. Zakres „nieszczelności” systemu podatkowego	14
2.2. Luka podatkowa w podatku od towarów i usług	14
2.3. Luka podatkowa w podatku akcyzowym.....	17
2.4. Luka podatkowa w podatku dochodowym od osób prawnych.....	18
3. METODYKA „USZCZELNIANIA” SYSTEMU PODATKOWEGO	22
3.1. Efektywność fiskalna administracji skarbowej.....	22
3.2. Sposoby ograniczania luki podatkowej	23
3.2.1. Mechanizmy przeciwdziałania „nieszczelności” w podatku od towarów i usług	26
3.2.2. Mechanizmy przeciwdziałania „nieszczelności” w podatku akcyzowym.....	41
3.2.3. Mechanizmy przeciwdziałania „nieszczelności” w podatku dochodowym od osób prawnych.....	48
4. „PRZYJAZNY SYSTEM PODATKOWY” A „OPRESYJNY SYSTEM PODATKOWY”	58
4.1. Konstrukcja racjonalnego systemu podatkowego.....	58
4.2. Kierunki działań fiskalnych państwa	60
ZAKOŃCZENIE	70
WYKAZ ŹRÓDEŁ	73

Wstęp

Każdego roku na poziomie wpływów podatkowych budżet państwa traci kilkadziesiąt miliardów złotych. Miarą tej straty jest tzw. luka podatkowa, która wyraża stopień rozbieżności między wpływami teoretycznie należnymi budżetowi państwa a wpływami rzeczywiście osiągniętymi w ramach jego funkcji fiskalnej.

Przedmiotem rozważań w niniejszej pracy będzie analiza występującej w prawie podatkowym tendencji, którą zwykło się powszechnie nazywać „uszczelnianiem systemu podatkowego”. Jest to reakcja na te zachowania obrotu prawnego-gospodarczego, które można kwalifikować jako nadużycia systemu podatkowego. Praca stanowi zestawienie możliwych środków reakcji prawnej na zaistnienie w obrocie zdarzeń, których konsekwencją jest naruszenie lub zagrożenie naruszenia interesów finansowych państwa, w tym w szczególności wystąpienie zjawiska określanego normatywnie w dogmatyce prawa karnego jako uszczuplenie podatków. W pracy poruszona zostanie problematyka możliwych sposobów przeciwdziałania „nieszczelności” w systemie podatkowym, ze wskazaniem mechanizmów właściwych dla konstrukcji prawnej i specyfiki określonego podatku. W pracy dokonana zostanie ocena kierunku działań fiskalnych państwa.

Wywód prowadzony będzie w następującym układzie konstrukcyjnym:

- *primo*, wskazanie zagrożeń dla interesów finansowych państwa poprzez rozpoznanie przyczyn „nieszczelności” w systemie podatkowym,
- *secundo*, metodyka ograniczania luki podatkowej w konstrukcji prawnej określonych podatków,
- *tertio*, ocena działań państwa w dziedzinie opodatkowania w odpowiedzi na zlokalizowane obszary nadużyć.

Niniejsza praca składa się z następujących rozdziałów:

- rozdział 1. założenie „szczelnego” systemu podatkowego,
- rozdział 2. obszary „nieszczelności” w systemie podatkowym jako zagrożenie dla polityki fiskalnej państwa,
- rozdział 3. metodyka „uszczelniania” systemu podatkowego,
- rozdział 4. „przyjazny system podatkowy” a „opresyjny system podatkowy”.

W rozdziale 1. pod rozważę zostanie poddane samo pojęcie tzw. szczelnego systemu podatkowego, ze wskazaniem nie tylko jego cech prawnych, ale również kryteriów efektywności ekonomicznej. W rozdziale 2. określony zostanie zakres „nieszczelności”

systemu podatkowego, z poddaniem analizie rozkładu jego luki podatkowej. Wskazane zostanie, jakie działania podejmowane są w obrocie prawnogospodarczym w celu zmniejszenia wysokości obciążeń podatkowych. Za największe obecnie zagrożenie dla systemu finansowego uznać należy zjawisko tzw. luki VAT-owskiej. Jej analiza będzie stanowić zasadniczą część niniejszej pracy. Rozdział 3. to zestawienie środków przeciwdziałania „nieszczelności” systemu podatkowego, które są możliwe do zastosowania na poziomie indywidualnego podatnika oraz na poziomie działań publicznych państwa. Ta część pracy stanowić będzie omówienie spectrum instrumentów prawnych, których zastosowanie może przyczynić się do „uszczelnienia” systemu podatkowego – wychodząc od zmian techniki realizacji zobowiązania podatkowego, poprzez działania sprawdzające, analityczne i kontrolne, a kończąc na egzekwowaniu realizacji podatku na poziomie penalnym. W rozdziale 4. dokonana zostanie ocena przyjętego kierunku działań polityki fiskalnej w Polsce, z wnioskowaniem na podstawie przyjętej metodyki „uszczelniania” systemu podatkowego. W ujęciu komparatystycznym przedstawiony zostanie model obowiązujący i tzw. przyjazny system podatkowy według doktryny ekonomii.

Celem niniejszej pracy jest wskazanie efektywnego prawnie i ekonomicznie kształtu systemu podatkowego. Warunkiem koniecznym istnienia takiego systemu jest niewątpliwie skuteczne przeciwdziałanie zjawisku luki podatkowej. W pracy zostaje wysunięta hipoteza, że przedstawione środki tego przeciwdziałania to w przewadze metody niekorzystne dla podatnika.

Przedmiot pracy przedstawiony zostanie w ujęciu interdyscyplinarnym, z dostrzeżeniem silnych związków istniejących pomiędzy prawem podatkowym a procesami ekonomicznymi. W analizie zastosowane zostaną metody poznania ekonomicznego i prawniczego, z uwzględnieniem dogmatycznej, prawnoteoretycznej, a także ekonomicznej metody badawczej.

Wybór tematu podyktowany jest chęcią zabrania głosu w aktualnej debacie nad kształtem systemu podatkowego.

1. Założenie „szczelnego” systemu podatkowego

1.1. Pojęcie i kryteria „szczelności” systemu podatkowego

Dogmatyka prawa nie konstruuje pojęcia „szczelnego” systemu podatkowego. Jest to sformułowanie języka potocznego, pozaprawna kategoria opisu systemu podatkowego. Prawną kategorią opisu systemu finansowego jest natomiast pojęcie efektywności, na co wskazuje ustawodawca chociażby w art. 68 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹. Dyspozycja normy odkodowanej z treści tego przepisu stanowi o powinności realizacji celów i zadań publicznych – w tym w zakresie gromadzenia środków pieniężnych – w sposób zgodny z prawem, oszczędny, terminowy i efektywny.

Należy przyjąć, że „szczelność” jest to pewna subkategoria pojęciowa w ramach szerszego pojęcia efektywności. Efektywność bowiem rozpatrywać można w dwóch aspektach²: *primo* - jako efektywność organizacyjną (*organizational effectiveness*), która wyraża ujęcie jakościowe, *secundo* - jako wydajność (*organizational performance*), która przyjmuje rozumowanie ilościowe. Jakościowe ujęcie efektywności skoncentrowane jest bowiem na realizacji założonych celów – tymi celami w organizacji systemu danin publicznych są cele fiskalne i społeczno-gospodarcze. Efektywność w ujęciu ilościowym z kolei zorientowana jest na mierzalne wyniki działań względem nakładów – koncentruje się zatem na osiągniętych wpływach środków pieniężnych do budżetu państwa przy określonym zorganizowaniu systemu gromadzenia dochodów.

Należy stwierdzić zatem, że kategoria „szczelności” nosi desygnaty pojęcia wydajności w wyżej wskazanym znaczeniu, ponieważ odnosi się do kategorii mierzalnych wyników procesu gromadzenia dochodów podatkowych. Pojęciem przeciwnym temu terminowi jest tzw. luka podatkowa, która jest miarą „nieszczelności” w systemie podatkowym. W wariancie arytmetycznym jest to różnica między podatkiem teoretycznie należnym (teoretyczne dochody budżetu państwa) a podatkiem faktycznie pobranym (rzeczywiste wpływy)³. Jest to zatem wielkość opisana nie w sposób kwalitatywny jako nieprawidłowa realizacja celów, ale w sposób kwantytatywny – jako policzalna wielkość odpływu środków pieniężnych, które potencjalnie miał osiągnąć budżet państwa.

¹ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2077).

² A. Pyszka, *Istota efektywności. Definicje i wymiary*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, Nr 230/2015, s. 15.

³ Uzasadnienie do rządowego projektu z dnia 28 października 2016 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, RPU VIII, poz. 965.

Opisywanie postulowanego kształtu systemu podatkowego za pomocą kategorii pojęciowej „szczelności” może budzić pewne wątpliwości terminologiczne, których źródło leży w pozanormatywnym charakterze tego określenia. Jednakże wątpliwości te oddala fakt, że o dozwolonym stosowaniu tej kategorii opisu świadczy odwoływanie się do tego terminu przez organy administracji państwowej jako do *ratio legis* zmian prawa podatkowego, a także wprowadzanie go do języka prawniczego przez Naczelny Sąd Administracyjny. Potwierdza to zastosowanie pojęcia w wyroku z dnia 17 lutego 2016⁴, w którym ów sąd stwierdza, że zapewnienie szczelności systemu podatkowego leży w gestii samego ustawodawcy, a nie organów administracji publicznej. To ustawodawca, dążąc do możliwie pełnej wydajności systemu podatkowego, korzysta z władzy legislacyjnej w zamiarze poprawy egzekwowania realizacji zobowiązania podatkowego. Zauważyć należy, że w ostatnim czasie taka tendencja objawia się w stosowaniu przez ustawodawcę techniki równoległej legislacji zmian ustaw podatkowych (tzw. pakiet rozwiązań uszczelniających⁵). Dostrzec należy, iż reagując wielokierunkowo na podatkowo relewantne zdarzenia zaistniałe w obrocie gospodarczym, buduje ustawodawca model „szczelności” w sposób systemowy. Jest to bowiem pewien stan abstrakcyjny i idealny. Definiując „szczelny” system podatkowy, można mówić tylko o określonym stopniu braku odpływu środków z systemu przy koniecznym założeniu wystąpienia możliwych strat. Koncepcja „szczelnego” systemu podatkowego wyraża zatem pewien stan postulowany. Budując go należy odpowiedzieć na pytanie, gdzie w systemie występują tzw. luki podatkowe, a więc takie jego ogniwa, przez które ma miejsce „ucieczka” środków pieniężnych należnych budżetowi państwa.

Rozpatrując na poziomie logiczno-językowym kategorię „szczelności” systemu podatkowego, będzie to przymiotnik określający zbiór pożądaných parametrów, właściwości czy przymiotów opisywanego obiektu – czyli systemu podatkowego jako złożonej kategorii ekonomiczno-prawnej. System podatkowy jako narzędzie ekonomiczne to ogół podatków, których nakładanie wywołuje zmianę w sytuacji dochodowej i majątkowej podmiotów – wpływa bowiem na ich zbiór budżetowy, podejmowanie działań gospodarczych oraz na decyzje o poziomie konsumpcji i oszczędzania⁶. System podatkowy w znaczeniu prawnym (system prawa podatkowego) to z kolei zbiór zasad ustalania i pobierania podatków, które służą przede wszystkim przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej

⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2016 r., II FSK 3585/13, CBOSA.

⁵ Uzasadnienie do rządowego projektu z dnia 28 października 2016 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, RPU VIII, poz. 965.

⁶ S. Owsiak, *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. PWN, Warszawa 2002, s. 155.

innych podmiotów⁷ oraz zaspokojeniu popytu na pieniądź sektora publicznego zgodnie z warunkami ustawowymi i w prawnie unormowanej procedurze transferu środków pieniężnych. Ogół podatków w danym państwie (jako kategoria ekonomiczna) wzajemnie ze sobą skorelowanych o uregulowanej procedurze ustalania i poboru (jako kategoria prawna) tworzy system podatkowy. W teorii prawa wskazuje się, iż konstrukcja systemu prawnego musi realizować dwa kluczowe postulaty. Po pierwsze, jest to zupełność systemu prawnego⁸, a więc brak luk prawnych, która oznacza, iż dla każdego stanu faktycznego, który zaistnienie w rzeczywistości społeczno-gospodarczej, istnieje określona jego kwalifikacja wyrażona w aktach normatywnych. Po drugie, jest to niesprzeczność systemu prawnego⁹, która polega na wewnętrznym uporządkowaniu elementów w tym układzie tak, aby żaden z nich nie mógłby być traktowany zarazem jako teza i antyteza.

Wskazać należy zatem, że obszar fiskalny musi być zakreślony na każdy podatkowo relewantny ruch strumieni pieniężnych. Kwalifikacja prawno-podatkowego stanu faktycznego musi natomiast być określona w taki sposób, aby w określonych obszarach opodatkowania regulacja prawna, opierając się na relacji uzupełniania, nie powodowała konkurencji podatków, a przez to wielokrotnego opodatkowania tego samego stanu. Wymogi prawne stawiane systemowi podatkowemu to zatem przejrzystość, zwartość i logiczność poszczególnych konstrukcji prawnych¹⁰. Analizując pojęcie „szczelnego” systemu podatkowego, ocenie będzie poddawana realizacja postulatu zupełności systemu prawa, w tym systemu prawa podatkowego. Będzie to bowiem weryfikacja tego, czy istnieje jakiś obszar niedoregulowania, a więc czy ustawodawca zawsze i w odpowiedni sposób reaguje na ruch strumieni pieniężnych, którego efektem są lub miałyby być określone dochody budżetowe. Jest to zatem ocena prawidłowości oddziaływania zwrotnego w układzie prawo podatkowe-obrót gospodarczy.

Stwierdzić należy, że faktyczna struktura opodatkowania w państwie to wynik konfrontacji, z jednej strony, interesu publicznego opartego na kryterium skuteczności polityki fiskalnej oraz, z drugiej strony, interesu prywatnego wyznaczającego kryterium społecznej akceptacji polityki fiskalnej. Wskazać należy, iż prawo podatkowe to prawo ingerencyjne we własność jednostki, która pozostaje względem państwa w relacji

⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Wyd. C.H.Beck, Warszawa 2016, s. 4.

⁸ A. Bator, [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Wyd. Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa 2008, s. 178.

⁹ Tamże, s. 163.

¹⁰ R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Wyd. Oficyna a Wolters Kluwer bussines, Warszawa 2009, s. 48.

nieekwiwalentnego przesuwania się środków pieniężnych¹¹. Źródłem tej relacji jest władztwo podatkowe, które oznacza ingerencję w komercyjne stosunki podziału wynikające z ekonomicznych praw rządzących procesami produkcji i wymiany. Zauważyć należy, że niewyważenie rozmiarów tej ingerencji, a więc przeważanie kryterium skuteczności nad kryterium społecznej akceptacji polityki fiskalnej, może wywołać skutek odwrotny wobec zamiaru „uszczelniania” systemu podatkowego. Jako że pomiędzy państwem a jednostką nawiązuje się tetyczny stosunek społeczny¹², którego konsekwencją jest podział wypracowanych środków pieniężnych pomiędzy ogółem a jednostką, to znoszenie obowiązków wynikających z treści tego stosunku będzie charakteryzować się określonym poziomem tolerancji ingerencji państwa w majątkowe efekty pracy jednostki. Miarą tej tolerancji jest więc kryterium społecznej akceptacji polityki fiskalnej, istotne w wyznaczeniu granic systemu podatkowego.

Uznać należy zatem, iż aby zwiększyć „szczelność” systemu podatkowego, czyli przybliżać wpływy rzeczywiste do teoretycznych, należy konstruować system modelowy w oparciu o następujące kryteria:

- a) postulat skutecznych i tanich metod poboru podatku,
- b) postulat prostoty systemu prawa podatkowego i pewności rozwiązań prawnych,
- c) postulat dogodności opodatkowania.

Niewątpliwie tak ukształtowany system podatkowy będzie miał zdolność do pozyskiwania należnych państwu danin publicznych.

1.2. Efektywność ekonomiczna systemu podatkowego w świetle ekonomicznej analizy prawa podatkowego

W literaturze przedmiotu jako wymogi ekonomiczne stawiane systemowi podatkowemu wskazuje się możliwość wyboru właściwych źródeł podatków, momentu poboru podatku, podmiotów podatku i wysokości podatku¹³. Wyznacza to ekonomiczne granice opodatkowania. Niewykraczanie poza ich obszar stanowi gwarancję efektywności systemu podatkowego, a więc jego wydajności, dając możliwość skutecznego pozyskiwania wpływów budżetowych. Ustawodawca podatkowy, który jest niejako związany ekonomicznymi granicami opodatkowania, nie może ignorować rynkowych mechanizmów rządzących procesami produkcji i wymiany, wkraczając w gospodarkę w taki sposób, że efektem tego

¹¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 19.

¹² Tamże, s. 20.

¹³ R. Wolański, *System podatkowy w Polsce...*, s. 48.

byłoby niezachowanie sprawności (wydajności gospodarczej)¹⁴ czy to w mikro-, czy to w makroskali. Stwierdzić należy, że w gospodarce rynkowej efektywność ekonomiczna warunkowana jest działaniem mechanizmu rynkowego opartego na prawie popytu i podaży. W oparciu o informacje rynkowe dokonuje się bowiem właściwa alokacja zasobów ekonomicznych. Podatek stanowi w istocie przeciwieństwem ceny¹⁵. W doktrynie ekonomii przyjmuje się, iż nałożone ciężary podatkowe prowadzą do zniekształcenia relacji cenowych, co wywołuje zmianę w zachowaniach podmiotów na rynku – zarówno producentów, jak i konsumentów¹⁶. Każdy producent dąży do maksymalizacji zysku, a każdy konsument stara się maksymalizować swoją użyteczność czerpaną z konsumpcji. Doktryna ekonomii wyraża pogląd, że gospodarka osiąga wówczas optimum efektywności alokacyjnej w sensie Pareto¹⁷. Podatek jest tym narzędziem, które wyprowadza gospodarkę ze stanu optimum efektywności ekonomicznej. Wymuszając nierynkową alokację zasobów, podatek ogranicza możliwość maksymalizacji zysku przez producentów oraz możliwość maksymalizacji użyteczności konsumpcyjnej przez konsumentów. Sytuację tę nazywa się w teorii ekonomii społeczną utratą dobrobytu (*deadweight loss*). Jest to bowiem utrata sumy nadwyżki producentów i nadwyżki konsumentów, jaka wystąpiłaby przy alokacji optymalnej. Niewątpliwie konieczne jest zatem, aby wpływ podatku na decyzje podmiotów występujących na rynku był możliwie nieznaczny. Jest to warunek utrzymania gospodarki w stanie równowagi na rynkach czynników produkcji (możliwość maksymalizacji zysku przez producentów) i poszczególnych produktów (możliwość maksymalizacji użyteczności przez konsumentów). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że konstrukcja efektywnego ekonomicznie systemu podatkowego polega na takim kształtowaniu jego struktury, aby zminimalizować straty w dobrobycie¹⁸. Są one bowiem konsekwencją zniekształcenia relacji cenowych przez podatek (przeciwieństwo ceny), któremu nie odpowiada wzajemne zindywidualizowane świadczenie ze strony państwa. Zjawisko to wyjaśnić można za pomocą wykresu społecznego kosztu opodatkowania w podatkach pośrednich (rys. 1):

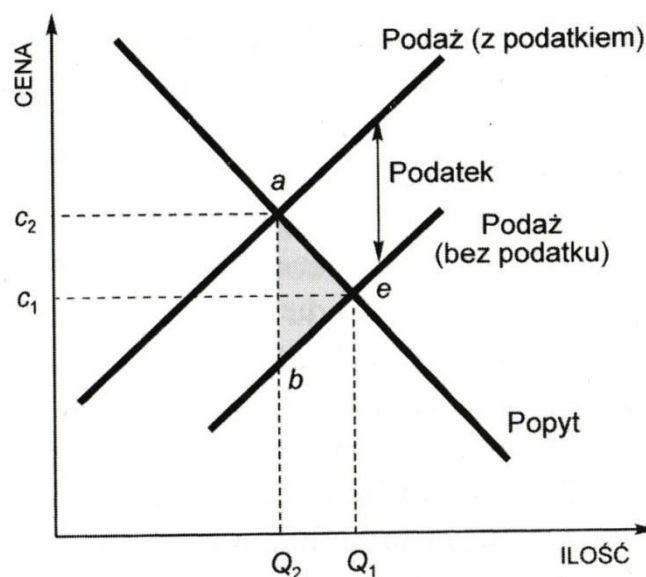
¹⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 6.

¹⁵ Tamże, s. 14.

¹⁶ M. Mazurek-Chwiejczak, *Efektywny ekonomicznie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań*, „Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4/2016, s. 781.

¹⁷ P. Samuelson, W. Nordhaus, *Ekonomia*, Wyd. PWN, Warszawa 2004, s. 443.

¹⁸ M. Mazurek-Chwiejczak, *Efektywny ekonomicznie system podatkowy...*, s. 781.



Rys. 1. Zbędna strata społeczna wywołana podatkiem.

Źródło: R. Milewski, E. Kwiatkowski, *Podstawy ekonomii*, PWN, Warszawa 2015, s. 211.

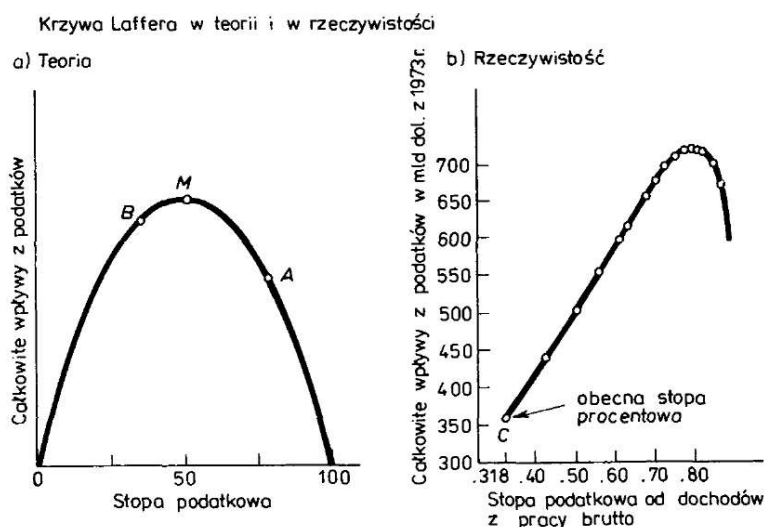
Analizując wskazaną zależność dojść należy do konkluzji, iż *przed wprowadzeniem podatku cenę równowagi (C_1) wyznaczał punkt przecięcia krzywej podaży z krzywą popytu (e). Podatek (o wysokości ab) podnosi cenę sprzedawanego dobra do wysokości (C_2). Przy wyższej cenie popyt ulega obniżeniu (z Q_1 do Q_2). Społeczną stratę spowodowaną wprowadzeniem podatku stanowi zakreślone pole trójkąta abe ¹⁹. Uznać należy zatem, że wprowadzenie podatku powoduje zniekształcenie naturalnego mechanizmu rynkowego, czego konsekwencją są straty społeczne w postaci chociażby wyższej ceny i mniejszych rozmiarów produkcji.*

Zauważyć należy, iż pozostawanie w relacji braku wzajemności świadczeń nie jest właściwe dla stosunków prawnoprawnych sfery gospodarczej. Uznając konieczność istnienia podatku w systemie prawno-gospodarczym, stwierdzić należy, odwołując się do doktryny Adama Smitha²⁰, że poziom obciążeń podatkowych nie może być zbyt wysoki. Im większa jest strata w dobrobycie producentów i konsumentów, tym w wyższym stopniu podmioty te są skłonne do próby unikania czy uchylania się od opodatkowania, powiększając lukę podatkową. Doktryna ekonomii posługuje się pojęciem tzw. mnożnika podatkowego, który przedstawia wpływ zmian wielkości podatków na zmiany wielkości dochodu narodowego. Jest to bowiem iloraz przyrostu dochodu narodowego i przyrostu podatków. Zagadnienie to wykracza poza ramy niniejszej pracy. Jednakże dla pełności analizy wskazać należy na prawidłowość, iż podwyższenie stawek podatku oznacza odpowiednio większe

¹⁹ R. Milewski, E. Kwiatkowski, *Podstawy ekonomii*, Wyd. PWN, Warszawa 2015, s. 210.

²⁰ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Wyd. PWN, Warszawa 1954, s. 584 i nast.

obniżenie rozporządzalnego dochodu osobistego podatnika, które, skutkując zmniejszeniem jego poziomu wydatków konsumpcyjnych, prowadzi w ostateczności do obniżenia masy dobrobytu określanej jako Produkt Narodowy Netto. Z tych powodów w teorii ekonomii podaży Laffera i ekonomii keynesowskiej wyrażany jest pogląd o konieczności ograniczenia obciążeń podatkowych. Jako argument na to wskazuje się w literaturze przedmiotu prawidłowość określaną jako tzw. teoretyczna krzywa Laffera (rys. 2a) oraz rzeczywista krzywa Laffera zwana krzywą Don Fullertona (rys. 2b). Jest to bowiem zależność między stopą procentową a dochodami podatkowymi. Zobrazować ją można za pomocą wykresu:



Rys. 2ab. Teoretyczna i rzeczywista krzywa Laffera.

Źródło: P. Samuelson, W. Nordhaus, *Ekonomia*, tom 2, Wyd. PWN, Warszawa 1998, s. 254.

