

KRAJOWA ADMINISTRACJA SKARBOWA

Krajowa Administracja Skarbowa – propozycja konsolidacji aparatu skarbowego a uszczelnienie systemu podatkowego

Prof. SGH dr hab. Dominik J. Gajewski

Kierownik Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Instytut Prawa
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Prof. dr hab. Artur Nowak-Far

Dyrektor Instytutu Prawa
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Artykuł poświęcony jest ocenie koncepcji reformy administracji skarbowej, zawartej w poselskim projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 826). Analiza została dokonana w odniesieniu do jednego z głównych założeń – przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Innym ważnym celem reformy jest zintensyfikowanie współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych z administracjami innych państw, przede wszystkim członków Unii Europejskiej. Artykuł stanowi próbę oceny czy cele założone w projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej mają odzwierciedlenie w takich zawartych w niej rozwiązaniach i konstrukcjach, które mogłyby skutecznie przeciwdziałać zjawiskom: unikania i uchylania się od opodatkowania.

Słowa kluczowe: krajowa administracja skarbowa, unikanie opodatkowania, uchylanie się od opodatkowania

1. Wstęp

Jednym z zasadniczych celów, jaki stawiają sobie autorzy reformy administracji skarbowej zawartej w poselskim projekcie Ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (druk nr 826)¹ jest dostosowanie jej struktur do zjawisk związanych

¹ Ponadto zagadnienia te są również zawarte w druku sejmowym nr 827 (projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS).

z szeroko rozumianą krajową i międzynarodową optymalizacją podatkową. Ważnym założeniem reformy jest również zintensyfikowanie współpracy administracyjnej w sprawach podatkowych z administracjami innych państw, przede wszystkim członków Unii Europejskiej.

W dobie gospodarki globalnej Polska stanęła przed istotnymi problemami, w tym uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania zarówno w wymiarze wewnątrz krajowym,

jak i międzynarodowym. Znaczny rozwój tych patologicznych zjawisk jest konsekwencją agresywnej optymalizacji opodatkowania. Koszty, jakie płaci Polska za brak umiejętnego i skutecznego przeciwdziałania i zwalczania

tych zjawisk są ogromne. Straty z tytułu unikania i uchylania się od opodatkowania w Polsce szacowane są na 80–100 mld zł rocznie². W kontekście skali problemu, ograniczenie skali oszustw podatkowych poprzez reformę administracji skarbowej należy uznać za jak najbardziej słuszny cel. Nie

Straty

z tytułu unikania

i uchylania się od opodat-

kowania w Polsce szacowane

są na 80–100 mld zł rocznie.

Ograniczenie skali oszustw po-

datkowych poprzez reformę ad-

ministracji skarbowej należy

uznać za jak najbardziej

słuszny cel.

bez znaczenia jest również to, że innym ważnym założeniem reformy jest zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych.

Należy jednak zastanowić się, czy cele założone w projekcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej mają odzwierciedlenie w takich zawartych w niej rozwiązaniach i konstrukcjach, które mogłyby skutecznie przeciwdziałać zjawiskowi unikania i uchylania się od opodatkowania. Trzeba także rozważyć, czy reforma, która ma być dokonana w imię konsolidacji aparatu skarbowego (rozumianej w projekcie jako jego centralizacja) będzie odpowiednim *antidotum* na uszczelnienie systemu podatkowego. Jest to szczególnie istotne w kontekście wysuwanych obecnie zarzutów, że obecna struktura organizacyjna aparatu podporządkowanemu Ministrowi Finansów jest nadmiernie sfragmentaryzowana, tzn. że poszczególne jej części (podatkowa, kontrolna i celna) funkcjonują w oderwaniu od siebie, chociaż zgodnie z regulacjami prawnymi powinny ze sobą współdziałać i być wobec siebie skoordynowane.

² *Analysis of the legal and tax situation of international and national holding companies operating in the member countries of the European Union between 2013–2015*. Raport sporządzony na zlecenie Komisji Europejskiej (Brussels, III.2016).