Przedstawiona na rys. 2a zależność zwana krzywą Laffera oparta jest na hipotezie, że po przekroczeniu akceptowalnego poziomu obciążeń podatkowych (tzw. optimum opodatkowania) dalszy wzrost stopy oprocentowania skutkuje spadkiem wpływów budżetowych z podatków. Jeśli stopa procentowa wzrasta powyżej punktu maksymalnych wpływów podatkowych (punkt M na rys.2a), to *efekt hamujący przeważa nad efektem wzrostu wpływów*²¹. Podatnik będzie wówczas unikał bądź uchylał się od opodatkowania. Z kolei na rys. 2b oś krzywej Laffera z rys. 2a uległa wyraźnemu pochyleniu w prawo (tzw. rzeczywista krzywa Laffera). Zakładając bowiem, że obecna stopa procentowa znajduje się w punkcie C, to punkt maksymalnych przychodów będzie znajdować się daleko od niej na prawo. Prowadzi to do wniosku, iż nieznaczne zmiany stóp procentowych będą miały w przybliżeniu proporcjonalne wpływy na dochody. Szczegółowa analiza prawidłowości zwanej krzywą

²¹ P. Samuelson, W. Nordhaus, *Ekonomia*, tom 2, Wyd. PWN, Warszawa 1998, s. 254.

Laffera wykracza poza ramy niniejszej pracy. Jednakże stwierdzić należy, że jest ona argumentem za utrzymywaniem umiarkowanego poziomu fiskalizmu przy możliwie nieznacznej zmienności stopy oprocentowania. Wystąpienie tzw. nadmiernego fiskalizmu stymuluje u podmiotów rynkowych podejmowanie ruchów w zakresie własnego majątku, które udaremniłyby wykonanie zobowiązania podatkowego, powiększając lukę podatkową.

Podatek, jako że jest elementem zewnętrznym wobec mechanizmu rynkowego, stanowi niewątpliwie silny instrument oddziaływania na koniunkturę gospodarczą. Jego ekonomiczne funkcjonowanie w gospodarce wymaga oceny efektywności wprowadzającej go regulacji prawnej, która, co istotne, powinna być dostosowana do zachodzących procesów ekonomicznych. Regulacja podatku jako kategorii ekonomiczno-prawnej wymaga niewątpliwie przyjęcia odmiennych metod poznania prawniczego niż metody standardowe. Specyfika przedmiotu regulacji daje bowiem podstawy do zastosowania metody badawczej zwanej ekonomiczną analizą prawa. Metoda ta polega na podporządkowaniu skutków norm prawnych zasadom rachunku użyteczności²². Uznać należy, iż prawa nie należy postrzegać tylko przez pryzmat sprawiedliwości, ale także przez pryzmat skutków działania prawa podatkowego na efektywną alokację zasobów ekonomicznych. Metodę tę rozpatruje się w dwóch płaszczyznach²³: *primo*, jako pozytywną ekonomiczną analizą prawa oraz *secundo*, jako normatywną ekonomiczną analizę prawa. Podejście pozytywne przyjmuje za przedmiot badań przewidywanie efektów regulacji na funkcjonowanie gospodarki. W prawie podatkowym przedmiotem tym będzie ocena skutków gospodarczych wprowadzenia bądź uchylecia danego podatku albo zmian w prawnej konstrukcji podatku - szczególnie co do podwyższenia lub obniżenia stawki podatkowej. Z kolei według podejścia normatywnego zadaniem ekonomicznej analizy prawa jest wskazywanie propozycji zmian prawnych, ekonomicznie korzystniejszych dla jednostek życia społecznego. W prawie podatkowym będzie to urzeczywistnianie założeń modelowego systemu podatkowego.

Problematykę ekonomicznej analizy prawa w polskiej filozofii prawa rozważał m.in. Jerzy Stelmach, wysuwając sześć twierdzeń o prawie jako o fakcie ekonomicznym²⁴. Niewątpliwie należy uznać ich odniesienie do prawa podatkowego.

²² J. Stelmach, *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawniczych*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2007, s. 13.

²³ Por.: J. Beldowski, K. Metelska-Szaniawska, *Ekonomiczna analiza prawa (Law & Economics) – Wprowadzenie*, [w:] R. Cooter, T. Ulen, *Ekonomiczna analiza prawa*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. XIX–XXII.

²⁴ J. Stelmach, *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawniczych...*, s. 13-16.

W twierdzeniu pierwszym Stelmach wskazuje, że prawo to realnie istniejące fakty, które mają albo wprost, albo poprzez wykładnię charakter ekonomiczny (*to co stanowi o istocie prawa daje się zredukować do faktów o charakterze ekonomicznym*)²⁵. W twierdzeniu drugim autor ten wyraża zasadę maksymalizacji dobrobytu społecznego w warunkach optymalnej alokacji zasobów (*prawo powinno być w sensie ekonomicznym efektywne*)²⁶. W twierdzeniu trzecim Stelmach odwołuje się do koncepcji „niewidzialnej ręki”, zgodnie z którą podmiot, kierując się egoizmem, dąży do maksymalizacji funkcji użyteczności (*twórcą i podmiotem prawa jest homo oeconomicus*)²⁷. Czwarte twierdzenie oparte jest na zależności, że narzędziem zaspokojenia interesu własnego jest zaspokojenie interesu cudzego w warunkach wspólnych działań, które reguluje prawo (*istnienie (obowiązywanie) prawa można uzasadnić przy użyciu narzędzi (teorii) stosowanych przy analizie ekonomicznej*)²⁸. W twierdzeniu piątym Stelmach daje wyraz teorii sprawiedliwości jako wymianie korzyści ekonomicznych (*przy pomocy narzędzi ekonomicznych daje się zbudować spójną teorię sprawiedliwości*)²⁹. Twierdzenie szóste to postulat pierwszeństwa analizy ekonomicznej prawa przed innymi metodami badawczymi (*analiza ekonomiczna jest uprzywilejowanym (bądź uprawnionym) typem metody prawniczej*)³⁰.

Zauważyć należy, iż zastosowanie ekonomicznej analizy prawa umożliwia zatem ocenę prawidłowości oddziaływania zwrotnego w układzie prawo podatkowe-obrót gospodarczy. Przyjąć należy, iż przewidując skutki ekonomiczne wprowadzanych rozwiązań prawnych, ustawodawca podatkowy będzie w stanie lepiej dostosować je do występujących w gospodarce zjawisk podatkowo relewantnych, a przy tym jego ingerencja w efekty działalności jednostek będzie wyważona regułami proporcjonalności.

²⁵ J. Stelmach, *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach...*, s. 13-15.

²⁶ Tamże.

²⁷ Tamże.

²⁸ Tamże.

²⁹ Tamże.

³⁰ Tamże.

2. Obszary „nieszczelności” w systemie podatkowym jako zagrożenie dla polityki fiskalnej państwa

2.1. Zakres „nieszczelności” systemu podatkowego

Tworząc założenia tzw. szczelnego systemu podatkowego przyjąć należy, że nie jest możliwe zbudowanie takiej konstrukcji normatywnej, która zapewniałaby „szczelność” systemu *in extenso*. Realizując koncepcje modelowe zyskuje ustawodawca pewnego rodzaju gwarancję, że stopień braku odpływu środków z systemu podatkowego będzie możliwie większy. O ile teoretycznie ustawodawca może skutecznie przeciwdziałać konsekwencjom deliktów nadużycia systemu podatkowego, podejmując rozwiązania prewencyjne przeciw ich wystąpieniu lub reakcyjne po ich zaistnieniu, o tyle nie sposób wyeliminować na poziomie prewencji możliwość wystąpienia dla systemu podatkowego ujemnych skutków błędu, chociażby w samowymiarze, który zaistniał zupełnie poza wolą podatnika.

Stwierdzić należy, że istnienie luk podatkowych jest następstwem rozbieżności na styku dwóch zjawisk: dynamika procesów gospodarczych a statyka i sztywność regulacji prawnych. Zmienność procesów ekonomicznych zostawia bowiem prawo w warunkach opóźnionej reakcji i opóźnionego dostosowywania się do praktyk obrotu gospodarczego. Prowadzi to do stwierdzenia, że największe luki podatkowe kształtują się w zakresie działalności gospodarczej, w ramach której na etapie transakcji wymiany handlowej – zdeterminowanych kryteriami zyskowności producentów i użyteczności konsumentów – może dochodzić do nadużyć systemu podatkowego.

Za główne obszary „nieszczelności” w systemie podatkowym należy uznać:

- *primo*, lukę podatkową w podatku od towarów i usług,
- *secundo*, lukę podatkową w podatku akcyzowym,
- *tertio*, lukę podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych.

Prezentowane ujęcie problemu będzie zorientowane na zagadnienie luki podatkowej determinowanej profesjonalnym obrotem gospodarczym.

2.2. Luka podatkowa w podatku od towarów i usług

Według analiz firmy doradczej PwC w 2017 r. na poziomie wpływów podatkowych z podatku od towarów i usług budżet państwa stracił szacunkowo ponad 39 mld zł³¹. Miarą tej straty jest tzw. luka VAT-owska. Nie wykształciła się jednorodna definicja tego pojęcia.

³¹ <https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-10-19-pwc-luka-vat-2017.html> [dostęp 16.03.2018].

Według Komisji Europejskiej³² to *rozbieżności między teoretycznymi (obliczonymi w świetle wszystkich aktualnych ustaw i przepisów) a rzeczywistymi wpływami z podatku VAT*. Według Urzędu podatkowego Stanów Zjednoczonych IRS (ang. *Internal Revenue Service*)³³ przez lukę podatkową rozumie się *wysokość zobowiązań podatkowych podatników [aut. - danego podatku], które nie zostają na czas uregulowane*. Według Ministerstwa Finansów Republiki Słowackiej³⁴ *luka podatkowa [aut. – w danym podatku] stanowi różnicę między podatkiem rzeczywiście zapłaconym i podatkiem, który powinien być zapłacony, jeśli wszystkie osoby fizyczne i prawne zadeklarowały swoje czynności i transakcje we właściwy sposób, w zgodzie z literą prawa i duchem praw*.

Analizując w oparciu o układ przyczynowy zjawisko luki podatkowej w podatku od wartości dodanej wskazać należy na następujące problemy:

- po pierwsze, różnicowanie stawek podatku VAT na towary podobne,
- po drugie, brak efektywności fiskalnej Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie kontroli i poboru podatku VAT należnego,
- po trzecie, wadliwe stosowanie przez podatników VAT techniki samoobliczenia podatku, które to błędy nie zostały rozpoznane w toku czynności sprawdzających,
- po czwarte, nieopodatkowanie tzw. remanentu likwidacyjnego³⁵, o którym stanowi art. 14 ust. 1 upu, czyli brak opodatkowania towarów przy likwidacji działalności spółki bądź zaprzestania działalności przez osobę fizyczną,
- po piąte, wykroczenia i przestępstwa podatkowe³⁶ przeciwko obowiązkom podatkowym w podatku VAT oraz przestępstwa przeciwko wiarygodności faktur³⁷.

Dokonując pewnej gradacji wskazanych przyczyn luki podatkowej w tym podatku, wskazać należy, iż największym zagrożeniem dla systemu podatkowego są delikty uchylania się od opodatkowania, gdy podatnik nie ujawnia przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 54 KKS) oraz oszustwa podatkowe w zamiarze tzw. wyłudzenia VAT, gdy podatnik zaniża podstawę opodatkowania. Dla pełności analizy należy wskazać sytuacje, w których

³² Decyzja Komisji 98/527/WE z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT (...) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej, dokument nr C(1998) 2202 (Dz. Urz. WE L 234 z 21.08.1998, str. 39).

³³ Internal Revenue Service, <http://www.irs.gov/uac/The-Tax-Gap> [dostęp 20.02.2018].

³⁴ <http://www.finance.gov.sk/> [dostęp 20.02.2018].

³⁵ M. Militz, *Zasada opodatkowania konsumpcji. Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego*, [w:] M. Bącal i in., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, System informacji prawnej LEX.

³⁶ Wykroczenia i przestępstwa skarbowe określone w ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U z 2017, poz. 2226), zwaną dalej jako „KKS”.

³⁷ Przestępstwa określone w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2017 r., poz. 2204), zwaną dalej jako „KK”.

dochodzi do konkretyzacji znamion tego czynu. Mogą być one bowiem realizowane poprzez podanie nieprawdziwych danych podatkowych (art. 56 § 1 KKS), nierzetelne wystawienie faktury VAT (art. 62 § 2 KKS), bezpodstawnny zwrot podatku (art. 76 § 1 KKS), podanie w fakturze nieprawdy (art. 271a § 1 KK) czy też fałszowanie dokumentów faktur VAT (art. 270a § 1 KK).

Niewątpliwie do realizacji znamion wskazanych czynów dochodzi najczęściej w sytuacji transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy i wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów. Ramy niniejszej pracy nie pozwalają na szczegółową analizę tego zagadnienia od strony prawnokarnej. Jednakże dla pełności analizy wskazać należy w tym miejscu, do jakich praktyk wyłudzeń dochodzi w obrocie prawnogospodarczym. Wyróżnić można bowiem trzy mechanizmy wyłudzeń³⁸:

- *primo*, niezadeklarowanie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- *secundo*, fikcja wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
- *tertio*, karuzela VATowska.

W praktyce niezadeklarowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów nabywca rozpoznaje transakcję wewnątrzwspólnotowej dostawy wysyłanych lub transportowanych towarów jako ich nabycie na terytorium państwa przeznaczenia, ale nie dokonuje zgłoszenia nabycia prawa do rozporządzania towarami. Następnie odsprzedaże nabyte towary, nie odprowadzając podatku VAT należnego z tytułu sprzedaży krajowej. Wskazany mechanizm jest skuteczny tylko wtedy, gdy wewnątrzwspólnotowy dostawca nie złoży deklaracji dokonanej transakcji, która, jako ujawniona w systemie VIES, zostanie rozpoznana przez organy podatkowe w państwie nabywcy jako wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów. Bardziej złożony mechanizm wyłudzenia podatku występuje w przypadku drugiej praktyki - fikcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Dostawca dokonuje bowiem najpierw nabycia towarów w kraju, po czym pozoruje transakcję wywozu towarów do podstawionej spółki zależnej w innym państwie członkowskim. Po swojej stronie transakcji dostawca deklaruje w zestawieniu podsumowującym wewnątrzwspólnotową dostawę, a po stronie podstawionej spółki wykazuje wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów w kraju siedziby tej spółki. W pozornej transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów wykorzystuje dostawca mechanizm tzw. „zera na granicy”. Transakcja ta opodatkowana jest bowiem stawką 0% z prawem odliczenia podatku VAT naliczonego z faktur zakupowych od

³⁸ T. Pobiański, W. Śliż, *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1/2007.

dostawców lokalnych. Dostawca wnosi następnie do organu podatkowego o zwrot bezpośredni podatku VAT naliczonego. Dostawca w pozornej transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy nie dokonuje zatem w ogóle wywozu towarów do innego państwa członkowskiego, lecz sprzedaje je na rynku krajowym bez obciążenia podatkiem VAT (tzw. znikający podatnik). Jeszcze bardziej rozbudowany schemat wyłudzenia podatku VAT występuje w przypadku przestępstwa karuzelowego, który działa w oparciu o metodę podziału ról podmiotów zaangażowanych w oszustwo podatkowe. Jako uczestników karuzeli podatkowej należy wskazać bowiem znikającego handlowca, ludzi-słupy, bufory oraz brokera³⁹. Kluczowa rola w tym procederze przypisywana jest tzw. znikającemu handlowcowi (ang. *missing trader*), który nie dokonuje zgłoszenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, prowadzi dalsze dostawy towarów w kraju, od faktur je dokumentujących nie odprowadza podatku VAT należnego, a po osiągnięciu planowanych zysków z dokonanej dostawy towarów „znika” z rynku. W jego miejsce podstawieni są tzw. ludzie-słupy, czyli osoby, które rzekomo kierują procederem wyłudzenia podatku VAT, prowadzonym w rzeczywistości przez znikającego handlowca. Kolejną kategorią podmiotów są tzw. bufory, czyli podmioty podstawione do pozornej transakcji, przez których łańcuch znikający handlowiec przerzuca nabyte towary – sprzedając je po zaniżonej cenie, co skutkuje niższym podatkiem do zapłaty. W ten sposób znikający handlowiec zaciera związki z ostatnim ogniwem łańcucha – brokerem, który dokonuje odsprzedaży zakupionych po zaniżonej cenie towarów za granicę w ramach transakcji wewnątrzwspólnotowej dostawy, a następnie wnosi do organu podatkowego o zwrot bezpośredni podatku naliczonego z faktur zakupowych od dostawców lokalnych. We wskazanych procedurach wyłudzeń najczęściej wykorzystywane są towary objęte stawką podstawową podatku VAT. Wskazać należy, że skutkiem oszustw podatkowych jest zaburzenie wolnej konkurencji na rynku wewnętrznym, ponieważ towar nieobjęty stawką VAT jest oferowany na rynku po znacznie niższej cenie.

2.3. Luka podatkowa w podatku akcyzowym

Nadużycie systemu podatkowego można zaobserwować również w odniesieniu do konstrukcji podatku akcyzowego. Wskazać należy bowiem, że istotą akcyzy, której należy przypisać charakter limitacyjny, jest ujemne oddziaływanie na popyt na tzw. antydobry oraz ograniczenie wysokiej akumulacji zysku z wyrobów niskocennych. Bariere popytu ma stanowić cena wyrobu akcyzowego, którą determinuje w znacznym zakresie narzut podatku

³⁹ W literaturze można spotkać się z innymi klasyfikacjami podmiotów zaangażowanych w przestępstwo karuzelowe.

akcyzowego na cenę wynikającą z jednostkowego kosztu wytworzenia. Należy bowiem zauważyć, iż to zaburzenie w strukturze ceny końcowej towaru proporcji między ceną samego surowca a obciążenia wyrobu akcyzą niewątpliwie może skłaniać podmiot prowadzący skład podatkowy do ukrywania go jako przedmiotu opodatkowania.

Wobec wyrobów akcyzowych zastosował ustawodawca instytucję tzw. szczególnego nadzoru podatkowego, czyli zespołu czynności kontrolnych zapewniających limitację ilości wyrobów akcyzowych dostarczanych w określonej jakości na rynek i, co istotne, nie bez opodatkowania stawką akcyzy. Luka podatkowa w podatku akcyzowym powstanie, kiedy produkcja i obrót wyrobami akcyzowymi uwolni się spod szczególnego nadzoru podatkowego.

Należy wskazać, że nadużycie konstrukcji podatku akcyzowego przyjmuje najczęściej formę fikcji zużycia wyrobu akcyzowego do produkcji innych wyrobów albo fikcji ubytków niektórych wyrobów akcyzowych, których produkcja odbywa się w składzie podatkowym. W rzeczywistości bowiem ani zużycie wyrobu akcyzowego, ani straty wyrobu akcyzowego nie miały miejsca i wyrób trafił jako nieopodatkowany do obrotu w tzw. szarej strefie. Nadużycie to może przyjąć także formę fikcji zdolności produkcyjnych składu podatkowego, którego moce przerobowe są w rzeczywistości wyższe niż ujawnione. Umożliwia to bowiem podmiotowi prowadzącemu skład podatkowy produkować wyroby w większej ilości niż wynikająca z ujawnionych zdolności produkcyjnych, które to ilości zostaną wyprowadzone ze składu podatkowego jako nieopodatkowane.

W powyższych sytuacjach wyrób akcyzowy jako nieobjęty stawką akcyzy jest wyprowadzony ze składu podatkowego w drodze wydania wyrobu akcyzowego o zakończonej procedurze zawieszenia poboru akcyzy bez uprzedniego jego oznaczenia znakami akcyzy (art. 63 KKS) bądź z jego oznaczeniem podrobionymi znakami akcyzy (art. 67 KKS).

2.4. Luka podatkowa w podatku dochodowym od osób prawnych

Kolejnym ogniwem „nieszczelności” systemu podatkowego jest luka w podatku dochodowym od osób prawnych. Problem ten należy rozbić na dwie płaszczyzny analizy:

- *primo*, granice konkurencji podatkowej jako szczególnej formy optymalizacji podatkowej,
- *secundo*, granice innej optymalizacji podatkowej, w tym agresywnej optymalizacji podatkowej.

Stwierdzić należy, że luka podatkowa w podatku dochodowym od osób prawnych wystąpi wtedy, kiedy wskazane granice przesuną się skrajnie w górę – powodując wystąpienie w pierwszym przypadku szkodliwej konkurencji podatkowej, a w przypadku drugim zaistnienie znamion uchylania się od opodatkowania.

W pierwszej płaszczyźnie analizy, a więc granic konkurencji podatkowej, ekstremum to tzw. ukryta dywidenda transferu. W literaturze zjawisko to nazywane jest jako tzw. przerzucanie dochodów za pomocą cen transferowych⁴⁰, stosowanych pomiędzy podmiotami powiązanymi, szczególnie spółkami grupy kapitałowej. Taka struktura organizacyjna pozwala na przenoszenie części inwestycji pomiędzy podmiotami powiązanymi, które to inwestycje zostaną następnie opodatkowane w państwie o korzystniejszej stawce podatku dochodowego. Podmiot krajowy tworzy bowiem za granicą podmiot zależny lub rozpoczyna działalność w innym państwie w formie oddziału, stosując we wzajemnych rozliczeniach z tym podmiotem tzw. ceny transferowe, które nierzadko nie są cenami rynkowymi. Rodzi to zagrożenie, że podatek zapłacony od operacji będzie w istocie niższy niż podatek, który byłby należny w państwie rezydencji spółki macierzystej. W mechanizmie przerzucania dochodów wykorzystywane są przede wszystkim raje podatkowe, w których tworzone są podmioty zależne. W literaturze⁴¹ jako przykłady tej działalności podaje się sytuacje, gdy podmiot krajowy tworzy w oazie podatkowej spółkę dystrybucyjną lub towarzystwo ubezpieczeniowe, których dochód pozostanie tam nieopodatkowany lub opodatkowany w minimalnym zakresie. W doktrynie⁴² wskazuje się techniki wykorzystania cen transferowych do przeniesienia zysku z bardziej do mniej opodatkowanych obszarów. Wśród nich wyróżnić należy:

- po pierwsze, zawyżanie kosztów produkcji zagranicznej spółki-córki, co skutkuje zmniejszeniem opodatkowania dochodów w spółce nabywającej,
- po drugie, zaniżenie wartości towarów przenoszonych do spółki-córki, co zmniejsza opodatkowanie przychodów ze sprzedaży towarów w wyniku finansowym spółki-matki,
- po trzecie, zawyżanie wartości usług nabytych od zagranicznej spółki-córki, które, mając charakter niematerialny, są trudne do wyceny (np. *know-how*),
- po czwarte, zawyżanie stóp procentowych i opłat gwarancyjnych, którego skutkiem jest osiągnięcie zysku powyżej wielkości stóp rynkowych,

⁴⁰ E. Kołodziejska, *Architektura transfer pricingu w dobie optymalizacji podatkowej*, [w:] M. Jamróży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX

⁴¹ Tamże.

⁴² Tamże.

- po piąte, alokacja ogólnych kosztów prowadzenia działalności grupy w zagranicznej spółce córce, która odciaża wynik finansowy spółki-matki,
- po szóste, centralne zarządzanie finansami, w którym transfery klasyfikowane są jako pożyczki dla podmiotu powiązanego.

Celem stosowania cen transferowych, które nierzadko różnią się znacznie od przeciętnych cen rynkowych, jest przede wszystkim maksymalizacja zysku w grupie spółek przy zmniejszeniu obciążeń podatkowych. Podkreślenia wymaga fakt, iż konkurencja podatkowa prowadzi do strat budżetu państwa i naruszenia zasad sprawiedliwego opodatkowania, zakłócając swobodę przepływ kapitału i warunki konkurencji na rynku wewnętrznym.

W drugiej płaszczyźnie analizy, a więc granic innej optymalizacji podatkowej, skrajnym zastosowaniem optymalizacji jest uchylanie się od opodatkowania. Jej granice wyznacza treść norm prawnych⁴³, które warunkują stosowanie określonych metod zmniejszenia obciążeń podatkowych. W literaturze przedmiotu działania optymalizujące określa się jako strategia podatkowa „ucieczki przed podatkiem”, która może przejawiać się w dwojaki sposób⁴⁴: jako unikanie opodatkowania (przy wykorzystaniu legalnych form operacji gospodarczych) oraz jako uchylanie się od opodatkowania (przy wykorzystaniu metod niezgodnych z obowiązującym prawem) - o którym jest mowa w tej części pracy. Jeśli środkiem osiągnięcia korzyści podatkowej jest wykorzystanie narzędzi nielegalnych, to mamy zatem do czynienia ze zjawiskiem uchylania się od opodatkowania, które stanowi oszustwo podatkowe. Oszustwem podatnika jest sytuacja, gdy *podatnik zafałszowuje wymiar zobowiązania podatkowego poprzez dokonanie niezgodnego z podatkowo-prawnym stanem faktycznym wymiaru zobowiązania podatkowego czy też przedstawia organowi niezgodne ze stanem rzeczywistym dane dotyczące przedmiotu lub podstawy opodatkowania, na podstawie których organ wydaje niezgodną z podatkowo-prawnym stanem faktycznym decyzję wymiarową*⁴⁵. Stosując ujęcie szerokie tego pojęcia, za główne formy tego czynu relewantne na poziomie podatku dochodowego od osób prawnych należy wskazać⁴⁶: *primo*, zatajenie przedmiotu opodatkowania, które polega na prowadzeniu pozarolniczej działalności gospodarczej bez zgłoszenia stanu aktualizacji obowiązku podatkowego bądź nieujawnianiu części dochodów przez zarejestrowanych podatników, *secundo*, zatajenie rachunkowe,

⁴³ J. Wyciśłok, *Wstęp*, [w:] Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Wyd. C.H.BECK, Warszawa 2013, System informacji prawnej LEX.

⁴⁴ Tamże, s. 8.

⁴⁵ J. Wyciśłok, *Optymalizacja podatkowa (i społeczna) a kryzys gospodarczy*, [w:] Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Wyd. C.H.BECK, Warszawa 2013, System informacji prawnej LEX.

⁴⁶ Tamże.

którym jest nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, w tym zawyżanie kosztów uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych oraz *tertio*, transakcje pozorne, a więc operacje gospodarcze, na potrzeby których tworzy się fikcyjne spółki. Dla pełności analizy ująć należy zjawisko uchylania się od opodatkowania w systematyce regulacji kodeksu karnego skarbowego. Jest to oszustwo podatkowe wskazane w rozdziale 6 kodeksu. Ustawodawca określa znamiona tego czynu w art. 54 KKS. Uchylanie się od opodatkowania to bowiem sytuacja, gdy podatnik nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, narażając przez to podatek na uszczuplenie. Jest to czyn indywidualny, którego podmiotem może być wyłącznie podatnik, dokonany jako czyn kierunkowy umyślnie w zamiarze bezpośrednim. Przedmiotem ochrony w art. 54 KKS jest należna państwu danina publiczna.

Konsekwencją występowania praktyk szkodliwej konkurencji podatkowej, w warunkach której wystąpi nieopodatkowanie dochodu w kraju źródła, jak również zjawiska uchylania się od opodatkowania, kiedy podatek zostanie narażony na uszczuplenie, jest powstawanie luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych.

3. Metodyka „uszczelniania” systemu podatkowego

3.1. Efektywność fiskalna administracji skarbowej

Przez metodykę „uszczelniania” systemu podatkowego należy rozumieć ustalony przez ustawodawcę zbiór metod kontrreakcji na wystąpienie niepożądanych, z punktu widzenia interesu fiskalnego państwa, zdarzeń w obrocie społeczno-gospodarczym, a także jako kształtowanie efektywnej w sensie ekonomicznym konstrukcji systemu podatkowego poprzez modyfikację jego instytucji prawnych, które to działania mieszczą się w ramach przyjętej konwencji – czy to w kierunku korzyści dla fiskusa, czy to w kierunku korzyści dla podatnika.

Dążąc do poprawy egzekwowania należności podatkowych ustawodawca stosuje w ostatnim czasie technikę równoległej legislacji nowelizacji ustaw podatkowych. Jest to tzw. pakiet ustaw, który obejmuje zazwyczaj zmiany w trzech obszarach:

- *primo*, zmiany ogólnego prawa podatkowego, tj. nowelizacja ordynacji podatkowej,
- *secundo*, zmiany szczegółowego prawa podatkowego, tj. nowelizacja ustawy podatkowej regulującej konstrukcję prawną konkretnego podatku,
- *tertio*, zmiany części szczególnej kodeksu karnego lub kodeksu karnego skarbowego.

Celem takiego rozwiązania jest bowiem oddziaływanie synergiczne na tzw. błędy rynku. Przyjąć należy bowiem, iż sprawność systemu podatkowego – z ekonomicznego i prawnego punktu widzenia – podlega ocenie według dwóch kryteriów, które powinny wystąpić łącznie. Są to bowiem efektywność ekonomiczna konstrukcji systemu podatkowego (omówiona w rozdz. 1.2) oraz efektywność fiskalna administracji podatkowej. Uznać należy, że wskazane składowe systemu modelowego są od siebie zależne na zasadzie wzajemności. Warunkiem efektywności ekonomicznej konstrukcji systemu podatkowego jest bowiem występowanie efektywności fiskalnej administracji podatkowej – i na odwrót.

Przez efektywność fiskalną administracji podatkowej⁴⁷ należy rozumieć *stopień sprawności administracji danin publicznych w skutecznym zabezpieczeniu wpływów podatkowych, skutkującym zmniejszeniem rozmiarów luki podatkowej i takiej redystrybucji dochodów, która przyczynia się do zrównoważonego rozwoju kraju w długim okresie*⁴⁸. Efektywność fiskalną administracji podatkowej rozpatrywać można na dwóch poziomach: po pierwsze, na płaszczyźnie efektywności fiskalnej terenowych organów administracji rządowej

⁴⁷ Przez pojęcie administracji podatkowej należy rozumieć zarówno administrację skarbową, jak i administrację samorządową.

⁴⁸ K. Raczkowski, *Determinanty efektywności fiskalnej systemu podatkowego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Lublin 2016, s. 71.

(administracji skarbowej) oraz po drugie, na płaszczyźnie efektywności fiskalnej organów jednostek samorządu terytorialnego (administracji samorządowej). Zauważyć należy, że nieefektywność fiskalna administracji podatkowej występuje tylko na poziomie administracji skarbowej, w której gestii pozostaje administrowanie podatków newralgicznych w systemie podatkowym, przynoszących znaczne dochody budżetowe i których skomplikowana konstrukcja prawna może być wykorzystana do nadużyć. Niewątpliwie nie dotyczy ona podatków, które zostały oddane w administrowanie samorządowi gminnemu - mało dochodowych i o prostej konstrukcji, co do których ryzyko znacznych nadużyć nie występuje. Prowadzi to do stwierdzenia, iż luka podatkowa w danych podatkach będzie determinowana nie tylko ich nieefektywną ekonomicznie konstrukcją, ale także o jej rozmiarach będzie decydować nieskuteczny system kontroli i poboru danin publicznych przez administrację skarbową. „Szczelny” system podatkowy wymaga zatem wystąpienia efektywności fiskalnej administracji skarbowej, która będzie gwarantować możliwie dużą ściągalność podatków.

3.2. Sposoby ograniczania luki podatkowej

Stosując kryterium podmiotowo-funkcjonalne, mechanizmy przeciwdziałania „nieszczelności” w systemie podatkowym można podzielić na dwie grupy możliwych zachowań. Pierwszą kategorię stanowić będą działania jednostkowe podatnika o charakterze prewencyjnym, drugą zaś - działania systemowe aparatu państwa o charakterze prewencyjnym lub reakcyjnym.

Wyróżniając pierwszą grupę działań przyjąć należy, iż w konstrukcji „szczelnego” systemu podatkowego dużą rolę odgrywa samoświadomość podatnika, który występuje w obrocie prawnogospodarczym. Jego działanie może mieć znaczenie dla zapobiegania nadużyciom sektora finansów publicznych. Przeciwdziałanie tworzeniu luki podatkowej na poziomie jednostkowego przedsiębiorcy powinno bowiem przybierać formę weryfikacji statusu podatkowego kontrahenta oraz kontroli warunków i udokumentowania operacji gospodarczych, które rodzą określone skutki podatkowe. Celowi temu służy chociażby regulacja dodanego do ordynacji podatkowej z dniem 25 grudnia 2017 r.⁴⁹ artykułu 306ia, który przewiduje wydanie przez organ podatkowy na wniosek kontrahenta podatnika prowadzącego działalność gospodarczą zaświadczenia w zakresie określonych informacji o danych podatkowych. Ustawodawca określa dane wyłączone spod tajemnicy skarbowej w art. 293 § 3 ordynacji podatkowej, wskazując, że kontrahentowi podatnika prowadzącego

⁴⁹ Dodany ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 2169).

działalność gospodarczą mogą być udostępnione informacje o: po pierwsze - niezłożeniu lub złożeniu przez podatnika deklaracji lub innego dokumentu, po drugie - nieujęciu lub ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub innym dokumencie określonych zdarzeń oraz po trzecie - zaleganiu lub niezaleganiu przez podatnika w podatkach wynikających ze składanej deklaracji lub innego dokumentu. Środek ten umożliwia niewątpliwie ocenę rzetelności kontrahenta w dziedzinie opodatkowania.

Silniejszymi środkami reakcji na nadużycia systemu podatkowego dysponuje natomiast aparat państwa, który, posiadając instrumenty prawne i infrastrukturę instytucjonalną, może podejmować systemowe działania „uszczelniające” system podatkowy.

Jako mechanizm przeciwdziałania powstawaniu i powiększaniu się luki podatkowej na poziomie działań publicznych wymienić należy działania sprawdzające i analityczne. Co ważne, zadaniem administracji podatkowej nie będzie w tym obszarze tylko sprawdzanie poprawności i terminowości składania deklaracji i zapłaty podatku oraz ustalanie podatkowo-prawnego stanu faktycznego, ale istotna w procesie „uszczelniania” systemu podatkowego będzie również agregacja podatkowo relewantnych danych w tzw. centralnym rejestrze faktur w oparciu o konstrukcję Jednolitego Pliku Kontrolnego. Zgromadzone dane będą mogły być wykorzystane do predykcji tendencji w obszarze fiskalnym, a oceny ryzyka nadużyć sektora można będzie dokonać za pomocą systemu STIR (Systemu Teleinformatycznego Izby Rozliczeniowej). Za silny instrument oddziaływania na rozmiary luki podatkowej należy uznać również działania kontrolne, dochodzeniowe i śledcze. Funkcję tę administracja podatkowa realizuje przede wszystkim w formie kontroli rzetelności zadeklarowanych podstaw opodatkowania i ujawnionych źródeł pochodzenia majątku poprzez dokonywanie oględzin i przeszukiwanie lokali kontrolowanego oraz weryfikację udostępnionych akt, ksiąg i innych dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. W toku czynności operacyjno-rozpoznawczych organy kontroli mogą stosować chociażby tzw. prowokacje skarbowe jako narzędzia wykrywacze. Za prawidłowy pobór podatku odpowiada ponadto odpowiednia organizacja infrastruktury technicznej. Urzędy Skarbowe prowadzą aktualizowany system ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach POLTAX dla celów czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. Ponadto wdrażany jest nowy system kas rejestrujących obrót. Wpływ na wielkość dochodów podatkowych może mieć również dobór skutecznego modelu płatności podatku. W odniesieniu do konstrukcji podatku od towarów i usług wskazać należy dwa możliwe modele – po pierwsze, mechanizm podzielonej płatności (*split payment*) oraz po drugie, mechanizm odwróconego obciążenia (*reverse*

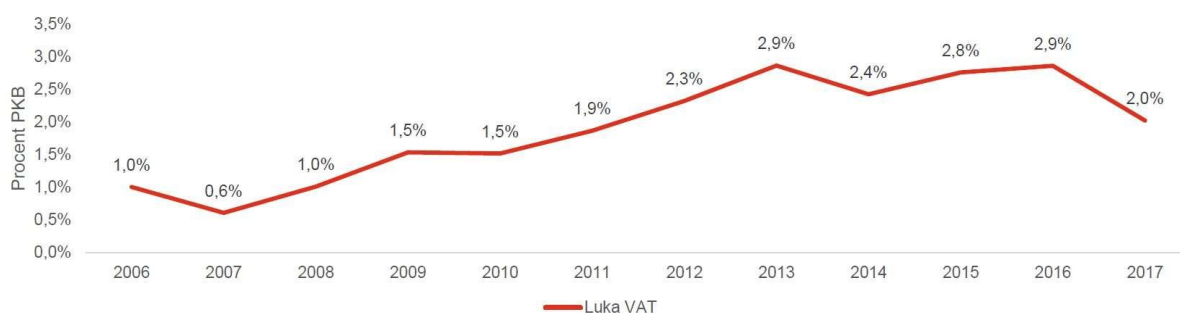
charge). Na poziomie podatków dochodowych z kolei znaczenie będzie miał dobór skutecznego modelu opodatkowania rezydentów z tytułu osiągnięcia przez nich dochodów zagranicznych. Z punktu widzenia fiskusa za stan pożądany należy uznać prymat metody zaliczenia proporcjonalnego nad metodą wyłączenia z progresją, a ponadto w odniesieniu do zysku z działalności gospodarczej należy przyjąć koncepcję powiązania zapłaty podatku z miejscem powstania tego zysku. Dla skuteczności poboru i kontroli podatku relewantne jest także ukształtowanie efektywnych procedur podatkowych. Cel ten można osiągnąć, wykorzystując w toku postępowania podatkowego wyspecjalizowane urzędy oraz wyspecjalizowane sądy i prokuratury. Przeciwdziałanie luce podatkowej w podatkach obrotowych nie jest możliwe bez aktywności w sieci współpracy administracyjnej państw. Z rozmiarów zjawiska wynika konieczność wymiany informacji podatkowej w ramach systemu obowiązkowej automatycznej wymiany w dziedzinie opodatkowania oraz wymiany informacji o podejmowanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych w ramach systemu VIES, a także wspólne ściganie transgranicznych przestępstw podatkowych. Jako metodę przeciwdziałania nieszczelności w systemie podatkowym należy wskazać również dobór efektywnej konstrukcji prawnej podatku, szczególnie w zakresie stawki podatkowej odniesionej do podstawy opodatkowania. Narzędziem przeciwdziałania nadużyciom systemu podatkowego jest ponadto zastosowanie generalnych klauzul kwestionowania czynności podatnika – klauzuli nadużycia prawa w VAT (art. 5 ust. 4 i 5 upu) oraz klauzuli unikania opodatkowania (art. 119a ordynacji podatkowej). Instrumentem przeciwdziałania powstawania luki podatkowej jest również dobór skutecznych środków reakcji karnej i administracyjnych środków stymulacji realizacji zobowiązania podatkowego. Ustawodawca powinien uwzględniać zasadę prymatu kar nieizolacyjnych – penalizując czyny przestępczości podatkowej i zasadę wyważenia instrumentów tzw. stymulacji negatywnej administracji podatkowej – stymulując powinno zachowanie podatnika.

Na poziomie wpływów podatkowych budżet państwa traci każdego roku szacunkowo kilkadziesiąt miliardów złotych. Coraz większa skala nadużyć wymusza na państwie poszukiwanie nowych metod „uszczelniania” systemu podatkowego. Wśród działań aparatu państwa w zwalczaniu luki podatkowej nowymi rozwiązaniami są chociażby stworzenie centralnego rejestru faktur działającego w oparciu o tzw. Jednolity Plik Kontrolny, wprowadzenie systemu STIR, wdrożenie systemu elektronicznych kas rejestrujących, wprowadzenie mechanizmu podzielonej płatności, zastosowanie mechanizmu odwróconego

obciążenia co do szerszego katalogu towarów i usług etc. Niewątpliwie są to rozwiązania korzystne z punktu widzenia fiskusa.

3.2.1. Mechanizmy przeciwdziałania „nieszczelności” w podatku od towarów i usług

Według szacunków firmy doradczej PwC⁵⁰ luka podatkowa w podatku od towarów i usług w Polsce, dzięki zastosowaniu nowych rozwiązań jej przeciwdziałania, mogła zmniejszyć się z poziomu 2,9% PKB (52 mld zł) w roku 2016 do poziomu 2% PKB (39 mld zł) w roku 2017 (rys. 3), czyli była o 13 mld zł mniejsza niż w roku poprzednim. Zmiany rozmiarów luki podatkowej przedstawia poniższy wykres:



Rys. 3. Zmiany luki VAT jako odsetka PKB w Polsce w latach 2006-2017 – szacunki i prognoza PwC.

Źródło: <https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-10-19-pwc-luka-vat-2017.html> [dostęp 15.04.2018 r.]

Widoczne na wykresie rozmiary luki podatkowej są miarą straty dochodów podatkowych państwa, które, chociażby obrócone na inwestycje publiczne, mogłyby wywołać znaczące makroekonomiczne efekty mnożnikowe. Priorytetem działań państwa w tym obszarze jest ograniczenie luki podatkowej do poziomu minimum. Możliwe staje się to poprzez zastosowanie spektrum instrumentów usprawniających egzekwowanie podatku od towarów i usług.

Zwiększenie skuteczności poboru podatku od towarów i usług wymaga nasilenia działań analitycznych aparatu skarbowego, zwiększenia jego zdolności modelowania, prognozowania i typowania zjawisk obrotu gospodarczego, których ujemne skutki oddziałują na efektywność systemu podatkowego.

W tym celu podejmuje ustawodawca działania zmierzające do powstania tzw. centralnego rejestru (bazy) faktur, który ujawniałby sieć transakcji zaistniałych i operacji pozornych wykreowanych w mechanizmie wyłudzeń. Będzie to zbiór zintegrowanych baz danych VAT, ukierunkowany na wspomaganie procesu podejmowania decyzji podatkowych

⁵⁰ <https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-10-19-pwc-luka-vat-2017.html> [dostęp 01.03.18].

(tzw. hurtownie danych VAT) w zakresie wskazywania podatkowo relewantnych zdarzeń obrotu prawno-gospodarczego. Model ten ma działać w oparciu o obowiązujący od dnia 1 stycznia 2018 r. tzw. Jednolity Plik Kontrolny. Obowiązek jego sporządzania wynika z art. 193a § 1 ordynacji podatkowej, który został dodany z dniem 1 lipca 2016 r.⁵¹ Zgodnie z treścią tego przepisu, *w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych, organ podatkowy może żądać przekazania tych ksiąg lub dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej*. Podatnicy podatku od towarów i usług zobowiązani są bez wezwania organu podatkowego do comiesięcznego przekazywania elektronicznego pliku raportowania danych w zakresie ewidencji transakcji zakupu i sprzedaży VAT w formacie JPK_VAT⁵², natomiast w zakresie pozostałych generowanych struktur logicznych JPK⁵³ obowiązek ten powstanie na wezwanie organu podatkowego⁵⁴. Struktury JPK mogą być wykorzystywane do wstępnej weryfikacji poprawności ujawnionych danych, lokalizowania tzw. pustych faktur oraz wskazywania do kontroli podmiotów, które mogą brać udział w procederze wyłudzeń podatku VAT.

Nowym instrumentem poprawy funkcjonowania systemu podatkowego jest wprowadzenie ponadto systemu analizy STIR (System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej)⁵⁵. Z dniem 13 stycznia 2018 r. do ordynacji podatkowej został dodany dział IIIb zatytułowany *Przeciwdziałanie wykorzystaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych*. Jest to narzędzie analityczne oceny ryzyka wykorzystania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych w procedurze wyłudzeń skarbowych - wskazanych przestępstw skarbowych⁵⁶ i przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów⁵⁷ oraz przestępczości zorganizowanej⁵⁸. Zgodnie z art. 119zg pkt 6 ordynacji podatkowej system STIR służy do: po pierwsze, *odbioru i przetwarzania danych w celu*

⁵¹ Dodany ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649).

⁵² Obowiązek przekazywania pliku JPK_VAT powstał od 1 stycznia 2018 r.

⁵³ Model JPK składa się z następujących struktur logicznych : JPK_VAT (ewidencja zakupu i sprzedaży VAT), JPK_KR (księgi rachunkowe), JPK_WB (wyciąg bankowy), JPK_MAG (magazyn), JPK_FA (faktura VAT), JPK_PKPIR (podatkowa księga przychodów i rozchodów), JPK_EWR (ewidencja przychodów-ryczałt).

⁵⁴ Obowiązek przekazywania pozostałych struktur logicznych JPK powstaje od 1 lipca 2018 r.

⁵⁵ Wprowadzony ustawą z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2491).

⁵⁶ Są to przestępstwa skarbowe, o których mowa w art. 54 § 1 i 2, art. 55 § 1 i 2, art. 56 § 1 i 2, art. 62 § 1-2a oraz art. 76 § 1 i 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2017 r., poz. 2226).

⁵⁷ Są to przestępstwa, o których mowa w art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (Dz. U. z 2017 r., poz. 2204).

⁵⁸ Są to przestępstwa, o których mowa w art. 258 § 1-3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny, mające na celu popełnienie wskazanych przestępstw skarbowych i przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów.

ustalenia wskaźnika ryzyka, po drugie, przekazywania danych i informacji o wskaźniku ryzyka do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz do systemów teleinformatycznych banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, po trzecie, pośredniczenia w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi. System ten jest oparty bowiem na mechanizmie przekazywania przez banki lub spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe dobowych wyciągów z rachunków bankowych podmiotów kwalifikowanych według ustawy⁵⁹, z ujawnionymi danymi identyfikacyjnymi przedsiębiorcy oraz numerem rachunku. Zgodnie z art. 119zk ordynacji podatkowej informacje te są przekazywane do STIR niezwłocznie i automatycznie za pośrednictwem systemu określonej izby rozliczeniowej⁶⁰, która została utworzona w celu wymiany zleceń płatniczych oraz ustalania wzajemnych z nich wierzytelności. Na ich podstawie nie rzadziej niż raz dziennie izba rozliczeniowa ustala wskaźniki ryzyka nadużyć w rozliczeniach i płatnościach, w oparciu o które szef Krajowej Administracji Skarbowej – zgodnie z art. 119zn ordynacji podatkowej - dokonuje analizy ryzyka wykorzystania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi⁶¹. Podwyższony oszacowany wskaźnik ryzyka może oznaczać sporządzenie przez Szefa KAS na podstawie art. 119zm ordynacji podatkowej zawiadomienia o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia wyłudzenia skarbowego. Szef KAS może ponadto – na podstawie art. 119zv ordynacji podatkowej – wydać postanowienie o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego⁶², które skutkuje czasowym uniemożliwieniem dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na jego rachunku. Szef KAS przekazuje wówczas bankowi lub spółdzielczej kasie – zgodnie z § 3 tego artykułu – żądanie blokady rachunku podmiotu, a także zawiadamia o tym właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego oraz prokuratora. Blokada ta może być ustanowiona na okres nie dłuższy niż 72 godziny od momentu otrzymania przez bank lub spółdzielczą kasę jej żądania, a w przypadku uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego przekraczającego

⁵⁹ Za podmiot kwalifikowany w rozumieniu ustawy uznaje się osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646), osobę fizyczną prowadzącą działalność zarobkową na własny rachunek, która nie jest przedsiębiorcą, osobę prawną i tzw. osobę ustawową.

⁶⁰ Jest to izba rozliczeniowa, która w roku kalendarzowym poprzedzającym o 2 lata rok kalendarzowy, w którym będą wykonywane obowiązki określone w dziale IIIb Ordynacji podatkowej, rozliczyła największą liczbę poleceń przelewu.

⁶¹ Zgodnie z art. 119zn § 3. wskaźnik ryzyka nadużyć ustalany jest w oparciu o opracowane algorytmy oraz kryteria ekonomiczne, kryteria geograficzne, kryteria przedmiotowe, kryteria behawioralne i kryterium powiązań.

⁶² Rozwiązanie to weszło w życie z dniem 30 kwietnia 2018 r.

równowartość 10 000 euro Szef KAS – na podstawie art. 119zw – może przedłużyć termin blokady rachunku na czas oznaczony, nie dłuższy niż 3 miesiące. *Ratio legis* tej regulacji⁶³ jest zabezpieczenie wszystkich środków podmiotu, a nie tylko pojedynczej, podejrzanej transakcji, która nie zapobiega dokonaniu innych operacji w celu ukrycia środków.

Jako instrument przeciwdziałania luce podatkowej w podatku VAT wskazać należy tzw. kontrolę krzyżową i rozszerzoną kontrolę krzyżową. Są to metody weryfikacji poprawności dokumentacji podatnika we wzajemnych transakcjach z jego kontrahentami. Zgodnie bowiem z art. 274c § 1 ordynacji podatkowej⁶⁴ organ podatkowy może *żądać od kontrahenta podatnika wykonującego działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności* albo też *przekazania wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych*. Stwierdzić należy zatem, że kontrola krzyżowa to zestawienie dokumentacji podatnika i dokumentacji jego kontrahentów w celu oceny zgodności ujawnionych danych podatkowych. Zgodnie z art. 274c § 1c ordynacji podatkowej kontrolę krzyżową *stosuje się także do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą uczestniczących w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi, będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi*. W ten sposób rozszerza ustawodawca skutek kontroli krzyżowej na cały łańcuch dostaw lub usług konkretnego przedsiębiorcy (tzw. rozszerzona kontrola krzyżowa). W doktrynie wskazuje się, że regulacja ta daje na gruncie podatku od towarów i usług możliwość oceny zasadności zwrotu różnicy podatku VAT poprzez sprawdzenie rozliczeń nie tylko podatnika, ale także innych podmiotów biorących udział w obrocie towarami lub usługami⁶⁵. Zauważa się ponadto, że czynności kontroli krzyżowej mają zastosowanie w ramach całego systemu podatkowego i w ramach każdej procedury podatkowej⁶⁶.

Silnym instrumentem przeciwdziałania nieszczelności systemu podatkowego są działania kontrolne, dochodzeniowe i śledcze. Zgodnie z art. 281§ 2 ordynacji podatkowej celem kontroli podatkowej jest *sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego*. Celem kontroli podatkowej jest zatem

⁶³ Uzasadnienie do projektu z dnia 12 października 2017 r. ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Druk sejmowy Nr 1880.

⁶⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2018 r., poz. 800).

⁶⁵ R. Dowgier, *Komentarz do art. 274c* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, WKP 2017, System informacji prawnej LEX.