2. Kryteria oceny

Projektowana Ustawa o KAS ma zapewnić jednolity i wręcz uniwersalny z punktu widzenia dotychczasowych rozwiązań instytucjonalnych, aparat administracyjny ściągania danin publicznych w Polsce. Zgodnie z przepisem jej art. 1 ust. 1, ma ona być „wyspecjalizowaną administracją rządową wykonującą zadania z zakresu realizacji dochodów z tytułu podatków, należności celnych, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, ochrony interesów Skarbu Państwa oraz ochrony obszaru celnego Unii Europejskiej, a także zapewniającą obsługę i wsparcie podatnika, płatnika i przedsiębiorcy³ w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych”.

Jednolitość jest w założeniach legislacyjnych pojmowana jako zapewnienie jednolitego kierownictwa. Takie bowiem jest w stanie lepiej monitorować zdolność płatniczą podatników, jak również ich takie wzajemne powiązania transakcyjne, które wpływają na wielkość

ich zobowiązań podatkowych; takie wreszcie jest w stanie lepiej skoordynować działania poszczególnych składników aparatu skarbowego – dotąd niewystarczająco skoordynowanych, a zatem nieadekwatnie reagujących na erozję poszczególnych podstaw danin publicznych wynikającą z niezgodnych z prawem działań podatników.

W zdyscyplinowanej interpretacji *stricte* naukowej, projektodawcom Ustawy o KAS chodzi o zwiększenie koordynacji aparatu skarbowego. W klasycznym ujęciu naukowym, koordynację wieloelementowego systemu społecznego (np. aparatu skarbowy jakiegoś państwa) osiąga się poprzez:

³ Prawidłowa forma językowa powinna oczywiście mieć liczbę mnogą.

Projektowana Ustawa o KAS ma zapewnić jednolity i wręcz uniwersalny z punktu widzenia dotychczasowych rozwiązań instytucjonalnych, aparat administracyjny ściągania danin publicznych w Polsce.

- (a) *ustanowienie standardów działań*, polegająca na nadaniu działaniom poszczególnych jednostek w ramach organizacji, określonej ze względu na wymogi kontekstu rutyny oraz wprowadzeniu do tej organizacji jakiś stałych reguł postępowania w sytuacjach powtarzających się,
- (b) *przyjęcie planu*, polegająca na nadaniu wszystkim istotnym działaniom w danej organizacji ram przestrzenno-czasowych oraz określeniu treści wzajemnych relacji pomiędzy nimi,
- (c) *zapewnienie możliwości wzajemnego dostosowania działań* (inaczej: sprzężenia zwrotnego), czego koniecznym wymogiem jest z kolei zagwarantowanie mechanizmu szybkiej wymiany informacji w procesie działania danego systemu⁴.

3. Unikanie i uchylanie się od opodatkowania

Jednym z głównych założeń projektu Ustawy o KAS jest przeciwdziałanie i wręcz wyeliminowanie unikania i uchylania się od opodatkowania, co w tym kontekście może być utożsamione z uszczelnieniem systemu podatkowego. W tym kontekście obecne w projekcie określenie „oszustwa podatkowe” należy uznać za niepotrzebne uproszczenie. Zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, a także to, co można określić niezręcznym mianem dokonywania „oszustw podatkowych”, różnią się przecież zasadniczo zarówno w konstrukcji działania, jak i skutkach. Przeciwdziałanie tym zjawiskom powinno być więc dostosowane do ich specyfiki – także inaczej planowane i z wykorzystaniem innych rozwiązań strukturalnych administracji skarbowej.

Unikanie opodatkowania (ang. *tax avoidance*) używane jest w dwóch znaczeniach. W znaczeniu szerokim obejmuje ono każdą próbę podjętą za pomocą legalnych środków w celu uniknięcia lub zmniejszenia opodatkowania, które powsta-

⁴ J.D. Thompson, *Organizations in Action*, Mc Graw-Hill, New York 1967, s. 55–56.

łyby bez tego działania. Oznacza to, że w tym przypadku istnieje kilka możliwości zachowania, a motywem dokonania określonego wyboru są właśnie korzyści podatkowe, bez których dana możliwość nie zostałaby wybrana w toku normalnego sposobu prowadzenia spraw życiowych i gospodarczych przez danego podatnika. Unikanie opodatkowania w znaczeniu wąskim rozumiane jest tylko jako niedopuszczalne obniżenie obciążenia podatkowego. Można przyjąć, że o ile oszczędzanie lub planowanie podatkowe pozostają poza sferą, którą prawodawca sensownie chciał i mógł objąć regulacją podatkową, tak rozumiane unikanie opodatkowania stanowi obszar, który prawodawca zamierzał objąć swoją regulacją, lecz tego nie uczynił. Jest to równoznaczne z tym, że podatnik podejmuje działania, które nie wywołują powstania określonego obciążenia podatkowego, lecz analogiczne skutki ekonomiczne zostałyby osiągnięte za pomocą kroków objętych określoną regulacją prawopodatkową⁵.