⁶⁶ M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 274c* [w:] S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2015, WK 2015, System informacji prawnej LEX.

urzeczywistnianie zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym poprzez ustalenie okoliczności relewantnych dla podatkowo-prawnego stanu faktycznego⁶⁷. Artykuł 54 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁶⁸ stanowi natomiast, że kontroli celno-skarbowej podlega przede wszystkim *przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, przepisów prawa celnego, przepisów regulujących posiadanie automatów do gier hazardowych oraz przepisów prawa dewizowego*. Proces weryfikacji rzetelności uczestnictwa podatnika w obrocie prawnogospodarczym, z którego wynika istnienie podatkowo-prawnego stanu faktycznego, prowadzony jest w oparciu o następujące postępowania kontrolne: *primo* - kontrola podatkowa w trybie przepisów działu VI ordynacji podatkowej, *secundo* - kontrola działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą w trybie przepisów działu VI ordynacji podatkowej⁶⁹ przy stosowaniu przepisów rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców⁷⁰, *tertio* - kontrola celno-skarbowa prowadzona w trybie określonym w dziale V rozdziale 1 ustawy o KAS⁷¹. Należy stwierdzić, że celem wskazanych procedur kontrolnych jest lokalizowanie zjawisk obrotu gospodarczego, które oddziałują ujemnie na „szczelność” systemu podatkowego. W tym celu organy kontroli stosują tzw. kontrole branżowe, ukierunkowane na określonego rodzaju towary lub usługi o dużym ryzyku wystąpienia nadużyć. Zgodnie z art. 119 ustawy o KAS w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych organów kontroli skarbowej narzędziem wykrywczym fikcyjnych transakcji wymiany może być również tzw. prowokacja skarbowa w postaci kontrolowanego zakupu towaru lub usługi bądź rozmowy kontrolowanej za pomocą środków komunikacji na odległość.

Istotne znaczenie należy również przypisywać technologii ewidencji danych podatkowych. Zgodnie z art. 125 § 1 ordynacji podatkowej *organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko [...]*, a zgodnie z § 2 tego artykułu *sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie*. Jest to normatywna zasada ogólna szybkości i prostoty procedur podatkowych. Treścią tej zasady jest *racjonalne projektowanie i prowadzenie czynności postępowania z możliwie najniższym nakładem kosztów, eliminowaniem zbędnych działań procesowych oraz*

⁶⁷ Por.: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. C.H.Beck, Warszawa 2018, s. 1242.

⁶⁸ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 508), zwana dalej jako „ustawa o KAS”.

⁶⁹ Kontrola przeprowadzona na podstawie art. 291c Ordynacji podatkowej.

⁷⁰ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646).

⁷¹ Wyłączenie stosowania przepisów rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646).

unikaniem sytuacji powodujących zwłokę⁷² w wykonaniu obowiązku bądź zobowiązania podatkowego. W obecnej rzeczywistości prawnogospodarczej możliwe jest to – jak się wydaje – tylko przy informatyzacji niektórych, albo nawet większości, etapów procedur podatkowych. Wymusza to konieczność tworzenia systemów rejestracji w wersji elektronicznej podatkowo istotnych danych handlowych. Skuteczna rejestracja zdarzeń gospodarczych może stanowić mechanizm blokujący odpływ środków należnych budżetowi państwa z tytułu podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁷³ *podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących*. W doktrynie wskazuje się, że przez system ewidencji za pomocą kas fiskalnych należy rozumieć⁷⁴ *sformalizowany oraz obowiązkowy sposób prowadzenia ewidencji obrotu oraz kwot podatku należnego dla potrzeb podatku od towarów i usług, którego celem jest zapewnienie technicznego sposobu ewidencjonowania niektórych czynności podlegających opodatkowaniu*. Usprawnienie systemu ewidencji obrotu w ramach transakcji zakupu i sprzedaży wymaga wdrożenia nowego modelu kas rejestrujących – systemu elektronicznych kas fiskalnych *online* – w założeniu służących do szybszej i bardziej efektywnej ewidencji niż odczyt danych VAT z pamięci kasy rejestrującej. Kasy fiskalne przesyłałyby wówczas zaszyfrowane dane *online* (tzw. e-paragon) do serwerów Ministerstwa Finansów.

Niewątpliwie na pobór podatku będzie miał wpływ również model płatności podatku. Ustawodawca podatkowy powinien zmieniać założenia modelowe mechanizmu płatności podatku, jeśli dostrzega w takiej zmianie konstrukcji potencjalne korzyści tworzenia ram „szczelnego” systemu podatkowego. Istotne w tym obszarze wydaje się pewnego rodzaju sprzężenie systemu podatkowego z obrotem gospodarczym, które będzie silniejsze, gdy sposób rozliczenia podatku VAT będzie dostosowany do specyfiki transakcji gospodarczej. Postuluje się dwa modele rozliczenia podatku od towarów i usług, które mogą przyczynić się do zwiększenia wpływów podatkowych do budżetu państwa: model podzielonej płatności (*split payment*) oraz model odwróconego obciążenia (*reverse charge*).

⁷² B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 51 i 59.

⁷³ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U z 2017 r., poz. 1221), zwana dalej jako „*Ustawa*”.

⁷⁴ W. Modzelewski, *Komentarz do art. 111*, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Wyd. C.H.Beck, Warszawa 2018, System Informacji Prawnej Legalis.

Pierwszy wskazany mechanizm, a więc model podzielonej płatności, wprowadza ustawodawca w dodanym art. 108a ust. 1 upu⁷⁵. Wskazany przepis⁷⁶ kreuje uprawnienie podatników, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi, do zastosowania mechanizmu podzielonej płatności. Polega on na podziale płatności za towary lub usługi na dwie części:

- tzw. część rozporządzalną, tj. wartość sprzedaży netto, która będzie dokonywana bezpośrednio na rachunek rozliczeniowy dostawcy towarów lub usługodawcy w banku krajowym lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej oraz
- tzw. część nierozporządzalną, tj. kwotę podatku VAT naliczonego z faktur zakupowych z tytułu nabycia towarów lub usług, która ulegnie częściowej blokadzie na specjalnym rachunku VAT przypisanym dostawcy towarów lub usługodawcy (tzw. zamrożenie kwoty podatku VAT naliczonego).

Podziału kwoty zapłaty za towar lub usługę dokona bank krajowy lub spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa po otrzymaniu tzw. komunikatu przelewu⁷⁷. Zaksięgowanie wpłaty na rachunku dostawcy powoduje więc automatyczny podział kwoty zapłaty na dwie części – kwotę wartości sprzedaży netto, która uznana zostanie na rachunku rozliczeniowym, oraz kwotę podatku VAT przerzucaną na specjalne subkonto – tzw. rachunek VAT. Ustawodawca wskazuje *expressis verbis* tytuły wpłat środków pieniężnych na rachunek VAT⁷⁸ oraz określa cele wypłaty tych środków z rachunku VAT⁷⁹. Istota mechanizmu *split payment* przejawia się zatem w ograniczeniu dysponowania kwotą podatku VAT przez dostawcę, co w odniesieniu do tworzenia ram „szczelności” systemu podatkowego może chronić przed odpływem środków należnych budżetowi państwa.

⁷⁵ Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62), która wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2018 r.

⁷⁶ Artykuł 108a ust. 1 w brzmieniu ustawy z dnia 15 grudnia 2017 r.: *podatnicy, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, w tym przed dokonaniem dostawy towarów lub wykonaniem usługi, przy dokonywaniu płatności za nabyte towary lub usługi mogą zastosować mechanizm podzielonej płatności.*

⁷⁷ W komunikacie przelewu podatnik wskazuje daną fakturę, numer identyfikujący dostawcę towaru lub usługodawcę, kwotę netto sprzedaży oraz kwotę podatku VAT.

⁷⁸ Zgodnie z dodanym do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2017, poz. 1876) art. 62b ust. 1 rachunek VAT może być uznany wyłącznie środkami pieniężnymi pochodzącymi [aut. – m.in.] z tytułu: 1) zapłaty kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług, przy użyciu komunikatu przelewu [...], 4) zwrotu: a) kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług [...] wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej, b) różnicy podatku [...] przez urząd skarbowy - przy użyciu komunikatu przelewu.

⁷⁹ Zgodnie z art. 62b ust. 2 ustawy Rachunek VAT może być obciążony wyłącznie w celu [aut. – m.in.]: 1) dokonania: a) płatności kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług z tytułu nabycia towarów lub usług na rachunek VAT, b) zwrotu kwoty odpowiadającej kwocie podatku od towarów i usług [...] wynikającego z wystawionej przez podatnika faktury korygującej, na rachunek VAT nabywcy towarów lub usług - przy użyciu komunikatu przelewu.

Drugi z kolei wskazany model płatności, czyli mechanizm odwróconego obciążenia, realizuje w sposób pełny założenie neutralności podatku VAT dla przedsiębiorcy. Polega on bowiem na przeniesieniu obowiązku rozliczenia podatku VAT z dostawcy na nabywcę. Stanowi to odstępstwo od reguły zapłaty VAT przez dostawcę towarów lub świadczeniodawcę usług. W procedurze tej dostawca zostaje odciążony z obowiązku rozliczeniowego, co ma uzasadnienie w fakcie, że nie jest zaangażowany w ciężar ekonomiczny podatku, ponieważ nie uczestniczy w zużywaniu dobra. Odwrócone obciążenie na towary reguluje ustawodawca w art. 17 ust. 1 pkt. 7 uptu. Zgodnie ze wskazanym przepisem podatnikami podatku VAT są również jednostki życia społecznego nabywające, a nie dostarczające, określone towary wskazane w załączniku nr 11 do ustawy, z zastrzeżeniem wartości dostaw niektórych towarów przekraczającej kwotę 20 000 zł⁸⁰, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) dokonującym ich dostawy jest podatnik VAT niezwolniony,
- b) nabywcą jest podatnik VAT zarejestrowany jako podatnik VAT czynny,
- c) dostawa nie jest objęta zwolnieniem dostaw towarów wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku ani zwolnieniem dostaw złota inwestycyjnego.

Odwrócone obciążenie na usługi natomiast normuje ustawodawca w art. 17 ust. 1 pkt 8 uptu. Zgodnie z tym przepisem podatnikami podatku VAT są również jednostki życia społecznego nabywające, a nie dostarczające, określonego rodzaju usługi wskazane w załączniku nr 14 do ustawy, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) usługodawcą jest podatnik VAT niezwolniony,
- b) usługobiorcą jest podatnik VAT zarejestrowany jako podatnik VAT czynny.

Ustawodawca wskazuje *explicite* grupy towarów⁸¹ oraz grupy usług⁸² objęte mechanizmem odwróconego obciążenia. Wskazane kategorie towarów i usług charakteryzują się dużym ryzykiem nadużyć w zakresie podatku od towarów i usług w oszustwach podatkowych typu „znikający podatnik”, które wykorzystują konstrukcję podatku od wartości dodanej w każdej fazie obrotu. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż odwrócone obciążenie niejako zmienia charakter podatku od towarów i usług z charakteru podatku od wartości dodanej na podatek

⁸⁰ W przypadku dostaw niektórych towarów ich łączna wartość w ramach jednolitej gospodarczo transakcji, bez kwoty podatku, musi przekraczać kwotę 20 000 zł.

⁸¹ W załączniku nr 11 do ustawy wskazano m.in.: metale i stopy metali, elektroniczne układy scalone w postaci procesorów, kategorie komputerów przenośnych, telefony komórkowe, konsole do gier, wyroby jubilerskie szlachetne niewykończone lub niekompletne itd.

⁸² Mechanizmem odwrotnego obciążenia objęto specjalistyczne roboty budowlane wymienione w załączniku nr 14 do ustawy, w tym m.in. roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków mieszkalnych i niemieszkalnych; roboty ogólnobudowlane związane z budową różnych kategorii dróg, mostów i tuneli; roboty związane z wykonywaniem różnego rodzaju instalacji; roboty tynkarskie, malarskie, betoniarskie, szklarskie.

od sprzedaży do końcowego nabywcy⁸³. W modelu odwróconego obciążenia podatek ten jest płacony bowiem w ramach ostatniej transakcji. Efektywność mechanizmu odwróconego obciążenia jako narzędzia przeciwdziałania luce podatkowej w VAT jest dyskusyjna⁸⁴.

Na pobór podatku ma wpływ również przyjęty tok czynności procesowych procedur podatkowych. Rolą ustawodawcy jest ukształtowanie takiego modelu postępowania podatkowego i innych procedur podatkowych, który będzie zmierzał do możliwie skutecznego urzeczywistnienia norm ustaw podatkowych. Prawo podatkowe, które musi niejako automatycznie dostosowywać się do zmiennych w czasie zjawisk gospodarczych⁸⁵, jest szczególnie narażone na zawoalowanie regulacji i skomplikowanie procedur. Stwarza to znaczne trudności w egzekwowaniu realizacji norm należących do systemu prawa podatkowego. Koniecznością wydaje się być zatem wprowadzenie trójpoziomowej specjalizacji podmiotów procedur:

- *primo*, specjalizacja na poziomie administracji publicznej, czyli wykorzystanie tzw. superurzędów, które obsługiwałyby określonych podatników,
- *secundo*, specjalizacja na poziomie wymiaru sprawiedliwości, czyli specjalizacja sądów, których właściwość rzeczowa ograniczona byłaby tylko do określonych kategorii spraw podatkowych, karnych (określone przestępstwa gospodarcze) lub karnoskarbowych (określone wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe),
- *tertio* – specjalizacja na poziomie organów ścigania, czyli specjalizacja prokuratorów w ramach prokuratur, których właściwość rzeczowa ograniczona byłaby tylko do określonych kategorii spraw karnych (określone przestępstwa gospodarcze) lub karnoskarbowych (określone wykroczenia skarbowe i przestępstwa skarbowe).

Przyjąć należy zatem, iż „szczelność” systemu podatkowego zależy od skuteczności aparatu państwa - na poziomie administracji podatkowej, na poziomie wymiaru sprawiedliwości, na poziomie organów ścigania – w egzekwowaniu realizacji norm prawnopodatkowych.

Przeciwdziałanie nieszczelności w podatku od towarów i usług wymaga również aktywności w sieci współpracy administracyjnej państw. W preambule rozporządzenia Rady UE nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r.⁸⁶ określono motywy współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku VAT. Jako motyw 4 ustanowienia tego aktu

⁸³ S. Kozub- Skalska, *Mechanizm odwrotnego obciążenia w VAT jako nieefektywne narzędzie w zmniejszaniu luki podatkowej w VAT*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 275/2016, s. 104.

⁸⁴ S. Kozub- Skalska, *Mechanizm odwrotnego obciążenia w VAT...*, s. 104.

⁸⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 6.

⁸⁶ Rozporządzenie Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. U. UE L Nr 268, s. 1)

wskazano postulat ścisłej współpracy między właściwymi organami państw członkowskich w dziedzinie opodatkowania⁸⁷. W motywie 5 natomiast prawodawca unijny jako środek harmonizacji podatkowej wskazał ustanowienie wspólnego systemu wymiany informacji podatkowej. Realizując wskazane założenia współpracy administracyjnej państw członkowskich oraz także ich współpracy z państwami trzecimi, stworzono tzw. system automatycznej wymiany informacji w sprawach podatkowych⁸⁸. Obejmuje on wymianę informacji na trzech poziomach. Pierwszy poziom to wymiana informacji podatkowej między krajem członkowskim Unii a Stanami Zjednoczonymi na podstawie tzw. umowy FATCA w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych⁸⁹. Drugi poziom to wymiana informacji podatkowej państw OECD w ramach procedury globalnego standardu raportowania CRS (ang. *Common Reporting Standard*). Trzeci poziom zaś to wymiana informacji podatkowej państw UE według dyrektywy Rady 2014/107/UE z dnia 9 grudnia 2014 r.⁹⁰ w systemie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania. Polska dokonała introdukcji wskazanego systemu wymiany informacji podatkowej w drodze przyjęcia dwóch ustaw: ustawy z dnia 9 października 2015 r. o wykonywaniu umowy FATCA oraz ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, implementującej wskazaną dyrektywę Rady 2014/107/UE oraz procedurę CRS. Zasadniczym celem tego systemu jest stworzenie na szczeblu międzynarodowym jednolitego standardu wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, który może stanowić skuteczny instrument przeciwdziałania transgranicznej przestępczości podatkowej i uchylaniu się od opodatkowania. Zgodnie z tym mechanizmem raportująca instytucja finansowa (np. bank, biuro maklerskie) dokona weryfikacji rachunków finansowych raportowanych, następnie przekaze informacje KAS, która z kolei udostępni je zagranicznym organom podatkowym. Mechanizm unijnej współpracy administracyjnej wzmocnił prawodawca unijny wymianą informacji o podejmowanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych w ramach systemu VIES. Instrumenty te przyczyniają się w znaczący sposób do zwalczania oszustw w zakresie podatku VAT, ale warunkiem ich skuteczności jest ciągła i realna współpraca międzynarodowa państw w tym obszarze.

⁸⁷ Motyw 4: *zwalczanie uchylania się od opodatkowania VAT wymaga ścisłej współpracy między właściwymi organami każdego z państw członkowskich odpowiedzialnymi za stosowanie przepisów w tej dziedzinie.*

⁸⁸ <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/automatyczna-wymiana-informacji-w-sprawach-podatkowych> [dostęp 19.02.2018].

⁸⁹ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA

⁹⁰ 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, Tom 57 z 16.12.2014, s. 1-30).

Narzędziem przeciwdziałania luce podatkowej w podatku VAT będzie również dobór efektywnej konstrukcji prawnej podatku, szczególnie w zakresie stawki podatkowej odniesionej do podstawy opodatkowania. Należy stwierdzić, że kryterium wyboru stawki podatkowej powinno być podobieństwo towarów, w warunkach którego nie powinno mieć miejsce różnicowanie stawki podatkowej - w odniesieniu do jednego towaru jako podstawowej, a w odniesieniu do drugiego towaru jako obniżonej. Przykładowo wskazać należy, iż za towary podobne uznane zostały koniak i whisky, kawa bezkofeinowa i kawa zbożowa⁹¹, a już z kolei nie musztarda i sos musztardowy⁹². Stwierdzić należy, iż dyferencjacja stawek podatkowych na produkty podobne skłania niewątpliwie do nadużyć konstrukcji prawnej podatku od towarów i usług. Należy przyjąć zatem stosowanie stawek jednolitych do towarów wykazujących podobne właściwości i zaspokajające te same potrzeby przeciętnego konsumenta na poziomie maksymalizacji funkcji użyteczności. Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych od C-367/93 do C-377/93 *Roders*⁹³ określił – co podkreślają sądy administracyjne -, że przy ocenie podobieństwa towarów należy ocenić, czy *mają one podobne cechy i służą zaspokajaniu tych samych potrzeb konsumentów, i to nie w oparciu o kryterium ścisłej identyczności, a w oparciu o kryterium podobieństwa i porównywalnego zastosowania*⁹⁴. Na kryterium podobieństwa towarów wskazuje postrzeganie ich przez przeciętnego konsumenta jako bliskie substytuty. Uznanie niektórych towarów za produkty podobne, a więc zastosowanie wobec nich jednakowej stawki VAT, mogłoby zadziałać jako instrument zniechęcania do nadużyć konstrukcji tego podatku.

Silnym narzędziem przeciwdziałania luce podatkowej w podatku od towarów i usług jest również zastosowanie klauzuli generalnej kwestionowania czynności podatnika. 15 listopada 2016 r. weszła do regulacji na poziomie ustawowym tzw. klauzula nadużycia prawa w VAT, która wcześniej funkcjonowała w polskim systemie prawa podatkowego w ramach dorobku orzeczniczego Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Normatywne kwantyfikatory ogólnego zakazu nadużycia prawa wyraził prawodawca unijny w art. 4 ust. 3 rozporządzenia Rady nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich. Wskazany przepis stanowi, iż *działania*

⁹¹ Wyrok WSA w Krakowie z 29 stycznia 2015 r., I SA/Kr 1820/14, CBOSA; odmiennie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 22 marca 2017 r., I FSK 1153/15, CBOSA.

⁹² Wyrok WSA w Warszawie z 11 lutego 2016 r., III SA/Wa 833/15, CBOSA.

⁹³ Zob.: wyrok ETS z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych od C-367/93 do C-377/93 *Roders i In.*, Rec. s. 1-2229, pkt 27.

⁹⁴ Wyrok NSA z 23 czerwca 2017 r., I FSK 1948/15, CBOSA; także Wyrok WSA w Warszawie z 16 lipca 2014 r., III SA/Wa 3222/13, CBOSA.

skierowane na pozyskanie korzyści w sposób spreczny z odpowiednimi celami prawa wspólnotowego mającymi zastosowanie w danym przypadku poprzez sztuczne stworzenie warunków w celu uzyskania tej korzyści, prowadzą do nieprzyznania lub wycofania korzyści. Prawodawca unijny, ujmując tę regulację w systematyce wewnętrznej tytułu II rozporządzenia zatyt. *środki i kary administracyjne*, dał wyraz uznaniu zakazu nadużycia prawa za administracyjny środek cofnięcia bezprawnie uzyskanej korzyści. Analizując treść tego przepisu, uznać należy, że twierdzenie o wystąpieniu nadużycia prawa jest prawdziwe w danej sytuacji prawnej wtedy, gdy spełnione są łącznie następujące kwantyfikatory ogólne:

- *primo*, aktualizacja przesłanki obiektywnej, czyli nierealizowanie celu przewidzianego przez ustawodawcę,

- *secundo*, aktualizacja przesłanki subiektywnej, czyli sztuczny charakter transakcji.

Przyjąć należy zatem, że o ile kryterium obiektywne odnosi się do celu prawnego określonego przez prawodawcę, o tyle kryterium subiektywne wyraża cel praktyczny realizowanych transakcji⁹⁵, a więc ich przyczynę ekonomiczną.

Wskazane przesłanki ujęcia ogólnego zakazu nadużycia prawa potwierdził Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 *Emsland-Stärke*⁹⁶. Skuteczność tej klauzuli w obszarze VAT stwierdził Trybunał natomiast w wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/2002 *Halifax*⁹⁷. W konstrukcji instytucji nadużycia prawa w VAT wskazał Trybunał na dwa jej elementy:

- element obiektywny objawiający się w celu osiągnięcia korzyści podatkowej w sposób spreczny z istotą przepisów o podatku od wartości dodanej oraz

- element subiektywny objawiający się w sztucznym dokonaniu czynności w ramach transakcji.

Konstrukcję tę przyjęto *in extenso* w art. 5 ust. 5 uptu. Zgodnie ze wskazanym przepisem nadużycie prawa to *dokonanie czynności [aut. – opodatkowanych podatkiem od towarów i usług] w ramach transakcji, która pomimo spełnienia warunków formalnych ustanowionych w przepisach ustawy, miała zasadniczo na celu osiągnięcie korzyści podatkowych, których przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą te przepisy.* Dokonując oceny wystąpienia takiego nadużycia w danej sytuacji należy zatem uprzednio zbadać, czy zamierzonym skutkiem transakcji jest korzyść podatkowa, której osiągnięcie byłoby

⁹⁵ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1/2018, s. 10.

⁹⁶ Wyrok ETS z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, ECR 2000, s. I-11569.

⁹⁷ Wyrok ETS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawach C 255/02 *Halifax plc*, LEX nr 175869.

sprzeczne z celami prawnymi, a następnie poddać analizie charakter celu praktycznego transakcji, który będzie aktualizował przesłankę subiektywną nadużycia, gdy przyjmie wymiar celu zasadniczego osiągnięcia tej korzyści podatkowej niezależnie od istnienia określonych celów gospodarczych. W przypadku dokonania czynności nadużycia prawa – zgodnie z art. 5 ust. 4 tej ustawy – *wywołują one jedynie takie skutki podatkowe, jakie miałyby miejsce w przypadku odtworzenia sytuacji, która istniałaby w braku czynności stanowiących nadużycie prawa*. Wskazany przepis kreuje uprawnienie organu podatkowego do kwestionowania dokonanej przez strony w ramach transakcji czynności w kształcie jej nadanym, która miała na celu głównie osiągnięcie korzyści podatkowych. Zatem jeśli w danej sytuacji prawnopodatkowej nastąpi aktualizacja przesłanek nadużycia, to transakcje *powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie*⁹⁸. Przeddefiniowanie transakcji to *ustalenie rzeczywistych zdarzeń i transakcji gospodarczych, których obraz został zniekształcony*⁹⁹ prowadzeniem sztucznych ekonomicznie operacji zorientowanych wyłącznie na uzyskanie korzyści podatkowej. Na mocy tej zasady organy podatkowe zobowiązane zostały zatem do stosowania właściwych przepisów w dziedzinie VAT do określonych operacji, pomijając te transakcje, które stanowią nadużycie prawa. Jeśli organy podatkowe, odwołując się do transakcji właściwych w obrocie gospodarczym, będą stosowały w sposób uzasadniony tę klauzulę, z poszanowaniem zasady legalności i pewności prawa, to może ona przyczynić się do zwiększenia wydajności systemu podatkowego.

Za niewątpliwie silny środek przeciwdziałania „nieszczelności” w systemie podatkowym uznać należy ponadto dobór skutecznych środków reakcji karnej i administracyjnych środków stymulacji realizacji zobowiązania podatkowego. Jako pierwsze narzędzie egzekwowania należności podatkowych wskazać należy skuteczną penalizację czynów przestępczości podatkowej. Zgodnie z art. 12 § 2 KKS *sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek [...] biorąc pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które mają one osiągnąć w stosunku do sprawcy, a także potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa*. W treści tego przepisu wyrażona została dyrektywa prewencji indywidualnej, zakładająca resocjalizację sprawcy czynu zabronionego, oraz dyrektywa prewencji ogólnej o charakterze pozytywnym, która wyraża ideę kształtowania w społeczeństwie prawnie pożądaných postaw. Urzeczywistnieniem dyrektyw w dziedzinie

⁹⁸ Zob.: Wyrok ETS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawach C 255/02 *Halifax plc*, pkt 94, 98, LEX nr 175869.

⁹⁹ B. Rogowska-Rajda, T. Tratkiewicz, *Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT...*, s. 12.

opodatkowania jest realizacja obciążeń publicznoprawnych. Dostrzec należy oczywiste mankamenty tej regulacji. Wydaje się być niemożliwym stworzenie w świadomości społecznej stanu akceptacji i chęci wykonywania zobowiązań podatkowych, które powstały w ramach tetycznego stosunku publicznoprawnego opartego na przymusie administracyjnym. Zauważyć należy naturalną niechęć podatnika, szczególnie podatnika-przedsiębiorcy, do uiszczania na rzecz państwa danin, za które nie otrzymuje zindywidualizowanego świadczenia wzajemnego. Jak wcześniej wskazano, prawo podatkowe to prawo ingerencyjne w komercyjne stosunki podziału środków wynikające z optymalnej ekonomicznie alokacji zasobów. Podatek jest w istocie przeciwieństwem ceny¹⁰⁰, czyli zaprzeczeniem zysku ekonomicznego. Prowadzi to do stwierdzenia, że zadeklarowana przez ustawodawcę idea prewencji ogólnej pozytywnej wydaje się być w aktualnej perspektywie nierealna. Niewątpliwie trudne w osiągnięciu jest wzbudzenie w świadomości podatnika-przedsiębiorcy, który prowadząc działalność gospodarczą dąży do maksymalizacji zysku, pożądanej prawnie postawy wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych. Jest to tym trudniejsze, im wyższe stawki podatkowe mają zastosowanie do podstawy opodatkowania. Na poziomie podatków dochodowych może to skłaniać podatnika do uchylania się od opodatkowania, a na poziomie podatków obrotowych może z kolei zachęcać do wyłudzenia podatku. Czyny, które narażają podatek na uszczuplenie lub narażają organ podatkowy na nienależyty zwrot podatku, penalizuje ustawodawca jako oszustwa podatkowe na poziomie kodeksu karnego skarbowego, pozostawiając niektóre z nich w idealnym zbiegu przestępstw z przestępstwami przeciwko wiarygodności dokumentów określonymi w kodeksie karnym. Zagadnienie to wykracza niewątpliwie poza ramy niniejszej pracy. Jednakże dla pełności analizy wspomnieć należy, jakie czyny typizuje ustawodawca jako tradycyjne oszustwa podatkowe. Jest to przede wszystkim grupa następujących deliktów uregulowanych w rozdziale 6 kodeksu karnego skarbowego¹⁰¹: nieujawnienie przedmiotu lub podstawy opodatkowania (art. 54 KKS), firmanctwo (art. 55 KKS), podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w deklaracji lub w oświadczeniu (art. 56 § 1-3 KKS) i narażenie na bezpodstawny zwrotu podatku (art. 76 KKS). Stwierdzić należy, że wystąpieniu tych czynów karalnych może zapobiec przejście z poziomu prewencji ogólnej pozytywnej na poziom prewencji ogólnej negatywnej. Polega ona na odstraszaniu potencjalnych sprawców oszustw podatkowych przez skuteczne karanie tych czynów. Norma sankcjonująca w typie podstawowym za wskazane delikty ma wymiar

¹⁰⁰ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 14.

¹⁰¹ Z. Wardak, *Karnoskarbowa i Kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2014, s. 72.

kary grzywny do 720 stawek dziennych albo kary pozbawienia wolności, którą sąd może zastąpić karą ograniczenia wolności¹⁰², albo obu tych kar łącznie. Jednakże należy stwierdzić, że prewencja negatywna nie może zmierzać do zaostrzania kary izolacyjnej pozbawienia wolności, a powinna, uwzględniając zasadę prymatu kar wolnościowych, zmierzać do obostrzeń kary nieizolacyjnej grzywny przy jednoczesnym orzekaniu środka karnego, szczególnie w postaci zakazu prowadzenia określonej działalności gospodarczej. Tak ukształtowany przewidziany wymiar kary, który będzie skutkować w sferze majątku podatnika-przedsiębiorcy, mógłby skuteczniej odstraszać od czynów narażania podatku na uszczuplenie bądź nieuiszczenie.

Wskazać należy ponadto, iż stymulacja pożądanego zachowania się podatnika, poza oddziaływaniem środków penalnych, może odbywać się za pomocą administracyjnych narzędzi, które pozostają w gestii administracji podatkowej. Pierwszy instrument, jest to uprawnienie do wykreślenia podatnika z rejestru podatników VAT. Sytuację taką reguluje art. 96 upu, który przewiduje w dodanym z dniem 13 stycznia 2018 r.¹⁰³ punkcie 5 w ustępie 9 instytucję wykreślenia przez naczelnika urzędu skarbowego z urzędu z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia podatnika. Podstawą wykreślenia jest wówczas fakt powołania się przez organ podatkowy na posiadane informacje, które wskazują na prowadzenie przez podatnika działań z zamiarem wykorzystania działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi. Instrumentem stymulacji zachowania określonego w normach prawnych może być również przepadek środków w toku mechanizmu podzielonej płatności¹⁰⁴. Kolejny instrument to wydanie postanowienia o przedłużeniu terminu zwrotu VAT w celu zweryfikowania jego zasadności, które w sytuacji wiadomych podatnikowi nieprawidłowości może skłonić go do dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnoskarbowej. Silnym środkiem stymulacji może być ponadto prowadzenie postępowania zabezpieczającego w trybie szczególnym zabezpieczenia przedwymiarowego bądź zabezpieczenia przed terminem płatności podatku na podstawie art. 33 ordynacji podatkowej, które umożliwia ustanowienie zabezpieczenia co do należności podatkowych jeszcze nieustalonych. Jako instrument stymulacji należy również wskazać zastosowanie rygoru

¹⁰² Zgodnie z art. 26 § 1 KKS: *Jeżeli przestępstwo skarbowe jest zagrożone karą pozbawienia wolności, sąd może orzec zamiast niej karę ograniczenia wolności [...]*.

¹⁰³ Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2491).

¹⁰⁴ Ustawodawca podatkowy zrezygnował jednak ze wzmocnienia mechanizmu podzielonej płatności instytucją przepadku środków zgromadzonych na rachunku VAT na rzecz Skarbu Państwa w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru VAT, którą zakładał projekt ustawy z dnia 12 maja 2017 r.

natychmiastowej wykonalności decyzji, o którym mowa w art. 108 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁰⁵. Niewątpliwie instrumentem stymulacji powinno zachowanie podatnika może być ponadto zawarcie danych zobowiązanego w postępowaniu egzekucyjnym w administracji w Rejestrze Należności Publicznoprawnych. Rejestr ten został uregulowany w dodanym z dniem 1 stycznia 2018 r. do ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji rozdziale 1a. Zgodnie z art. 18b §1 ustawy, w rejestrze tym gromadzone są informacje o należnościach pieniężnych, podlegających egzekucji administracyjnej, dla których wierzycielem jest naczelnik urzędu skarbowego albo jednostka samorządu terytorialnego. Rejestr zawiera, oprócz oznaczenia wierzyciela i danych zobowiązanego, także wysokości należności pieniężnej i odsetek z tytułu niezapłacenia jej w terminie. Co istotne, przed wprowadzeniem do rejestru tych danych wierzyciel – na podstawie art. 18c ustawy – stosuje instrument stymulacji w postaci zawiadomienia o zagrożeniu ujawnienia w rejestrze, które będzie możliwe nie wcześniej niż po upływie 30 dni od dnia doręczenia zobowiązanemu zawiadomienia. Warunkiem ujawnienia danych w rejestrze jest kwota minimalna należności pieniężnych wynosząca 5000 zł. Wierzyciel wprowadza do rejestru znane mu informacje dotyczące procedur podatkowych czy też postępowania upadłościowego i postępowania restrukturyzacyjnego. Zgodnie z art. 18h ustawy, dane będą zamieszczone w rejestrze przede wszystkim do momentu wygaśnięcia obowiązku zapłaty należności pieniężnej. Na podstawie art. 18j ustawy podmiot zainteresowany, wierzyciel, organ egzekucyjny, sąd, organy prokuratury i inne podmioty uprawnione może wnieść o udostępnienie określonych danych. Wskazane instrumenty stymulacji powinno zachowanie podatnika mogą zniechęcać do nadużyć konstrukcji podatku od towarów i usług.

3.2.2. Mechanizmy przeciwdziałania „nieszczelności” w podatku akcyzowym

Podkreślić należy, iż substratem ceny wyrobu akcyzowego jest podatek akcyzowy, co w istocie oznacza podwyższenie ceny sprzedaży wyrobu o narzut tego podatku. Akcyza nakładana jest na tzw. dobra niepożądane, a przede wszystkim na dobra rzadkie i niskocenne, charakteryzujące się wysoką akumulacją zysku, którego część przejmowana jest przez państwo drogą opodatkowania. Znaczny udział tego podatku w cenie wyrobu akcyzowego jako cenie sprzedaży skłania niewątpliwie do pozafiskalnego obrotu tymi produktami w tzw. szarej strefie, oddziałując ujemnie na efektywność systemu podatkowego.

¹⁰⁵ Dz. U. z 2017 r., poz. 1257.

Wskazać należy, że ustawodawca podatkowy, przeciwdziałając nadużyciom konstrukcji tego podatku, zastosował instytucję tzw. szczególnego nadzoru podatkowego, który polega przede wszystkim na kontroli produkcji, przemieszczania i obrotu wyrobami akcyzowymi oraz kontroli przebiegu procesu technologicznego¹⁰⁶. Wskazaną instytucję wzmocnił ustawodawca konstrukcją najpierw tzw. pakietu paliwowego¹⁰⁷ i tzw. pakietu energetycznego¹⁰⁸, dalej tzw. pakietu transportowego¹⁰⁹, a następnie tzw. pakietu tytoniowego¹¹⁰, których celem jest ograniczenie uszczupień podatków pośrednich. Wprowadzając tę regulację zareagował ustawodawca na zjawisko nielegalnego obrotu i przemieszczania niektórych wyrobów akcyzowych, obejmując te procesy szczególnymi systemami monitorowania i kontroli.

Zakresem przedmiotowym regulacji pierwszego wskazanego narzędzia – tzw. pakietu paliwowego – objęto nabycie wewnątrzwspólnotowe paliw ciekłych, szczególnie paliw silnikowych, którymi wytwarzanie lub obrót wymaga uzyskania koncesji. Konstruując tę regulację zamiarem ustawodawcy było przeciwdziałanie wykorzystaniu instytucji składu podatkowego i zarejestrowanego odbiorcy do wyłudzeń podatków pośrednich w zakresie, w jakim podmioty te są uprawnione do wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw w procedurze zawieszenia poboru akcyzy na rzecz innego podmiotu. W tym celu wprowadził ustawodawca dwa instrumenty: instytucję płatnika podatku VAT oraz tzw. przyspieszony VAT. Pierwszy instrument określił ustawodawca w art. 17a uptu, zgodnie z którym płatnikiem podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, których obrót i wytwarzanie wymaga uzyskania koncesji, jest zarejestrowany odbiorca lub podmiot prowadzący skład podatkowy dokonujący usługowego nabycia. O drugim wskazanym instrumencie – tzw. przyspieszonym VAT - stanowi art. 103 ust. 5a pkt 1 i 2 uptu, gdzie wskazano, że podatek ten podlega zapłacie w terminie 5 dni od dnia wprowadzenia towarów do składu podatkowego lub miejsca odbioru wyrobów akcyzowych przez zarejestrowanego odbiorcę z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy. Usługowego nabycia paliw silnikowych można dokonać tylko na

¹⁰⁶ Artykuł 6a uchylonej ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. z 2009 r. Nr 168, poz. 1323); podobnie obecnie § 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 10 maja 2017 r. w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych (Dz. U. z 2017, poz. 989).

¹⁰⁷ Przyjęty ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r., poz. 1052).

¹⁰⁸ Przyjęty ustawą z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy - Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1387).

¹⁰⁹ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz. U. z 2017 r., poz. 708).

¹¹⁰ Ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2216).

rzecz podmiotu, który¹¹¹ po pierwsze - posiada koncesję na obrót paliwami ciekłymi za granicą, po drugie – jest właścicielem nabywanych paliw i po trzecie – posiada domicyl lub oddział na terytorium kraju i nabywa te paliwa na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Co istotne, wskazana regulacja pozwala na identyfikację właściciela paliwa, który będzie zobowiązany do zapłaty podatku VAT oraz wymusza na podmiocie dokonującym usługowego nabycia paliw zachowanie środków ostrożności co do nabywcy jako podmiotu koncesjonowanego.

Reagując na zjawisko bezakcyzowego obrotu paliwami ciekłymi wprowadził ustawodawca ponadto tzw. pakiet energetyczny, który rozszerza warunki udzielenia koncesji i przesłanki jej cofnięcia w zakresie wytwarzania określonych paliw. Definicję legalną pojęcia wytwarzania określa ustawodawca w art. 3 pkt 45 zmienianej ustawy¹¹², rozumiejąc przez to m.in. produkcję paliw stałych, paliw gazowych lub energii w procesie energetycznym, a także produkcję paliw ciekłych w procesach chociażby przerobu ropy naftowej czy biomasy, ich przetwarzania poprzez mieszanie, jak również procesach przeklasyfikowywania komponentów w paliwa ciekłe. Zgodnie z art. 32 zmienianej ustawy wykonywanie działalności w zakresie wytwarzania paliw lub energii wymaga uzyskania koncesji. Regulacja pakietu energetycznego warunkiem koncesyjnym objęła wskazane procesy przerobu, przetwarzania i przeklasyfikowywania określonych wyrobów akcyzowych, obejmując procedurą udzielenia koncesji trzecią wymienioną grupę procesów. Wskazać należy, że obowiązkiem uzyskania koncesji ustawodawca obejmuje, poza określonymi procesami wytwarzania, także m.in. magazynowanie określonych paliw, przesyłanie lub dystrybucję określonych paliw lub energii oraz obrót paliwami lub energią. Warunki materialne uzyskania koncesji określa ustawodawca w art. 33, wskazując jako konieczne m.in. posiadanie domicylu na terytorium państwa członkowskiego, dysponowanie lub udokumentowana możliwość pozyskania środków finansowych w wysokości gwarantującej prawidłowe wykonywanie działalności oraz możliwości techniczne. Ponadto z dniem 1 marca 2017 r.¹¹³ niniejszy katalog rozszerzono o wymóg niezalegania z zapłatą podatków państwowych. Z kolei do uzyskania koncesji na wytwarzanie i zagraniczny obrót paliwami ciekłymi wymagane jest posiadanie domicylu lub oddziału na terytorium Polski i nabywanie paliw na potrzeby działalności gospodarczej, złożenie zabezpieczenia majątkowego, status zarejestrowanego podatnika VAT UE i posiadanie odpowiednich instalacji magazynowania. Regulacja pakietu

¹¹¹ Art. 48 ust. 9 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 43).

¹¹² Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2018 r., poz. 755).

¹¹³ Warunek dodany artykułem 29 pkt 9 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 508).

energetycznego rozszerza katalog przesłanek negatywnych wydania koncesji. Zgodnie z art. 33 ust. 3 koncesja nie może być wydana, gdy wnioskodawca znajduje się w postępowaniu upadłościowym lub likwidacji, gdy cofnięto w ciągu ostatnich 3 lat decyzję administracyjną nadającą uprawnienie lub wykreślono z właściwego rejestru prowadzenia działalności gospodarczej, a także gdy wystąpią wprowadzone pakietem energetycznym okoliczności w postaci m.in. skazania wnioskodawcy bądź podmiotu powiązanego prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo powszechne lub przestępstwo skarbowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą czy też braku statusu zarejestrowanego podatnika VAT. Pakiet energetyczny wprowadził ponadto istotne zmiany art. 41 ustawy w zakresie cofnięcia koncesji na wytwarzanie i obrót wskazanymi wyrobami akcyzowymi. Wprowadzone zdarzenia skutkujące cofnięciem koncesji to chociażby po pierwsze - niespełnienie przez przedsiębiorstwo energetyczne któregokolwiek z warunków uzyskania koncesji, po drugie - wystąpienie przesłanek odmowy udzielenia koncesji takich jak np. skazanie koncesjonariusza, jego upadłość lub likwidacja czy też wykreślenie z rejestru podatników VAT, po trzecie – niespełnienie warunków uzyskania koncesji takich jak np. złożenie zabezpieczenia majątkowego, po czwarte – wykonywanie działalności zagranicznego obrotu paliwami bez wymaganej do tego koncesji etc. Szersza analiza zagadnienia wykracza poza ramy niniejszej pracy. Jednakże podkreślić należy, że ustawodawca, stosując koncesję jako formę reglamentacji gospodarczej, dąży do uporządkowania rynku paliw ciekłych.

Jako uzupełnienie tzw. pakietu paliwowego i pakietu energetycznego wprowadził ustawodawca kolejne narzędzie – tzw. pakiet transportowy, który wdrożył system monitorowania i kontroli przewozu drogowego towarów objętych stawką akcyzy. Jest to rozszerzenie regulacji przewozu paliw ciekłych, który, zgodnie z art. 32c Prawa energetycznego, wymaga wpisu do rejestru podmiotów przewożących paliwa. Pakiet energetyczny określił dwie przesłanki negatywne wpisu: prawomocne skazanie za przestępstwo powszechne lub przestępstwo skarbowe w związku z działalnością oraz zaleganie w podatkach państwowych. Celem tej regulacji była kontrola podaży paliw ciekłych. Kontrolę tę rozszerza wspomniany pakiet transportowy. Katalog wyrobów, których przewóz podlega systemowi monitorowania drogowego, został określony w art. 3 ust. 2 ustawy o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów¹¹⁴. W katalogu tym ustawodawca wymienia przede wszystkim paliwa płynne, alkohol etylowy całkowicie lub częściowo skażony oraz susz tytoniowy. Co istotne, katalog ten nie ma charakteru

¹¹⁴ Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz. U. z 2017 r., poz. 708).

enumeratywnego, bowiem na podstawie art. 3 ust. 2 pkt 4 tej ustawy skutek normy może być rozszerzony na towary inne niż wymienione, w stosunku do których zajdzie uzasadnione prawdopodobieństwo wystąpienia naruszeń przepisów prawa podatkowego w zakresie podatków obrotowych, mogących powodować znaczne uszczuplenie tych podatków. System monitorowania drogowego działa w oparciu o rejestr zgłoszeń, które przed rozpoczęciem przewozu towaru są przesyłane do administratora – Szefa KAS. Do nadzoru przemieszczania towarów wykorzystuje się system NCTS (*New Computerised Transit System*), który obsługuje wspólnotową procedurę tranzytu oraz system EMCS (*Excise Movement and Control System*), który monitoruje przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy w obrocie wewnątrzwspólnotowym. Należy stwierdzić, że wskazane narzędzia mogą ułatwiać Krajowej Administracji Skarbowej ujawnianie przewozu towarów niezadeklarowanych do opodatkowania.

Jako mechanizm przeciwdziałania nadużyciom konstrukcji akcyzy należałoby również wskazać, podobnie jak w przypadku podatku od towarów i usług, zasadę jednakowej stawki akcyzy na podobne wyroby akcyzowe. Jako istotne zagadnienie na tej płaszczyźnie rysuje się proceder zmiany przeznaczenia wyroby akcyzowego w celu zastosowania niższej stawki podatkowej. Jest to obecnie istotny problem na rynku paliw, gdzie występuje praktyka używania oleju opałowego o stawkach preferencyjnych jako oleju napędowego¹¹⁵. Do eliminacji tego nadużycia przyczynić mogłoby się zastosowanie w tym przypadku reguły podobieństwa produktów¹¹⁶.

Celowi ograniczenia nadużyć w akcyzie służy również wprowadzenie ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych¹¹⁷ tzw. pakietu tytoniowego, który wprowadza zmiany w zakresie obrotu suszem tytoniowym oraz prowadzenia takiej działalności. Z dniem 15 grudnia 2017 r. został dodany do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych¹¹⁸ rozdział 9ba zat. *Zasady monitorowania uprawy tytoniu oraz produkcji i zbytu surowca tytoniowego, a także nadzoru nad uprawą tytoniu oraz produkcją i zbytem surowca tytoniowego*. W art. 40ha wskazanej ustawy reguluje ustawodawca możliwość prowadzenia przez producenta surowca tytoniowego działalności w zakresie uprawy tytoniu, produkcji lub

¹¹⁵ Jest to czyn penalizowany jako delikt karnoskarbowy na podstawie art. 73a KKS w idealnym zbiegu z wykroczeniem powszechnym określonym w art. 52b ustawy z dnia 20 maja 1971 – Kodeks wykroczeń (Dz. U. z 2018 r., poz. 618).

¹¹⁶ Reguły uznawania towarów za produkty podobne zostały wskazane przy omawianiu mechanizmów przeciwdziałania „nieszczelności” w podatku od towarów i usług w podrozdziale 3.2.1.

¹¹⁷ Dz. U. z 2017 r. poz. 2216.

¹¹⁸ Dz. U. z 2018 r. poz. 945.

zbytu surowca tytoniowego, wprowadzając obowiązek ewidencyjny wpisu do rejestru producentów surowca tytoniowego, prowadzonego w systemie teleinformatycznym przez dyrektora oddziału terenowego Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa. Zasady monitorowania produkcji i obrotu tego wyrobu akcyzowego reguluje art. 40hc ustawy, który nakłada na producenta surowca tytoniowego obowiązek przekazywania do dnia 15 maja każdego roku dyrektorowi oddziału terenowego Krajowego Ośrodka określonych informacji. Dotyczą one m.in. powierzchni upraw tytoniu, umów zbycia surowca tytoniowego, masy wyprodukowanego surowca tytoniowego w poprzednim roku zbiorów, masy surowca dostarczonego nabywcom, szacunkowym stanie magazynowym surowca na dzień 30 kwietnia roku złożenia informacji i masy surowca tytoniowego zniszczonego do dnia 30 kwietnia roku złożenia informacji. Ponadto art. 40hd ust. 1 ustawy stanowi o obowiązku powiadomienia dyrektora oddziału Krajowego Ośrodka o zamiarze dokonania zniszczenia surowca tytoniowego co najmniej na 3 dni robocze przed jego dokonaniem. Co istotne, zniszczenie to odbywa się pod nadzorem osoby upoważnionej przez Dyrektora Generalnego Krajowego Ośrodka do wykonywania czynności kontrolnych, która – zgodnie z ust. 4 tego artykułu – sporządza protokół z czynności zniszczenia. Gdy podmiot prowadzący uprawę tytoniu robi to bez uzyskania wpisu do właściwego rejestru, to dyrektor – na podstawie art. 40hi – wydaje w formie decyzji o rygorze natychmiastowej wykonalności nakaz zniszczenia uprawy tytoniu na koszt tego podmiotu. Zniszczenie to dokonuje się pod nadzorem osoby do tego upoważnionej. Gdy w toku czynności kontrolnych zostanie stwierdzone, że powierzchnia uprawy tytoniu jest większa co najmniej o 10% od powierzchni zgłoszonej, to dyrektor wyda taki nakaz na powierzchni przekraczającej zgłoszoną. System monitorowania produkcji i obrotu uzupełnia ewidencję suszu tytoniowego prowadzoną na podstawie art. 138g ustawy o podatku akcyzowym. Ewidencję tę prowadzą pośredniczące podmioty tytoniowe, a gdy takim podmiotem jest przedsiębiorca zagraniczny – osoba upoważniona w oddziale lub podmiot reprezentujący, a także – od dnia 15 grudnia 2017 r. – podmiot prowadzący skład podatkowy, który magazynuje susz tytoniowy nieopodatkowany akcyzą poza składem podatkowym. Ewidencja ta ma umożliwiać w szczególności ustalenie ilości suszu tytoniowego, w tym przemieszczanego z i do składu podatkowego, ustalenie nabywcy suszu, ilości i sposobu przetwarzania suszu i miejsca magazynowania. Jest to niewątpliwie regulacja, która przeciwdziała uwolnieniu się wyrobu spod nadzoru akcyzowego do tzw. szarej strefy bez opodatkowania stawką akcyzy. Podkreślić należy, iż zgodnie z art. 13 ust. 1a ustawy o podatku akcyzowym, w brzmieniu obowiązującym od 1 lutego 2018 r., podatnikiem akcyzy z tytułu produkcji papierosów, płynu do papierosów elektronicznych i tytoniowych wyrobów

nowatorskich prowadzonej poza składem podatkowym jest osoba, która produkuje oraz każda inna osoba, która uczestniczy w produkcji tych wyrobów akcyzowych.

Przeciwdziałanie nadużyciom na poziomie podatku akcyzowego zależy ponadto od skuteczności zastosowania art. 90 ustawy o podatku akcyzowym, który wprowadza obowiązek znakowania i barwienia wyrobów energetycznych. Zgodnie z ust. 1 artykułu, obowiązki temu podlegają określone kategorie olejów opałowych, w tym ciężkie oleje opałowe, oraz olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe lub wykorzystywanych do celów żeglugi. Ustęp 2 z kolei wskazuje, że podmiotami obowiązku znakowania i barwienia wskazanych olejów mineralnych są podmioty prowadzące skład podatkowy, importerzy, podmioty dokonujące nabycia wewnątrzwspólnotowego i przedstawiciele podatkowi. Sposób znakowania i barwienia określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych¹¹⁹. Zgodnie z § 2 tego rozporządzenia na podstawie ust. 1 do znakowania wyrobów energetycznych stosuje się nieusuwalny znacznik barwy żółtej, natomiast ust. 2, regulujący sposób ich barwienia, określa metodę barwienia czerwonego co do określonych olejów opałowych i olejów napędowych przeznaczonych na cele opałowe oraz metodę barwienia niebieskiego co do wykorzystania określonych olejów do celów żeglugi. Artykuł 90 ust. 4 ustawy zawiera przepis upoważniający do wydania tego rozporządzenia, w którym zawarto wytyczną treściową uwzględnienia konieczności przeciwdziałania unikaniu opodatkowania akcyzą.

Jako środek ograniczenia luki podatkowej w podatku akcyzowym wskazać można ponadto mechanizm przerzucenia ciężaru podatkowego akcyzy. Zgodnie bowiem z art. 13 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym za podatnika tego podatku uznaje się podmiot nabywający lub posiadający wyroby akcyzowe znajdujące się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należytej wysokości, a w wyniku procedur podatkowych nie ustalono zapłacenia podatku. Zauważyć należy, że opodatkowaniu podlega samo nabycie lub posiadanie wyrobu akcyzowego. W literaturze wskazuje się, że jest to regulacja wyjątkowa względem wyrażonej w art. 8 ust. 6 ustawy o podatku akcyzowym zasady jednokrotności opodatkowania stawką akcyzy wyrobów akcyzowych, w stosunku do których powstał już wcześniej obowiązek podatkowy¹²⁰. Regulacja ta wprowadza dyrektywę środka ostrożności w zakresie weryfikacji faktu uiszczenia akcyzy przez podmiot zbywający wyrób akcyzowy. Znajdzie ona

¹¹⁹ Dz. U. z 2010 r. Nr 157, poz. 1054.

¹²⁰ J. Materewicz, *Komentarz do art. 8 [w:] Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.

zastosowanie wtedy, gdy wynik przeprowadzonych procedur podatkowych nie pozwoli na ustalenie, kto pierwotnie był zobowiązany do zapłaty stawki akcyzy. Wówczas to ciężarem dowodzenia faktu jej uiszczenia przez zbywającego na wcześniejszym etapie obrotu zostaje obciążony podmiot nabywający. Przerzucenie ciężaru podatku przeciwdziała bowiem nieopodatkowanemu obrotowi wyrobami akcyzowymi w tzw. szarej strefie.

Dla pełnego ujęcia zagadnienia ograniczenia luki w podatku akcyzowym konieczne jest odwołanie do regulacji przestępstw i wykroczeń skarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym w akcyzie. Zagadnienie to wykracza poza zakres niniejszej pracy. Wskazać w tym miejscu należy jedynie, że ustawodawca rozpoznaje jako delikty karnoskarbowe przykładowo takie czyny jak: wydawanie wyrobów akcyzowych bez oznaczenia znakami akcyzy lub oznaczonych nieprawidłowo (art. 63 KKS), umyślne paserstwo wyrobami akcyzowymi (art. 65 KKS), podrabianie lub przerabianie znaków akcyzy (art. 67 KKS) czy też nielegalny obrót znakami akcyzy (art. 70 KKS).

3.2.3. Mechanizmy przeciwdziałania „nieszczelności” w podatku dochodowym od osób prawnych

Nieszczelność w podatku dochodowym od osób prawnych wynika z dwóch zjawisk: po pierwsze – szkodliwej konkurencji podatkowej jako szczególnej formy optymalizacji podatkowej oraz po drugie – uchylania się od opodatkowania. Stwierdzić należy, że nie są to zjawiska oddziaływania na obrót, lecz na dochód podatnika, dlatego zastosowanie znajdą tu odmienne metody „uszczelniania” systemu podatkowego niż w przypadku przedstawionych już podatków obrotowych.

Odnosząc się do zjawiska pierwszego – szkodliwej konkurencji podatkowej – stwierdzić należy, iż działanie „uszczelniające” może wywołać zmiana w modelu opodatkowania dochodów rezydentów poprzez prymat zasady metody zaliczenia proporcjonalnego nad metodą wyłączenia z progresją wobec wszystkich jednostek życia społecznego. W art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹²¹ ustawodawca normuje zasadę zaliczenia proporcjonalnego obowiązującą na gruncie tej ustawy na potrzeby unikania podwójnego opodatkowania. Zakres przedmiotowy regulacji dotyczy podatników objętych nieograniczonym obowiązkiem podatkowym na terytorium Polski, osiągających również dochody w obcym państwie i podlegających tam opodatkowaniu. Są oni zobowiązani w rozliczeniu za rok podatkowy wykazać podatek obliczony od łącznej sumy dochodów krajowych i zagranicznych, od którego odlicza się

¹²¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2343), zwana dalej jako „updop”.

kwotę równą podatkowi zapłaconemu w obcym państwie do limitu tej części podatku, która proporcjonalnie przypada na dochód zagraniczny¹²². Zastosowanie metody zaliczenia proporcjonalnego oznacza zatem, że dochód rezydenta objętego nieograniczonym obowiązkiem podatkowym na podstawie art. 3 ust. 1 updop będzie zawsze wykazany w rozliczeniu rocznym na terytorium Polski. Jest to niewątpliwie rozwiązanie korzystne dla fiskusa.

Przeciwko tzw. przerzucaniu dochodów w ramach legalnych transakcji skierowana jest ponadto uznana międzynarodowa zasada ceny rynkowej, zwana także zasadą pełnej konkurencji czy też zasadą dystansu albo zasadą długości ramienia. Treść tej zasady wyraża art. 9 ust. 1 Modelowej Konwencji OECD w sprawie podatku od majątku i dochodu¹²³, który znajduje zastosowanie w przypadku powiązania kapitałowego spółek w holdingu niebędącym podatkową grupą kapitałową. Zgodnie z tą zasadą warunki, na jakich dokonywane są transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi, nie mogą się różnić od warunków rynkowych, a więc takich, które ustaliłyby między sobą niezależne przedsiębiorstwa. Reguła ta jest stosowana w celu ustalenia cen transferu dla celów podatkowych. Cenę nakładaną przez przedsiębiorstwo na dobra i usługi dla podmiotu powiązanego nazywa się w doktrynie prawa podatkowego ceną transferową¹²⁴ bądź ceną transakcyjną. Analiza materii cen transferowych wykracza poza ramy niniejszej pracy. Jednakże wskazać należy, że zasada ta zyskała uznanie polskiego ustawodawcy w art. 11 ust. 1 updop. Przepis ten stanowi, że jeśli w wyniku powiązań podmiotu krajowego i podmiotu zagranicznego wystąpi ustalenie lub narzucenie warunków różniących się od warunków rynkowych, jakie ustaliłyby między sobą niezależne podmioty, i w wyniku takiego ustalenia podatnik nie wykazuje dochodów albo wykazuje dochody niższe od przeciętnie osiągniętych na rynku, to – stosując zasadę cen rynkowych – dochody danego podatnika oraz należny podatek zostaną ustalone z pominięciem warunków nierynkowych. Wskazany przepis daje organowi podatkowemu uprawnienie do dokonania korekty dochodu podatnika objętego nieograniczonym obowiązkiem podatkowym w sytuacji, gdy uzna, że ceny ustalone między spółkami powiązanymi zostały ustalone na warunkach nierynkowych.

¹²² M. Jamróży, *Podstawowe determinanty obciążenia podatkowego w stosunkach międzynarodowych*, [w:] M. Jamróży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.

¹²³ Zob.: <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm> [dostęp 10.04.18].

¹²⁴ Por.: S. Sojak, *Ceny transferowe w przedsiębiorstwach wielonarodowych*, Oficyna Wydawnicza Wizja, Warszawa 2000, s. 16.

Celowi przeciwdziałania szkodliwej konkurencji podatkowej służy ponadto przyjęcie zasady powiązania zapłaty podatku z miejscem powstania zysku. Refleksem tego założenia jest art. 7 Konwencji modelowej OECD, który wskazuje wzorzec reguły kolizyjnej jurysdykcji podatkowej wobec zysków przedsiębiorstwa międzynarodowego. Przepis ten stanowi, iż jeśli przedsiębiorstwo krajowe prowadzi działalność gospodarczą w innym państwie za pomocą położonego tam zakładu, a więc stałej placówki zagranicznej, to państwo jego położenia może opodatkować zyski tego przedsiębiorstwa w takim zakresie, w jakim można przypisać je temu zakładowi. W sytuacji takiej zysk z działalności gospodarczej przypisywany zakładowi będzie opodatkowany w państwie źródła, a więc państwie jego położenia, a nie w państwie rezydencji, czyli państwie siedziby przedsiębiorstwa, w którym to dochód ten jest zwykle wyłączony z podstawy opodatkowania z zastrzeżeniem efektu progresji¹²⁵. Przyjąć należy bowiem, że jest to swego rodzaju fikcja częściowej odrębności funkcjonalnej zakładu, która ma zastosowanie dla celów podatkowych. Zgodnie z zasadą dystansu zysk będzie przypisywany zakładowi w takim zakresie, w jakim mógłby on go osiągnąć, działając jako oddzielny byt prawny¹²⁶. Zasada zapłaty podatku w miejscu powstania zysku zapobiega praktyce unikania realizacji zobowiązania podatkowego w państwie, z którym, z racji faktycznego prowadzenia działalności, relacja jest *de facto* intensywniejsza, gdyż to właśnie w tym państwie eksploatowana jest przestrzeń gospodarcza. Przyjąć należy, że niedopuszczalnym jest, aby zysk zakładów przedsiębiorstw zagranicznych położonych na terytorium Polski nie był w ogóle opodatkowany, jeśli właśnie w Polsce generują one w sposób permanentny dochody. Zgodnie z art. 3 ust. 3 updog dochody z działalności prowadzonej na terytorium Polski poprzez położony na jej terytorium zagraniczny zakład osiągane są w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego. Kluczowe w tym zakresie jest zapobieganie unikaniu statusu zakładu.

Podejmując analizę zjawiska drugiego – uchylanie się od opodatkowania – należy stwierdzić, że działanie „uszczelniające” system podatkowy będzie polegać na lokalizowaniu niezarejestrowanej działalności gospodarczej oraz utajniania przychodów w toku procedur kontrolnych. Przeciwno zatajeniu przedmiotu opodatkowania byłaby wymierzona także kontrola społeczna danych podatkowo relewantnych kluczowych podatników, która mogłaby zniechęcić je do działań optymalizacyjnych w ramach społecznej odpowiedzialności biznesu. Jest to rozwiązanie niewątpliwie korzystne dla fiskusa. Procedury kontrolne służyć powinny

¹²⁵ Zob. M. Jamroży, *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w przypadku zysków przedsiębiorstw*, [w:] M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.

¹²⁶ Por.: Tamże.

również lokalizowaniu zawyżania kosztów uzyskania przychodów, szczególnie w procedurze rozerwania transakcji z nabywcą przez tzw. zakup kosztów, gdy faktura wystawiana jest na podstawie cudzego paragonu, co pozwala na odliczenie podatku VAT i dokumentuje jednocześnie poniesienie wydatku stanowiącego koszt uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych. Rządowy projekt z dnia 18 września 2017 r.¹²⁷, w brzmieniu pierwotnym, przewidywał dodanie ust. 4 w art. 106b ustawy o podatku od towarów i usług. Proponowany przepis zakładał możliwość wystawienia faktury na rzecz nabywcy towarów lub usług będącego podatnikiem VAT w przypadku sprzedaży zarejestrowanej przy użyciu kasy rejestrującej wyłącznie wtedy, gdy paragon dokumentujący tę sprzedaż zawiera określony numer identyfikujący nabywcę. Regulacja ta uniemożliwiłaby powstanie fikcyjnego wydatku, który mógłby być odliczony od przychodu jako koszt jego uzyskania na gruncie updop.

Przeciwko agresywnej optymalizacji podatkowej i uchylaniu się od opodatkowania wymierzył ustawodawca klauzulę generalną przeciwko unikaniu opodatkowania, którą wprowadza art. 119a § 1 ordynacji podatkowej. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że klauzula ta *zarówno co do zakresu, jak i co do funkcji odpowiada istniejącemu w doktrynie i orzecznictwie pojęciu obejścia prawa podatkowego*¹²⁸. Zgodnie ze wskazanym przepisem za obejście prawa podatkowego należy uznać *każdą czynność dokonaną przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, (...), jeżeli sposób działania był sztuczny*. Ustawodawca podatkowy uznał, że unikaniem opodatkowania jest czynność czy też sekwencja czynności¹²⁹, która w danej sytuacji spełnia następujące kwantyfikatory ogólne:

- po pierwsze, jest to czynność dokonana,
- po drugie, jej dokonanie nastąpiło przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- po trzecie, korzyść ta jest w danych okolicznościach sprzeczna z przedmiotem lub celem ustaw podatkowych,
- po czwarte, sposób dokonania tej czynności był sztuczny.

¹²⁷ Projekt z dnia 18 września 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach [brzmienie pierwotne], <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12303053> [dostęp 10.04.2018].

¹²⁸ G. Kujawski, *Komentarz do art. 119a [w:] Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, WK 2017, System informacji prawnej LEX.

¹²⁹ Tamże, s. 116.

W doktrynie wskazuje się, że definiując unikanie opodatkowania należy dokonać *po pierwsze oceny momentu zachowania danego podmiotu, a po drugie oceny relacji do tego momentu konkretnych celów, do jakich to zachowanie zmierza*¹³⁰. Przyjmując ten pogląd stwierdzić należy, że ocena momentu czynu prowadzi do wskazania, iż w przypadku czynności dokonanej jej stan jest niejako zrealizowany, a nie dopiero podjęty, i wystąpienie w nim zmian w zakresie zachowania się podatnika nie jest już możliwe. Z kolei ocena relacji zamierzonych celów czynności do momentu zachowania to wskazanie kierunku czynu. Jako obejście prawa podatkowego kwalifikuje bowiem ustawodawca każde zachowanie podatnika, które uznać można za czynność ukierunkowaną na korzyść podatkową przy zastosowaniu formuły *przede wszystkim*, gdy - zgodnie z art. 119d ordynacji podatkowej - waga innych celów czynności, chociażby gospodarczych, była mało istotna. Zgodnie z art. 119e ordynacji podatkowej przez korzyść podatkową należy rozumieć m.in. niepowstanie lub odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego, obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawiązanie straty podatkowej, a także powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku. Osiągnięcie tak rozumianej korzyści musi wystąpić jako główny cel działania podatnika. Owa korzyść musi być w danych okolicznościach sprzeczna z przedmiotem lub celem przepisu ustawy podatkowej, a więc z wolą prawodawcy, który kształtuje zakres obciążeń podatkowych. Sytuacja sprzeczności z przedmiotem przepisu ustawy wystąpi wówczas, gdy źródła korzyści podatnik będzie szukał w innych przepisach prawa niż regulacje przewidujące *expressis verbis* okoliczności warunkujące zwolnienia podatkowe, wyłączenia od podatku czy inne korzystniejsze zasady opodatkowania¹³¹. Natomiast sprzeczność z celem przepisu ustawy będzie mieć miejsce wtedy, gdy osiągnięcie przez podatnika korzyści podatkowej będzie niezgodne ze społeczno-ekonomicznymi celami wprowadzenia danego przepisu bądź celami określonej instytucji prawnej¹³². Ostatnią przesłanką zastosowania klauzuli obejścia prawa podatkowego wobec czynności strony jest sztuczny sposób działania zdefiniowany w art. 119c § 1 ordynacji podatkowej. Wskazany przepis stanowi, iż *sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy*

¹³⁰ P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*. Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2017, s. 17.

¹³¹ G. Kujawski, *Komentarz do art. 119a [w:] Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, WK 2017, System informacji prawnej LEX.

¹³² Tamże.

podatkowej. W doktrynie wskazuje się, że chodzi w tym przypadku o przyjęcie takiej kwalifikacji sposobu działania podatnika, *który nie byłby podejmowany i realizowany, gdyby podmiot realizował czynności, które „normalnie” wykonuje w ramach prowadzonej działalności*¹³³. Ustawodawca w § 2 artykułu 119c ordynacji wskazuje ponadto dyrektywy oceny charakteru działania podatnika. Dokonując jej należy wziąć pod uwagę m.in. nieuzasadnione dzielenie operacji, nieuzasadnione angażowanie podmiotów pośredniczących czy występowanie ryzyka ekonomicznego przewyższającego spodziewane korzyści niepodatkowe. Jeśli wszystkie warunki określone w art. 119a ordynacji zostaną spełnione, to czynność tam opisana nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, a jej skutki prawne określa się jakby dokonano czynności odpowiedniej według stanu rzeczy w rozumieniu § 3 artykułu 119a. Zgodnie ze wskazanym przepisem czynnością odpowiednią jest *czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej*. Organ podatkowy będzie zatem zobowiązany poprawnie wskazać czynność odpowiednią, która stanowi pojęciowe przeciwieństwo sztucznego sposobu działania¹³⁴ w rozumieniu art. 119c ordynacji podatkowej. Organ będzie zobowiązany do wskazania czynności legalnej i racjonalnej w danych okolicznościach w miejsce działania sztucznego. Stosując tę klauzulę organ podatkowy ma zatem możliwość – nie tylko na gruncie regulacji podatku dochodowego od osób prawnych - kwestionowania sztucznych czynności podatnika zamierzonych na osiągnięcie korzyści podatkowej w sposób sprzeczny z celem i przedmiotem ustawy podatkowej.

Zagadnienie przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania jest również podejmowane na poziomie prawodawstwa unijnego. W 2015 r. opublikowano sprawozdanie końcowe OECD nt. przeciwdziałania tzw. erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków, zwane Planem Działań BEPS (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*), w którym wskazano 15 działań służących przeciwdziałaniu unikania opodatkowania¹³⁵. Przykładowo za kluczowe obszary ujęte w raporcie uznano opodatkowanie w gospodarce cyfrowej, opodatkowanie kontrolowanych spółek zagranicznych, zapobieganie unikaniu statusu zakładu

¹³³ P. Borszowski, *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania...*, s. 47.

¹³⁴ G. Kujawski, *Komentarz do art. 119c [w:] Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, WK 2017, System informacji prawnej LEX.

¹³⁵ M. Jamroży, *Podstawowe determinanty obciążenia podatkowego w stosunkach międzynarodowych*, [w:] M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.

podatkowego i kwestię cen transferowych. Wyniki raportu BEPS przyjęła Rada w konkluzjach z dnia 8 grudnia 2015 r., potwierdzając konieczność konstrukcji spójnych z nimi rozwiązań na szczeblu unijnym. Wyrazem podniesienia poziomu ochrony przed unikaniem opodatkowania jest przyjęcie dyrektywy Rady (UE) nr 2016/1146 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania [...] ¹³⁶, zwana jako dyrektywa ATAD (*Anti-Tax Avoidance Directive*), która zgodnie z art. 3 wyraża minimalny poziom ochrony krajowych baz podatkowych. Zakresem stosowania dyrektywy objęto podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Jej rozdział II reguluje środki przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Pierwszy wskazany środek przeciwdziałania BEPS to ograniczenie możliwości odliczania odsetek. W art. 4 określił prawodawca unijny ogólny limit odliczenia nadwyżki kosztów finansowania zewnętrznego w okresie rozliczeniowym ich poniesienia co do zasady do wysokości 30% wyniku finansowego podatnika przed uwzględnieniem odsetek, opodatkowania, deprecjacji i amortyzacji. Drugi środek przeciwdziałania BEPS to opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu dla celów podatkowych. Zgodnie bowiem z art. 5 dyrektywy podatnik podlega podatkowi w kwocie równej wartości rynkowej przenoszonych aktywów w chwili ich przeniesienia, pomniejszonej o ich wartość do celów podatkowych. Dyrektywa reguluje trzy sytuacje opodatkowania transferu. Pierwszy rodzaj transferu to przeniesienie aktywów, którego definicja legalna została wyrażona w art. 2 pkt 6 dyrektywy. Jest to bowiem operacja, w wyniku której państwo członkowskie traci prawo do opodatkowania przeniesionych aktywów, przy czym aktywa te pozostają własnością prawną lub ekonomiczną tego samego podatnika. W art. 5 ust. 1 lit. a i b wskazano dwa kierunki tego transferu: przeniesienie aktywów ze swojej siedziby głównej do stałego zakładu w innym państwie członkowskim bądź państwie trzecim albo przeniesienie aktywów ze swojego stałego zakładu w państwie członkowskim do swojej siedziby głównej lub innego stałego zakładu w innym państwie członkowskim bądź państwie trzecim. Drugi rodzaj transferu objętego regulacją to przeniesienie rezydencji podatkowej, które – zgodnie z art. 2 pkt 7 dyrektywy – oznacza operację, w wyniku której podatnik przestaje być rezydentem do celów podatkowych w jednym państwie członkowskim i uzyskuje rezydencję podatkową w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim. Opodatkowaniu podlega bowiem – na podstawie art. 5 ust. 1 lit. c

¹³⁶ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164. z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE L 193/1 z 19.07.2016).

dyrektywy – przeniesienie rezydencji podatkowej do innego państwa członkowskiego lub państwa trzeciego, z wyłączeniem aktywów powiązanych w sensie faktycznym ze stałym zakładem w pierwszym państwie członkowskim. Trzeci rodzaj transferu to określone w art. 2 pkt 8 dyrektywy przeniesienie działalności gospodarczej prowadzonej przez stały zakład, która oznacza *operację, w wyniku której podatnik przestaje prowadzić podlegającą opodatkowaniu działalność gospodarczą w jednym państwie członkowskim, a zaczyna taką działalność prowadzić w innym państwie członkowskim lub państwie trzecim, nie stając się przy tym rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim lub państwie trzecim*. Zgodnie z art. 5 ust. 1 lit. d dyrektywy podatnik podlega podatkowi w sytuacji, gdy przenosi działalność gospodarczą prowadzoną przez swój stały zakład z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego lub do państwa trzeciego, o ile państwo członkowskie stałego zakładu nie ma już prawa do opodatkowania przenoszonych aktywów ze względu na przeniesienie. Trzeci środek przeciwdziałania BEPS wskazany w art. 6 dyrektywy to przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania. Stanowi on w ust. 1, że *na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia [...] uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste [...]*. Zgodnie z ust. 2 tego artykułu transakcję uznaje się za nierzeczywistą w zakresie, w jakim nie jest ona prowadzona *z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną*. Refleksem wejścia w życie tej regulacji było dodanie w 2016 r. do ordynacji podatkowej działu IIIa zat. *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*, w którego systematyce ujęto rozdział 1 *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*. Zawarta w art. 119a ordynacji definicja legalna unikania opodatkowania odpowiada zakresowi treściowemu przesłanek wskazanych w art. 6 tej dyrektywy. Czwarty środek przeciwdziałania BEPS wymieniony w tym akcie to zasady traktowania podmiotów lub stałych zakładów jako kontrolowaną spółkę zagraniczną i reguły obliczania ich dochodu. Zgodnie z art. 7 ust. 1 dyrektywy *państwo członkowskie podatnika traktuje podmiot lub stały zakład, którego zyski nie podlegają opodatkowaniu lub są zwolnione z podatku w tym państwie członkowskim, jako kontrolowaną spółkę zagraniczną*. Sytuacja ta występuje, gdy zostaną spełnione dwa warunki:

- po pierwsze, w przypadku podmiotu – podatnik posiada udział wynoszący ponad 50% praw głosu lub jest właścicielem ponad 50% kapitału lub ma prawo do ponad 50% zysków tego podmiotu (struktura holdingowa); oraz

- po drugie, podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu zysków zagranicznej spółki kontrolowanej faktycznie zapłacony przez podmiot lub stały zakład jest niższy niż różnica między podatkiem, który zostałby pobrany od podmiotu lub stałego zakładu w państwie członkowskim podatnika a podatkiem z tytułu zysków takiej spółki faktycznie zapłaconym przez podmiot lub stały zakład.

W podstawie opodatkowania jednostki traktowanej jak zagraniczna spółka kontrolowana uwzględnia się – zgodnie z art. 7 ust. 2 – niepodzielony dochód z następujących kategorii: dochód generowany przez aktywa finansowe, dochód z własności intelektualnej, dywidendy i dochody ze zbycia udziałów bądź akcji, dochody z leasingu finansowego, dochody z działalności finansowej oraz dochody od przedsiębiorstw, które osiągają zyski z transakcji dokonywanych z przedsiębiorstwami powiązanymi, nie wytwarzając wartości dodanej lub jest ona znikoma, a także – co istotne – uwzględnia się niepodzielony dochód z nierzeczywistych uzgodnień wprowadzonych głównie w celu uzyskania korzyści podatkowej. Zgodnie z art. 8 dyrektywy podstawę opodatkowania dochodu takiej jednostki oblicza się zgodnie z przepisami prawa państwa rezydencji lub miejsca pobytu, uwzględniając w niej wskazane kategorie dochodu niepodzielonego oraz dochód niepodzielony z nierzeczywistych uzgodnień w granicach kwot z aktywów i ryzyk związanych z funkcjami spółki kontrolującej, natomiast pomijając straty tych jednostek. Analizowany instrument służy niewątpliwie przeciwdziałaniu szkodliwej konkurencji podatkowej. Transpozycja art. 7 i 8 dyrektywy do ustawodawstwa krajowego, której dokonano z dniem 1 stycznia 2018 r., uzupełniając wprowadzoną z dniem 1 stycznia 2015 r. regulację art. 24a updop, przyczyni się bowiem do skutecznego opodatkowania dochodów zagranicznych spółek-córek, w których polski rezydent podatkowy posiada udziały, prawo głosu w organach bądź prawo uczestnictwa w zysku. Piąty, ostatni, środek przeciwdziałania BEPS to zasady przeciwdziałania na poziomie jurysdykcyjnym zjawisku rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, które wynikają z odmiennej klasyfikacji prawnej płatności lub podmiotów. Pojęcie to definiuje pkt 9 artykułu 2 dyrektywy, zgodnie z którym oznacza to *sytuację między podatnikiem jednego państwa członkowskiego a przedsiębiorstwem powiązanym w innym państwie członkowskim lub uzgodnienia strukturalne między stronami w państwach członkowskich, w której różnice w klasyfikacji prawnej instrumentu finansowego lub podmiotu prowadzą do (...) rezultatu:*

- tzw. podwójnego odliczenia, czyli odliczenia tej samej płatności, wydatków lub strat w państwie źródła płatności, poniesienia kosztów lub odnotowania straty, jak i w innym państwie członkowskim; lub

- tzw. odliczenia bez rozpoznania przychodu, czyli odliczenia płatności w państwie źródła płatności, bez ujęcia go do celów podatkowych w innym państwie członkowskim.

Normy kolizyjne rozstrzygające rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych wskazuje art. 9, stanowiąc w ust. 1, że w przypadku rozbieżności prowadzącej do podwójnego odliczenia, odliczenie przyznawane jest wyłącznie w państwie źródła płatności, natomiast w przypadku, gdy prowadzi ona do odliczenia bez rozpoznania przychodu, to państwo członkowskie płatnika odmawia odliczenia takiej płatności.

Analizowana dyrektywa zobowiązuje w art. 11 państwa członkowskie do transpozycji jej norm do dnia 31 grudnia 2018 r., ze stosowaniem przepisów od dnia 1 stycznia 2019 r. W preambule dyrektywy w motywie 3 wskazano za niezbędne stworzenie wspólnego minimalnego standardu ochrony na rynku wewnętrznym przed unikaniem opodatkowania na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych.

4. „Przyjazny system podatkowy” a „opresyjny system podatkowy”

4.1. Konstrukcja racjonalnego systemu podatkowego

Tworząc system podatkowy ustawodawca staje przed koniecznością oceny dwóch interesów: kryterium skuteczności a kryterium społecznej akceptacji polityki fiskalnej. Ustawodawca musi zatem rozważyć, według którego z tych kryteriów będzie kształtował działania fiskalne państwa. Jeśli przeważy kryterium skuteczności polityki fiskalnej, to ustawodawca będzie koncentrować się nadmiernie na „uszczelnianiu” systemu podatkowego, powiększając straty społeczne opodatkowania. Jeśli natomiast wyznacznikiem struktury opodatkowania będą wyłącznie zapatrywania społeczne, to może to skutkować niewystarczającymi wpływami podatkowymi na realizację zadań państwa. Relację między państwem a podatnikiem określa się niekiedy w doktrynie mianem „konfliktowego stosunku podatkowego”¹³⁷, w wyniku którego dochodzi do ustalenia akceptowalnego dla podatnika poziomu obciążeń podatkowych. Rolą ustawodawcy podatkowego jest wyważenie wskazanych kryteriów w taki sposób, aby zapewnić budżetowi państwa odpowiednie dochody podatkowe przy możliwie nieznacznej ingerencji państwa w majątkowe efekty pracy obywateli. Należy stwierdzić więc, że system podatkowy to emanacja przyjętej polityki podatkowej. O jej treści i kierunkach decydować powinny nie tyle tylko cele budżetowe, ile również cele ekonomiczno-społeczne.

Odwołując się do tych celów koncepcję ochrony dobra podatnika w kolizji z dobrem publicznym wysunęła liberalna myśl ekonomiczna (A. Smith, D. Ricardo, J.B. Say)¹³⁸, która, opierając się na założeniu istnienia naturalnych praw gospodarczych, sformułowała zasady podatkowe interwencji państwa w obiektywnie istniejące procesy ekonomiczne. Zasady te konstruuje tzw. przyjazny system podatkowy. Adam Smith sformułował kanon czterech zasad podatkowych: zasadę pewności, dogodności i taniości opodatkowania, które określane są jako zasady techniki podatkowej oraz zasadę sprawiedliwości opodatkowania¹³⁹. Koncepcję tę rozwinął chociażby Joseph Stiglitz, który modelowemu systemowi podatkowego przypisywał przymioty ekonomicznej efektywności, prostoty administracyjnej, elastyczności, politycznej odpowiedzialności oraz uczciwości¹⁴⁰. Są one zbiorem teoretycznych postulatów nauki ekonomii wobec konstrukcji podatku jako narzędzia prawnego. Prawne granice opodatkowania wyznaczone konstytucyjnymi zasadami funkcjonowania rynku – przede

¹³⁷ S. Owsiak, *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Lublin 2016, s. 16.

¹³⁸ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 33.

¹³⁹ A. Smith, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Wyd. PWN, Warszawa 1954, s. 584.

¹⁴⁰ J. Stiglitz, *Ekonomia sektora publicznego*, Wyd. PWN, Warszawa 2013, s. 550.

wszystkim zasadą wolności działalności gospodarczej, zasadą poszanowania własności i zasadą sprawiedliwości – powinny odnosić się do jego granic ekonomicznych, które wyznaczają efektywność ekonomiczną systemu podatkowego¹⁴¹. W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się dystynkcję między systemem podatkowym obowiązującym – tzw. systemem historycznym – a systemem podatkowym modelowym – tzw. systemem racjonalnym – który, opierając się na generalnych przesłankach opodatkowania, uwzględniałby poza celami fiskalnymi opodatkowania również cele polityczne, społeczne oraz gospodarcze opodatkowania¹⁴². Zadaniem ustawodawcy podatkowego jest możliwie dokładne przybliżenie systemu historycznego do systemu racjonalnego. Cel ten można osiągnąć poprzez urzeczywistnienie wskazanych powyżej zasad podatkowych teorii ekonomii, recypowanych do doktryny prawa podatkowego, które wyznaczają ramy tzw. „dobrego” czy też „przyjaznego” systemu podatkowego.

Przyjmując najbardziej współczesną koncepcję zasad podatkowych Stiglitza stwierdzić należy, że kluczową cechą systemu podatkowego powinna być ekonomiczna efektywność. Podatek, który jest w swej istocie przeciwieństwem zysku, nie może zaburzać efektywnej ekonomicznie alokacji zasobów. System podatkowy powinien niejako automatycznie dostosowywać się do zmiennych w czasie procesów gospodarczych – skąd wynika kolejna jego pożądana cecha, czyli elastyczność. Relewantne jest ponadto, aby procedura administrowania poborem i kontrolą podatków była możliwie łatwa i relatywnie tania. Wyznacznikami odpowiedzialności politycznej systemu podatkowego jest z kolei pewność opodatkowania wyrażająca się w apriorycznej określoności mechanizmu opodatkowania, dogodność opodatkowania w zakresie sposobu, warunków i terminu płatności oraz przejrzystość regulacji. Jednakowa odczuwalność podatku dla wszystkich jednostek stanowi natomiast treść zasady sprawiedliwości opodatkowania.

Doktryna prawa podatkowego¹⁴³ wskazuje na konieczność uwzględniania tych zasad¹⁴⁴ systemu racjonalnego przy konstruowaniu systemu historycznego jako konsekwencję założeń państwa demokratycznego funkcjonującego w warunkach gospodarki rynkowej. Pozostają one w implikacji wobec celów opodatkowania wyznaczonych przez ustawodawcę podatkowego.

¹⁴¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 59.

¹⁴² Tamże, s. 34.

¹⁴³ Tamże, s. 34 i 35.

¹⁴⁴ Filozofia i doktryna prawa podatkowego posługuje się wieloma klasyfikacjami zasad podatkowych.

Niewątpliwie rudymenarnym celem opodatkowania jest cel fiskalny wyrażający się w potrzebie uzyskiwania dochodów publicznych na pokrycie wydatków i rozchodów publicznych. Należy stwierdzić, że im wyższa ingerencja państwa w gospodarkę i życie społeczne, tym większe będą wydatki publiczne. Można przyjąć pogląd, że rozstrzygnięcia o wydatkach państwa mają formę decyzji politycznych, co stwarza niebezpieczeństwo preferowania w systemie podatkowym jego celów fiskalnych¹⁴⁵. Konstrukcja systemu podatkowego powinna dążyć bowiem do swego rodzaju kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi i pozafiskalnymi. Na płaszczyźnie systemu racjonalnego relewantne jest zatem rozpatrywanie jego celów fiskalnym w koniunkcji z celami pozafiskalnymi, czyli łącznie ze skutkami gospodarczymi i konsekwencjami podatku dla życia społecznego. Zbyt wysokie podatki będą niszczyć źródła przychodów, hamując wzrost gospodarczy, co w konsekwencji uniemożliwi realizację nie tylko założeń fiskalnych, ale i celów gospodarczych. Podatek jako instrument fiskalny zakłóca bowiem funkcjonowanie naturalnego mechanizmu rynkowego, dlatego znamienne jest wyważenie jego ingerencji w procesy ekonomiczne. Ustawodawca, tworząc system podatkowy, nie może pomijać ponadto społecznych aspektów opodatkowania, ale musi je realizować – jak podkreśla się w doktrynie – z myślą o racjonalnym dopasowaniu interesów publicznych i prywatnych¹⁴⁶. Zauważa się ponadto, że ustawodawca podatkowy przyjmuje nowe lub modyfikuje istniejące instytucje prawne *pod wpływem stanu finansów publicznych, a więc tworzeniem ich jedynie z punktu widzenia realizacji celów fiskalnych opodatkowania z niewielkim uwzględnieniem społecznej świadomości podatkowej*¹⁴⁷ czy też szerzej – z nieznacznym uwzględnieniem aspektów społecznych i gospodarczych opodatkowania.

4.2. Kierunki działań fiskalnych państwa

Należy stwierdzić, że kompromis celów fiskalnych i pozafiskalnych w konstrukcji polskiego systemu podatkowego nie został zachowany. Zauważalne jest bowiem, że ustawodawca podatkowy w przewadze wprowadza do systemu podatkowego rozwiązania korzystne dla interesu publicznego, a niekorzystne dla interesu prywatnego. Należy bowiem dostrzec, że ustawodawca, wprowadzając takie zmiany, *de facto* wykracza poza konwencję zwiększenia efektywności systemu podatkowego. Tworzy to sytuację, w której kryteria fiskalne znacznie przeważają nad kryteriami pozafiskalnymi, co odbiera systemowi historycznemu przymioty tzw. przyjaznego systemu podatkowego. Obserwując kierunki

¹⁴⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 35-39.

¹⁴⁶ Tamże.

¹⁴⁷ Tamże.

uszczelniania systemu podatkowego stwierdzić należy, że – *de lege lata* – system historyczny nosi cechy tzw. opresyjnego systemu podatkowego.

W celu komparatywnego ujęcia konstrukcji systemów podatkowych państw na świecie Grupa Banku Światowego i firma doradcza PwC wydają corocznie raport *Paying Taxes*, zwany rankingiem przyjazności systemów podatkowych. Raport ten przygotowywany jest w oparciu o zestawienie informacji o dogodności płacenia podatków przez średniej wielkości spółkę w 190 krajach świata. Ocenie poddana jest nie tylko metoda płatności podatków, ale również ilość obowiązków organizacyjno-technicznych składających się na treść obowiązku podatkowego, ukształtowanie postępowania podatkowego, sposoby komunikacji administracji podatkowej z podatnikiem, zasady gromadzenia i wykorzystania danych podatkowych oraz mechanizmy kontrolne przestrzegania przepisów prawa podatkowego. Raport ten uwzględnia podatki od wynagrodzeń i ich pochodne, podatki od zysku, opodatkowanie nieruchomości, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od dywidendy i inne. Wynik raportu przedstawia przeciętną liczbę rocznych płatności podatku oraz liczbę godzin rocznie poświęconych na sprawy podatkowe. Według raportu *Paying Taxes 2018* za rok 2016 r. w Polsce średni przedsiębiorca musiał dokonać przeciętnie 7 płatności podatku przy wymiarze godzin 260 rocznie¹⁴⁸. Średnia dla Unii Europejskiej i państw EFTA to 12 płatności podatku przy zaangażowaniu 161 godzin rocznie. W rankingu tym Polska zajęła 51 miejsce¹⁴⁹ na świecie, pozostając jednak w zestawieniu za większością państw członkowskich Unii Europejskiej i państw EFTA. Dla porównania w 2013 roku było to 114 miejsce na świecie¹⁵⁰. Niewątpliwie poprawa sprawności systemu podatkowego występuje. Co istotne jednak, ta poprawa to efekt doskonalenia metodyki płatności podatku, której przeciętna liczba rocznie w Polsce wynosi 7 przy średniej unijnej 12 płatności. Zauważyć należy, że nie jest ona natomiast konsekwencją tworzenia jasnej regulacji prawa podatkowego i kształtowania efektywnych procedur podatkowych, na które polski podatnik musiał zaangażować aż 260 godzin przy średniej unijnej 161 godzin rocznie. Stwierdzić należy zatem, że konstrukcja polskiego systemu podatkowego realizuje założenia systemu modelowego w zakresie postulatu dogodności opodatkowania co do sposobu i warunków płatności podatku, zaś ich nie realizuje w zakresie postulatu prostoty i przejrzystości regulacji.

Pozytywnie ocenić należy postępującą informatyzację niektórych etapów procedur podatkowych. Ustawodawca umożliwił chociażby elektronicznie rozliczanie podatków

¹⁴⁸ <https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-11-21-pwc-paying-taxes-2018.html> [dostęp 14.03.2018].

¹⁴⁹ https://www.pwc.com/gx/en/playing-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf [dostęp 14.03.2018].

¹⁵⁰ <https://www.pwc.com/gx/en/playing-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf> [dostęp 14.03.2018].

w postaci składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, również bezpośrednio z modułów oprogramowania finansowo-księgowego. Ustawodawca uprościł w tym celu także zasady opatrywania niektórych deklaracji bezpiecznym podpisem elektronicznym¹⁵¹ określone w rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 września 2017 r. w sprawie sposobu przysyłania deklaracji i podań [...], wprowadzając w § 4 tego rozporządzenia możliwość opatrywania deklaracji i podań podatników będących osobami fizycznymi nie tylko przez zastosowanie kwalifikowanego podpisu elektronicznego, ale również podpisu elektronicznego użytkownika na portalu podatkowym zapewniającym autentyczność (tzw. dane autoryzowane) oraz podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP. Przejawem informatyzacji urzędów skarbowych jest prowadzenie systemu ewidencji danych o podatnikach POLTAX dla celów czynności sprawdzających i kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 35 ustawy o KAS w systemie teleinformatycznym prowadzony jest Centralny Rejestr Danych Podatkowych, przy wykorzystaniu którego organy KAS wykonują swoje zadania w zakresie przetwarzania i gromadzenia danych podatkowych. Za rozwiązanie prawidłowe należy uznać również wdrażanie elektronicznych kas rejestrujących obrót dla potrzeb ewidencji transakcji zakupu i sprzedaży VAT. Rządowy projekt z dnia 18 września 2017 r.¹⁵² przewiduje bowiem utworzenie Centralnego Repozytorium Kas, do którego mają być przysyłane informacje z kasy rejestrującej w celu ich gromadzenia, analizy i kontroli. Ustęp 6a artykułu 111 uptu w brzmieniu znowelizowanym zakłada, iż kasa rejestrująca umożliwia połączenie z Centralnym Repozytorium Kas za pośrednictwem sieci teleinformatycznej i przysyłanie do niego informacji z kasy. Zgodnie z proponowanym art. 111a ust. 3 przysyłanie będzie odbywało się w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni, w postaci elektronicznej odpowiadającej określonej strukturze logicznej. Artykuł 111a ust. 1 zakłada, że Centralne Repozytorium Kas będzie prowadził Szef KAS. Niewątpliwie słusznym posunięciem ze strony ustawodawcy jest ponadto wprowadzenie z dniem 15 marca 2018 r. obowiązkowego trybu elektronicznego składania sprawozdań finansowych do Krajowego Rejestru Sądowego. Zgodnie z art. 9a ust. 1 w zw. z art. 19e ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁵³ w systemie teleinformatycznym Rejestru prowadzi się repozytorium dokumentów finansowych. Na

¹⁵¹ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 września 2017 r. w sprawie sposobu przysyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz. U. z 2017 r. poz. 1802 ze zm.).

¹⁵² Projekt z dnia 18 września 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Druk Sejmowy Nr 2503.

¹⁵³ Dz. U. z 2018 r., poz. 986.

podstawie ustępu 1g artykułu 20 tej ustawy, który wejdzie w życie z dniem 1 października 2018 r., sprawozdania finansowe po zamieszczeniu w repozytorium będzie przesyłane za pośrednictwem systemu do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych. *Ratio legis* wskazanych unormowań jest zwiększenie zdolności analitycznych administracji skarbowej w oparciu o gromadzone dane w rejestrach publicznych.

Pozytywnie ocenić należy koncepcję wprowadzenia tzw. centralnego rejestru (bazy) faktur. Komisja Europejska wydała 1 grudnia 2010 r. komunikat nr 695 zat. Zielona Księga w sprawie przyszłości VAT. Komisja zaproponowała wówczas jako sposób weryfikacji poboru podatku VAT model centralnej bazy danych, która monitorowałaby rozliczenia w podatku VAT w oparciu o dane z faktur. Wdrożenie tego rozwiązania mogłoby usprawnić proces uzyskiwania danych podatkowych przez organy podatkowe, znosząc szereg obowiązków rozliczeniowych. Zauważa się, iż powstała baza mogłaby wykorzystywać istniejący model struktur logicznych ksiąg w formacie JPK. Niewątpliwie wpłynęłoby to na zwiększenie zdolności analitycznych administracji skarbowej.

Śluszonym rozwiązaniem jest ponadto wdrażanie koncepcji specjalizacji niektórych elementów procedur podatkowych. Na podstawie Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r.¹⁵⁴ w strukturze administracji podatkowej działają wyspecjalizowane urzędy skarbowe (tzw. superurzędy). Rozporządzenie to określa kategorie podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo. Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia do tej kategorii podmiotów należą m.in. podatkowe grupy kapitałowe, banki, zakłady ubezpieczeń, jednostki działające na podstawie przepisów o funduszach inwestycyjnych, przepisów o funduszach emerytalnych, oddziału lub przedstawicielstwa przedsiębiorcy zagranicznego. W przypadku tej grupy podatników i płatników prawodawca przyjmuje bezwarunkowy reżim stosowania rozporządzenia. Warunki wprowadza natomiast w przypadku osób prawnych lub jednostek nieposiadających osobowości prawnej. Podmioty takie są objęte regulacją rozporządzenia m.in. w sytuacji, gdy w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży w wysokości co najmniej 5 mln euro, jak również gdy jako rezydenci biorą udział w zarządzaniu przedsiębiorstwem położonym za granicą lub w jego kontroli albo posiadają udział w ich kapitale. Z zakresu podmiotowego rozporządzenia wyłączono podatników i płatników podatku akcyzowego,

¹⁵⁴ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. z 2017 r., poz. 437).

podatku od gier i podatku od wydobycia niektórych kapalin w zakresie tych podatków. W pozostałym zakresie wskazane podmioty są obsługiwane przez naczelników urzędów skarbowych miejscowo innych, wskazanych w wykazie. Regulacja ta służy niewątpliwie specjalizacji jednostek w strukturze KAS. Ponadto Ministerstwo Finansów 3 lipca 2017 r. rozpoczęło program pilotażowy powołania odrębnej jednostki budżetowej podległej Szefowi KAS nazywanej Centrum Obsługi Kluczowych Podmiotów¹⁵⁵, który obecnie funkcjonuje przy Pierwszym Mazowieckim Urzędzie Skarbowym w Warszawie. Do pilotażu wytypowano podmioty na podstawie kryterium przychodu w pdop za 2014 lub 2015 r. w wysokości powyżej 400 mln zł. Celem rozwiązania jest kompleksowe i jednolite podejście w obsłudze kluczowych podmiotów gospodarczych, które ma tworzyć pozytywne relacje administracji publicznej ze sferą biznesu.

Krytyce natomiast należy poddać rozległy zakres uprawnień Krajowej Administracji Skarbowej w ramach kontroli celno-skarbowej, zwiększony ustawą z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, która weszła w życie 1 marca 2017 r. Można stwierdzić nawet, iż funkcjonariusze otrzymali tą regulacją niektóre uprawnienia właściwe jednostkom policji. Ustawodawca wskazuje ich uprawnienia w ramach kontroli w art. 64 ustawy o KAS. Przysługuje im m.in. uprawnienie do przeszukania lokali, w tym lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń i miejsc, oraz rzeczy również z użyciem urządzeń technicznych i psów służbowych a także przeprowadzanie rewizji towarów, wyrobów i środków przewozowych z wykorzystaniem takich narzędzi i psów służbowych. W zakresie czynności operacyjno-rozpoznawczych zmierzających do sprawdzenia wiarygodności informacji o przestępstwie oraz wykrycia sprawców i uzyskania dowodów funkcjonariusze KAS mogą zastosować tzw. zakup kontrolowany uregulowany w art. 119 ustawy o KAS. Zgodnie z tym artykułem funkcjonariusze są uprawnieni do niejawnego nabywania, zbywania lub przyjęcia przedmiotów pochodzących z przestępstwa albo których wytwarzanie, posiadania, przewożenie lub obrót są zakazane bądź wręczania korzyści majątkowej, a także złożenia propozycji takich czynności. Uznać należy, iż uprawnienia o takim charakterze powinny pozostawać w gestii jednostek policji i służb specjalnych.

Krytycznie odnieść się należy do regulacji kontroli krzyżowej i rozszerzonej kontroli krzyżowej określonej w art. 274c ordynacji podatkowej w ramach czynności sprawdzających zamiast w regulacji kontroli podatkowej. Jak zauważa się w literaturze, regulacja ta oznacza

¹⁵⁵

http://www.mf.gov.pl/en/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/ministerstwo-finansow2/-/asset_publisher/M1vU/content/id/6059669 [dostęp 14.04.2018 r.]

brak pełnej ochrony procesowej przewidzianej w postępowaniu podatkowym¹⁵⁶, bowiem przepisy postępowania dowodowego nie mają odniesienia do czynności sprawdzających. Stawia to podatnika w niekorzystnej sytuacji procesowej.

Negatywnie ocenić należy wprowadzenie z dniem 30 kwietnia 2018 r. w ramach systemu STIR instrumentu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas nie dłuższy niż 72 godziny na podstawie przesłanki istnienia tylko ryzyka wykorzystania działalności banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej w procedurze wyłudzeń skarbowych – bez pewności zaistnienia wskazanych przestępstw. W przypadku przedsiębiorcy nawet czasowe uniemożliwienie dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku może skutkować dotkliwymi konsekwencjami na szkodę prowadzonej działalności gospodarczej. Szczególnie dotkliwe mogą być one dla podmiotów rynku kapitałowego, w tym członków giełd papierów wartościowych, które mogą stracić możliwość prawidłowego rozliczania transakcji giełdowych. Szef KAS może ponadto w przypadku uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego przekraczającego równowartość 10 000 euro przedłużyć termin blokady rachunku na czas nawet do 3 miesięcy, co dla przedsiębiorcy oznacza stagnację jego działalności.

Krytyką objąć należy ponadto zwiększenie uprawnień Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie tzw. stymulacji negatywnej w realizacji obowiązków podatkowych. Niedopuszczalne jest nadużywanie konstrukcji przedłużenia terminu zwrotu podatku VAT w dacie określonej w sposób blankietowy. Negatywnie ocenić należy przewidzianą w art. 96 ust. 9 upu regulację wykreślenia przez naczelnika z urzędu z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia podatnika, który zostaje pozbawiony prawa wypowiedzenia się. Za zbyt dużą ingerencję we własność należałoby uznać również przepadek środków w toku mechanizmu podzielonej płatności¹⁵⁷. Niedopuszczalne jest ponadto bezpodstawne stosowanie trybu zabezpieczenia przedterminowego określonego w art. 33 ordynacji podatkowej, które wymaga od ustawodawcy dookreślenia przesłanek jego zastosowania. Można byłoby również zastanowić się nad powrotem do brzmienia art. 33 ordynacji podatkowej sprzed 1 stycznia 2003 r.¹⁵⁸, który uzależniał wydanie decyzji o

¹⁵⁶ H. Dzwonkowski (red.), *Komentarz do art. 274c [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. C.H.Beck, Warszawa 2018, System informacji prawnej LEGALIS.

¹⁵⁷ Ustawodawca podatkowy zrezygnował jednak ze wzmocnienia mechanizmu podzielonej płatności instytucją przypadku środków zgromadzonych na rachunku VAT na rzecz Skarbu Państwa w przypadku wykreślenia podatnika z rejestru VAT, którą zakładał projekt ustawy z dnia 12 maja 2017 r.

¹⁵⁸ Art. 33 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r.: *Zabezpieczenia można dokonać również przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość*

zabezpieczeniu od faktu posiadania przez organ podatkowy w toku procedur podatkowych dowodów, że zobowiązanie może zostać niewykonane. Należy uznać, iż brak takiej regulacji wyrażonej wprost rodzi w niektórych sytuacjach ryzyko dowolności działania organu podatkowego, bowiem ocenę istnienia obawy *in concreto* pozostawiono jego uznaniu. W doktrynie stawia obecnej regulacji art. 33 ordynacji podatkowej zarzut prawnej nieokreśloności¹⁵⁹. Stwierdza się ponadto, iż wskazana regulacja nie powoduje ograniczenia stosowania instytucji zabezpieczenia¹⁶⁰. Z krytyką musi się spotkać również nadużywanie elementu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, który - zgodnie z art. 108 ustawy z dnia 14 czerwca 1960r. – Kodeks postępowania administracyjnego - powinien ograniczać się do rzeczywistej niezbędności jego nadania.

Krytyczne stanowisko przyjąć należy również względem pojawiających się koncepcji ograniczania tajemnic ustawowo chronionych. Jako niedopuszczalne należałoby uznać rozwiązanie wyłączające spod tajemnicy skarbowej danych podatkowo relewantnych największych podmiotów rynkowych. Negatywnie ocenić należy dodanie z dniem 1 stycznia 2018 r. do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych artykułu 27b, który reguluje sposób publikowania indywidualnych danych podatkowych określonych podmiotów. Ust. 1 tego artykułu to norma kompetencyjna nakazująca ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych podanie do publicznej wiadomości w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu go obsługującego w terminie do dnia 30 września indywidualne dane podatników zawarte w rocznym zeznaniu podatkowym za rok podatkowy zakończony w roku kalendarzowym poprzedzającym rok publikacji danych podatkowych. W ust. 2 wskazano dwie grupy podatników, których dane podatkowe podlegają podaniu do publicznej wiadomości. Po pierwsze, są to podatkowe grupy kapitałowe, bez względu na wysokość osiągniętych przychodów. Po drugie, są to także podatnicy inni niż podatkowe grupy kapitałowe, o u których wartość przychodu przekroczyła równowartość 50 mln euro. W ust. 3 wyliczono indywidualne dane podatnika, które podlegają publikacji i kwartalnej aktualizacji. Są to dane identyfikujące podatnika, wskazanie roku podatkowego, a także takie podatkowo istotne informacje, jak: wysokość osiągniętego przychodu, poniesionych kosztów uzyskania przychodów, osiągniętego dochodu albo poniesionej straty, podstawy

zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zaległości podatkowej, jeżeli z dowodów zgromadzonych w postępowaniu wynika, że zobowiązanie podatkowe może nie zostać wykonane.

¹⁵⁹ H. Dzwonkowski H. (red.), *Komentarz do art. 33 [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. C.H.Beck, Warszawa 2018, System informacji prawnej LEGALIS.

¹⁶⁰ R. Mastalski, *Komentarz do art. 33, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Unimex, Wrocław 2004, s. 171.

opodatkowania oraz kwoty należnego podatku. Na podstawie ust. 4 mogą zostać opublikowane ponadto dane dotyczące procentowego udziału kwoty podatku w zysku brutto podatnika niebędącego podatkową grupą kapitałową. Wskazane dane są publikowane przez okres 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego ich publikacji. Co istotne, ustawodawca stwierdza w ust. 9, iż podanie do publicznej wiadomości wskazanych danych podatkowych nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej. Taka regulacja jest niewątpliwie niekorzystna dla podatników, ponieważ udostępnienie ich podatkowo istotnych danych z działalności może zaburzać warunki konkurencji na rynku. Niedopuszczalnym rozwiązaniem będzie również wprowadzenie koncepcji wyłączenia spod tajemnicy zawodowej doradców podatkowych informacji o tzw. agresywnych planach oszczędności podatkowych. Stwierdzić należy, iż trudno wskazać jednoznacznie spośród legalnych metod optymalizacji podatkowej te, które wchodzą już w zakres tzw. agresywnej optymalizacji. Zgodnie z art. 37 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹⁶¹ doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Celem tej regulacji jest gwarancja poufności powierzonych informacji podatkowych, finansowych czy też rachunkowych, której ograniczenie będzie ingerencją w prywatność podatnika.

Za niepokojące należy uznać pojawiające się koncepcje zaostrezenia odpowiedzialności karnej za wykroczenia i przestępstwa skarbowe oraz przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów za pomocą obostrzeń kar izolacyjnych. Niewątpliwie konieczne jest zachowanie ustawowego priorytetu kary grzywny, która mając ekonomiczny charakter, mieć powinna dominujące zastosowanie w odniesieniu do deliktów godzących w interesy finansowe państwa. Niedopuszczalne będzie zatem przyjęcie do kodeksu karnego skarbowego kar surowszych niż kara pozbawienia wolności, która jest wymierzana obecnie na podstawie art. 27 KKS od 5 dni do 5 lat. Istotne zmiany w odpowiedzialności karnej poczynił do tej pory ustawodawca w regulacji części szczególnej kodeksu karnego w ramach przestępstw przeciwko wiarygodności dokumentów, wprowadzając z dniem 1 marca 2017 r.¹⁶² kategorie przestępstw powszechnych przeciwko wiarygodności faktur, które pozostają w idealnym zbiegu¹⁶³ z przestępstwami skarbowymi. Są to dodane artykuły 270a KK (fałsz materialny

¹⁶¹ Dz. U. z 2018, poz. 377.

¹⁶² Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r., poz. 244).

¹⁶³ Zgodnie z art. 8 § 1 KKS: *Jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów.*

faktury) i 271a KK (fałsz intelektualny faktury), a także art. 277a KK (fałsz faktury z kwotą należności przekraczającą 10 mln zł), który znajduje zastosowanie, gdy faktura wystawiona została w warunkach fałszu materialnego lub intelektualnego i zawierała kwotę należności ogółem większą niż dziesięciokrotność kwoty mienia wielkiej wartości. Analiza wskazanych przestępstw wykracza poza ramy niniejszej pracy. Jednakże należy zwrócić uwagę w tym miejscu na sankcje w normach tych przepisów. Za przestępstwo fałszu materialnego faktury oraz fałszu intelektualnego faktury sprawca podlega w typie podstawowym karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8, a gdy ta faktura zawiera należność przekraczającą aktualnie 10 mln zł, to sprawcy za przestępstwo fałszu faktury grozi z kolei kara pozbawienia wolności na czas nie krótszy od lat 5 do 15 albo kara 25 lat pozbawienia wolności. Zauważyć należy, że ustawodawca przewidział niewątpliwie kary surowe za przestępstwa przeciwko wiarygodności faktur. Przykładowo świadczyć o tym może fakt, że takiej samej karze jak za przestępstwo w typie podstawowym fałszu faktury podlega sprawca kwalifikowanego typu przestępstwa wypadku komunikacyjnego ze skutkiem śmiertelnym¹⁶⁴. Kierując się regułami rozsądku należałoby jednak przyjąć, że w przypadku tego drugiego przestępstwa ciężar gatunkowy czynu jest większy. Tak ukształtowana regulacja jest niewątpliwie odejściem od koncepcji zasady prymatu kar wolnościowych i zasady *ultima ratio* kary pozbawienia wolności, która w przypadku tych przestępstw dominuje. Jej orzekanie zamiast kary grzywny, która powinna mieć w przypadku przestępstw podatkowych ustawowy priorytet, może oznaczać nawet wyjście podatnika-przedsiębiorcy z rynku, co ma niewątpliwie swoje konsekwencje gospodarcze i społeczne oraz również fiskalne. Ustanie bytu prawnego przedsiębiorcy jest bowiem utratą źródeł podatkowych dla budżetu państwa.

Krytycznie ocenić należy przyjęcie w art. 20 ust. 1 updog mniej korzystnej dla podatników reguły prymatu metody zaliczenia nad metodą wyłączenia w opodatkowaniu rezydentów z tytułu osiągania przez nich dochodów za granicą. Metoda wyłączenia zakłada, iż dochód uzyskany za granicą jest wyłączony od opodatkowania w państwie rezydencji. Z kolei metoda zaliczenia wyraża zasadę, że dochód osiągnięty za granicą podlega opodatkowaniu w państwie rezydencji, ale od podatku od łącznego dochodu ze źródeł zagranicznych i krajowych można odliczyć podatek zapłacony za granicą. Co istotne, nie zawsze jest to odliczenie w całości kwoty podatku, ponieważ podatek zagraniczny może nie

¹⁶⁴ Zgodnie z art. 177 § 2 KK: *Jeżeli następstwem wypadku jest śmierć innej osoby albo ciężki uszczerbek na jej zdrowiu, sprawca podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8.*

rekompensować całego podatku krajowego. Jest to w istocie podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym.

Wobec przewagi twierdzeń krytycznych stwierdzić należy, iż przyjęte kierunki działań fiskalnych państwa są nieprawidłowe. Celem wprowadzanych przez ustawodawcę podatkowej regulacji jest przeciwdziałanie „nieszczelności” w systemie podatkowym. Niewątpliwie wskazane rozwiązania mogą przyczynić się do „uszczelnienia” systemu podatkowego. Jednakże przyjąć należy stanowisko, iż są one nie do akceptacji na poziomie rozwiązań modelowych tzw. przyjaznego systemu podatkowego. Dochodzi bowiem do niedopasowania pomiędzy systemem historycznym a systemem racjonalnym. Ustawodawca realizuje postulat dogodności opodatkowania co do sposobu i warunków płatności podatku, wprowadzając w szerokim zakresie informatyzację procedur, ale nie towarzyszy temu zmiana w podejściu do podatnika ani realizacja postulatu prostoty regulacji. Uznać należy, że na gruncie przyjętej regulacji interes prywatny, szczególnie interes podatnika-przedsiębiorcy, zostaje naruszony. Rozbieżności między systemem historycznym i racjonalnym dają podstawę do uznania polskiego systemu podatkowego za tzw. opresyjny system podatkowy.

Zakończenie

Celem niniejszej pracy było wskazanie właściwego – z punktu widzenia efektywnej prawnie i ekonomicznie konstrukcji – modelu przeciwdziałania zjawisku, które zwykle się nazywać „nieszczelnością” systemu podatkowego. Określenie to opisuje treść występującego obecnie problemu luki podatkowej, czyli skali rozbieżności pomiędzy wpływami teoretycznymi a wpływami rzeczywistymi podatków. Dobór właściwych metod ograniczania luki podatkowej w konstrukcji wskazanych w pracy podatków stanowi niewątpliwie wyzwanie nie tylko prawodawstwa krajowego, ale również priorytet regulacji unijnej w dziedzinie opodatkowania. Obecnie zaobserwować można na poziomie ustawodawstwa tendencję określaną powszechnie jako „uszczelnianie systemu podatkowego”. Pojęcie to budzić może pewne wątpliwości terminologiczne z uwagi na jego pozanormatywną proveniencję. Napotkane trudności na etapie analizy zagadnienia dotyczyły braku literatury przedmiotu, która rozstrzygałaby albo chociaż odnosiła się do dopuszczalności posługiwania się tą kategorią pojęciową – wszak powszechnie stosowaną do opisu pożądanego kształtu systemu podatkowego. Zauważyć należy, że nie sposób znaleźć inne określenie, które odpowiadałoby desygnatom pojęcia ograniczanej luki podatkowej. Wychodząc naprzeciw tym wątpliwości w pracy tej proponuje się za równoprawne posługiwanie się terminami „uefektywnianie systemu podatkowego” czy też „uwydajnianie systemu podatkowego”. Dowodzone bowiem, iż pojęcie „szczelności” mieści się w zakresie najpierw pojęcia „wydajności”, a szerzej pojęcia „efektywności”. Zauważyć bowiem należy, że na mechanizm „uszczelniania” systemu podatkowego składają się nie tylko zmiany będące prawną reakcją na odpływ wpływów podatkowych z obszaru fiskalnego, ale także jego składową jest tworzenie ogólnych konstrukcji normatywnych, które są realizacją założeń systemu modelowego. Taki model został określony w niniejszej pracy jako „przyjazny system podatkowy”, która to nazwa jest tożsama doktrynalnemu pojęciu „racjonalnego systemu podatkowego”. W pracy nie ograniczono się do wskazania kryteriów prawnych właściwych takiemu systemowi, ale wyartykułowano ponadto aksjomaty ekonomiczne konieczne do istnienia systemu efektywnego. W pracy dowodzone, że o efektywności systemu podatkowego świadczy wystąpienie dwóch elementów:

- *primo*, efektywności ekonomicznej konstrukcji systemu podatkowego, czyli określenie granic opodatkowania warunkujących zachowanie optymalnej alokacji zasobów ekonomicznych,

- *secundo*, efektywności fiskalnej systemu podatkowego, czyli zapewnienie skutecznych instrumentów zabezpieczenia wpływów podatkowych przez administrację danin publicznych. Analiza przywołanej w niniejszej pracy literatury przedmiotu prowadzi do wniosku, że łączne ujęcie tych dwóch elementów nie jest akcentowane. Wyrazić należy natomiast pogląd, iż nie można stworzyć efektywnej fiskalnie administracji podatkowej, nie realizując jednocześnie zasad podatkowych „przyjaznego” systemu podatkowego według nauki ekonomii. Jest to powodem wysunięcia w pracy postulatu stosowania metody badawczej zwanej ekonomiczną analizą prawa, której słuszność w literaturze przedmiotu bywa niesłusznie negowana. Stwierdzić należy natomiast, że badanie skutków ekonomicznych wprowadzanych rozwiązań prawnych zapobiega wykroczeniu poza ekonomiczne granice opodatkowania. Niewyważona regułami proporcjonalności ingerencja państwa w majątkowe efekty pracy podatnika może wywołać zasygnalizowany w pracy efekt tzw. krzywej Laffera. Będzie to skutkowało wobec budżetu państwa zmniejszeniem wpływów podatkowych po przekroczeniu tzw. optimum opodatkowania, a więc akceptowalnego poziomu obciążeń podatkowych. Uznać należy zatem za niedopuszczalne osiągnięcie celu zwiększenia dochodów budżetowych poprzez większy fiskalizm czy też wprowadzanie większej ilości obowiązków podatnika. Wysunąć należy postulat wielokierunkowego i systemowego podejścia do zmian w prawie. W działaniach aktualnego prawodawcy można rozpoznać takie podejście. Przybiera ono formę wskazanej w pracy konstrukcji tzw. pakietów ustaw, czyli równoległej legislacji nowelizacji ustaw. W ten sposób wprowadza ustawodawca jednocześnie zmiany w kilku obszarach, zmieniając najczęściej regulację ogólnego prawa podatkowego, szczegółowego prawa podatkowego, a także części szczególnej kodeksu karnego i kodeksu karnego skarbowego oraz innych ustaw prawa materialnego. Zauważyć należy, że przedmiotem działań ustawodawcy jest przede wszystkim regulacja podatkowo istotnych zdarzeń obrotu gospodarczego. Było to powodem pominięcia w niniejszej pracy analizy luki podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. W prezentowanym ujęciu problemu skoncentrowano się na zjawisku luki podatkowej tworzonej profesjonalnym obrotem gospodarczym. Za główne obszary „nieszczelności” w systemie podatkowym wskazano lukę podatkową w konstrukcji podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz podatku dochodowego od osób prawnych, uznając je za największe zagrożenie dla polityki fiskalnej państwa. Według szacunków budżet państwa każdego roku traci kilkadziesiąt miliardów złotych. Wymaga to podejmowania działań, których możliwym skutkiem może być ograniczenie zjawiska luki podatkowej. Istotne jest przy tym, aby dobór metod kontrreakcji na jej wystąpienie zachowywał postulowany w nauce prawa kompromis celów fiskalnych i pozafiskalnych opodatkowania.

Wysunąć należy wniosek, że nie zostaje on jednak urzeczywistniony przez aktualnego prawodawcę, który wprowadza w przewadze rozwiązania korzystne dla fiskusa, a niekorzystne dla podatników. Choć działania prawodawcy mają charakter systemowy, to należy zastrzec jednak, iż posługuje się on – co wynika z pracy – niewłaściwymi w ramach tego podejścia środkami. Jako pozytywne określono w pracy działania, które podjął ustawodawca w celu zwiększenia zdolności analitycznych administracji skarbowej, wdrażając model rozliczeń elektronicznych, centralnej bazy danych podatkowych i specjalizacji w ramach aparatu skarbowego. Z kolei dojść należy do konstatacji, że środek ciężkości leży po stronie zmian ocenionych w niniejszej pracy negatywnie. Wśród nich wyróżnić należy zmiany dotyczące zwiększenia uprawnień Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie czynności kontrolnych i operacyjno-rozpoznawczych, w zakresie administracyjnych środków stymulacji realizacji obowiązków podatnika, jak również znaczne zaostrzenie odpowiedzialności karnej i karnoskarbowej za delikty uszczuplenia podatku. Uznać należy, że rygoryzm tej regulacji jest właściwy dla modelu „opresyjnego” systemu podatkowego. Niniejsza analiza jest potwierdzeniem zawartej we wstępie pracy hipotezy, że metody przeciwdziałania „nieszczelności” systemu podatkowego stosowane przez prawodawcę to przede wszystkim metody niekorzystne dla podatnika, dalekie od standardów efektywności ekonomicznej. Niniejsza praca nie neguje skuteczności tych rozwiązań, ale podkreśla, że są one nie do pogodzenia z założeniami systemu racjonalnego.

Wykaz źródeł

Wykaz literatury

1. Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
2. Bator A., [w:] Bator A. (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Wyd. Prawnicze Lexis Nexis, Warszawa 2008.
3. Beldowski J., Metelska-Szaniawska K., *Ekonomiczna analiza prawa (Law & Economics) – Wprowadzenie*, [w:] Cooter R., Ulen T., *Ekonomiczna analiza prawa*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
4. Borszowski P., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Praktyczne vademecum podatnika*. Oficyna Wydawnicza „Unimex”, Wrocław 2017.
5. Dowgier R., Komentarz do art. 274c, [w:] Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, WKP 2017, System informacji prawnej LEX.
6. Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
7. Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. C.H.Beck, Warszawa 2018.
8. Jamroży M., *Podstawowe determinanty obciążenia podatkowego w stosunkach międzynarodowych*, [w:] Jamroży M. (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.
9. Jamroży M., *Rozgraniczenie jurysdykcji podatkowej w przypadku zysków przedsiębiorstw*, [w:] Jamroży M. (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.
10. Kołodziejska E., *Architektura transfer pricingu w dobie optymalizacji podatkowej*, [w:] Jamroży M. (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.
11. Kozub-Skalska S., *Mechanizm odwrotnego obciążenia w VAT jako nieefektywne narzędzie w zmniejszaniu luki podatkowej w VAT*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 275/2016.

12. Kujawski G., *Komentarz do art. 119a* [w:] Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, WK 2017, System informacji prawnej LEX.
13. Kujawski G., *Komentarz do art. 119c*, [w:] Kujawski G., *Klauzula generalna unikania opodatkowania. Komentarz do zmian w Ordynacji podatkowej*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2017, WK 2017, System informacji prawnej LEX.
14. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Wyd. C.H.Beck, Warszawa 2016.
15. Mastalski R., *Komentarz do art. 33*, [w:] Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Unimex, Wrocław 2004.
16. Materewicz J., *Komentarz do art. 8*, [w:] *Ustawa o podatku akcyzowym. Komentarz*. Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2016, WK 2016, System informacji prawnej LEX.
17. Mazurek-Chwiejczak M., *Efektywny ekonomicznie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań*, „Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4/2016.
18. Milewski R., Kwiatkowski E., *Podstawy ekonomii*, PWN, Warszawa 2015.
19. Militz M., *Zasada opodatkowania konsumpcji. Opodatkowanie remanentu likwidacyjnego*, [w:] M. Bącal i in., *Zasady prawa unijnego w VAT*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2013, System informacji prawnej LEX.
20. Modzelewski W., *Komentarz do art. 111*, [w:] *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług. Komentarz*, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2018, System Informacji Prawnej Legalis.
21. Niezgódka-Medek M., *Komentarz do art. 274c* [w:] Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Wolters Kluwer, Warszawa 2015, WK 2015, System informacji prawnej LEX.
22. Owsiak S., *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*, Wyd. PWN, Warszawa 2002.
23. Owsiak S., *System podatkowy Polski w okresie transformacji – próba oceny*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Lublin 2016.
24. Pobiański T., Śliż W., *Zorganizowane działania przestępcze wykorzystujące mechanizmy konstrukcyjne podatku VAT*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1/2007.
25. Pyszka A., *Istota efektywności. Definicje i wymiary*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, Nr 230/2015.
26. Raczkowski K., *Determinanty efektywności fiskalnej systemu podatkowego*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Lublin 2016.
27. Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Stosowanie klauzuli nadużycia prawa w VAT*, „Przegląd Podatkowy” nr 1/2018.

28. Samuelson P., Nordhaus W., *Ekonomia*, Wyd. PWN, Warszawa 1998 (2004).
29. Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, Wyd. PWN, Warszawa 1954.
30. Sojak S., *Ceny transferowe w przedsiębiorstwach wielonarodowych*, Oficyna Wydawnicza Wizja, Warszawa 2000.
31. Stelmach J., *Analiza ekonomiczna w zastosowaniach prawniczych*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa 2007.
32. Stiglitz J., *Ekonomia sektora publicznego*, PWN, Warszawa 2013.
33. Wardak Z., *Karnoskarbowa i Kryminologiczna problematyka oszustwa podatkowego*, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2014.
34. Wyciśłok J., *Wstęp*, [w:] Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Wyd. C.H.BECK, Warszawa 2013, System informacji prawnej LEX.
35. Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa (i społeczna) a kryzys gospodarczy*, [w:] Wyciśłok J., *Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie obciążeń podatkowych*, Wyd. C.H.BECK, Warszawa 2013, System informacji prawnej LEX.
36. Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Wyd. Oficyna a Wolters Kluwer bussines, Warszawa 2009.

Wykaz aktów prawnych

1. 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, Tom 57 z 16.12.2014, s. 1-30).
2. Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164. z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. U. UE L 193/1 z 19.07.2016).
3. Rozporządzenie Rady (UE) Nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L Nr 268, s. 1).
4. Decyzja Komisji 98/527/WE z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT (...) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej, dokument nr C(1998) 2202 (Dz. Urz. WE L 234 z 21.08.1998, str. 39).

5. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2017 r., poz. 1257).
6. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2343).
7. Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r., poz. 377).
8. Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2018 r., poz. 755).
9. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2017 r., poz. 2204).
10. Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2018 r., poz. 986).
11. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2017, poz. 1876).
12. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2018 r., poz. 800).
13. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U z 2017 r., poz. 2226).
14. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o Służbie Celnej (Dz. U. z 2009 r. Nr 168, poz. 1323).
15. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2077).
16. Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r., poz. 1649).
17. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U z 2017 r., poz. 1221).
18. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o organizacji niektórych rynków rolnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 945).
19. Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 43).
20. Ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r., poz. 1052).
21. Ustawa z dnia 22 lipca 2016 r. o zmianie ustawy - Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r. poz. 1387).
22. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 508).
23. Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2017 r., poz. 244).
24. Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego przewozu towarów (Dz. U. z 2017 r., poz. 708).
25. Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 2169).

26. Ustawa z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz ustawy o organizacji niektórych rynków rolnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2216).
27. Ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2491).
28. Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 62).
29. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 646).
30. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 10 maja 2017 r. w sprawie kontroli celno-skarbowej niektórych wyrobów akcyzowych (Dz. U. z 2017 r., poz. 989).
31. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie znakowania i barwienia wyrobów energetycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 157, poz. 1054).
32. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. z 2017 r., poz. 437).
33. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 września 2017 r. w sprawie sposobu przysyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz. U. z 2017 r. poz. 1802 ze zm.).

Wykaz orzecznictwa

1. Wyrok ETS z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawach połączonych od C-367/93 do C-377/93 *Rodgers i in.*, Rec. s. I-2229, pkt 27.
2. Wyrok ETS z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 *Emsland-Stärke GmbH v. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*, ECR 2000, s. I-11569.
3. Wyrok ETS z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawach C 255/02 *Halifax plc*, LEX nr 175869.
4. Wyrok WSA w Krakowie z 29 stycznia 2015, I SA/Kr 1820/14, CBOSA.
5. Wyrok WSA w Warszawie z 11 lutego 2016 r., III SA/Wa 833/15, CBOSA.
6. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 17 lutego 2016 r., II FSK 3585/13, CBOSA
7. Wyrok NSA z 23 czerwca 2017 r., I FSK 1948/15, CBOSA.

Wykaz źródeł internetowych

1. <https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-10-19-pwc-luka-vat-2017.html>
[dostęp 01.03.18].

2. <http://www.irs.gov/uac/The-Tax-Gap> [dostęp 20.02.2018].
3. <http://www.finance.gov.sk/> [dostęp 20.02.2018].
4. <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/umowy-miedzynarodowe/automatyczna-wymiana-informacji-w-sprawach-podatkowych> [dostęp 19.02.2018].
5. <http://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>
6. <https://www.pwc.pl/pl/media/2017/2017-11-21-pwc-paying-taxes-2018.html> [dostęp 14.03.2018].
7. https://www.pwc.com/gx/en/playing-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf [dostęp 14.03.2018].
8. <https://www.pwc.com/gx/en/playing-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf> [dostęp 14.03.2018].
9. http://www.mf.gov.pl/en/ministerstwo-finansow/wiadomosci/aktualnosci/ministerstwo-finansow2/-/asset_publisher/M1vU/content/id/6059669 [dostęp 14.04.2018].

Wykaz rysunków

1. Rys. 1. Zbędna strata społeczna wywołana podatkiem.
2. Rys. 2ab. Teoretyczna i rzeczywista krzywa Laffera.
3. Rys. 3. Zmiany luki VAT jako odsetka PKB w Polsce w latach 2006-2017 – szacunki i prognoza PwC.

Inne źródła

1. Projekt z dnia 18 września 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Druk sejmowy Nr 2503.
2. Uzasadnienie do projektu z dnia 28 października 2016 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, RPU VIII, poz. 965.
3. Uzasadnienie do projektu z dnia 12 października 2017 r. ustawy o zmianie ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, Druk sejmowy Nr 1880.