Wąskie rozumienie znaczenia pojęcia unikanie opodatkowania wiąże je również z pojęciem „obejścia podatku” (obejścia prawa podatkowego). W wielu systemach prawnych działanie to określa się również mianem „pośredniego łamania prawa podatkowego”. Polega ono na tym, że nie zostają bezpośrednio naruszone zakazy lub nakazy prawne, bo podjęte zostają czynności formalne przez prawo dozwolone, lecz ich zasadniczy cel nie jest akceptowany przez porządek prawny. W odpowiedzi na nie administracja skarbową może zastosować istniejące w systemie prawnym normy, których funkcją jest zniweczenie zamierzonych przez podatnika skutków (ang. *anti-avoidance rules*)⁶.

⁵ P. Faes, *Scope and Meaning of Unacceptable Tax Avoidance Under Belgian Income Tax Law*, Tax Notes International, October, no. 17, 1994, s. 17; U. Fleischer-Michaelsen, *Denmark Makes Tax Avoidance More Difficult for Multinationals*, Journal of International Taxation 1995, no. 4; G. Kraft, *Germany: Classification of the Relationship between CFC Legislation and the General Abuse Doctrine*, European Taxation 1993, no. 2, s. 65–66; J. Ward, *United Kingdom: Juridical Responses to Tax Avoidance*, European Taxation 1995, no. 1, s. 58.

⁶ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 14.

Wspomniane już uchylanie się od opodatkowania (ang. *tax evasion*) jest natomiast zawsze działaniem nielegalnym, stanowiącym łamanie prawa podatkowego. Pod tym pojęciem rozumie się wszelkie takie czynności podjęte przez podatnika celowo i świadomie, które są niezgodne z przepisami podatkowymi a mają zminimalizować jego obciążenia podatkowe. Uchylanie się od opodatkowania to takie zachowanie podatnika, którego funkcją jest umożliwienie mu ucieczki od nałożonych prawnie obowiązków podatkowych poprzez dokonanie czynności prawnie

zabronionych. Takie zabronione zachowanie może polegać na przemyślanym zachowaniu niezgodnym z prawem podatkowym. Najczęściej jednak uchylanie się od opodatkowania ma miejsce w przypadku braku wykazania, dla celów podatkowych, dochodów pochodzących z nielegalnych źródeł. W najszerszym rozumieniu uchylanie się od opodatkowania może skutkować brakiem zapłaty podatku na skutek lekkomyślności albo niedbalstwa, czy nawet zwykłego błędu – nawet jeśli nie ma miejsca zamierzone ukrycie dochodu⁷.

Specyfika unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania zdecydowanie się od siebie różnią. Jak już wspomniano, owo zróżnicowanie ma przełożenie na sposób przeciwdziałania tym zjawiskom, szczególnie z punktu widzenia działań administracji skarbowej. W systemach, w których nie ma strukturalnego odzwierciedlenia tych różnic konieczne jest zainicjowanie takich zmian, które do tego zmierzają a przez to usprawniają funkcjonowanie aparatu skarbowego.

⁷ M.H. Collins, *Evasion and Avoidance of Tax at the International Level*, „European Taxation” 1988, No. 8, s. 239; D. Snowden, *Avoidance Versus Form*, IBFP, Amsterdam 1994; V. Krishna, *The Rule Itself, (w:) Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule*, Toronto 1990, s. 281.

W tym kontekście można postawić pytanie, czy dotychczasowa struktura aparatu kontrolnego (urzędy kontroli skarbowej) w Polsce była nieadekwatna do zidentyfikowanych wyzwań wynikających z ewidentnego rozszczęlnienia systemu podatkowego? Czy propozycje zmian przedstawione w projekcie ustawy o KAS istotnie mogą służyć zwiększeniu sprawności instytucjonalnej w przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania lub uchylaniu się od niego? I czy wreszcie przewidziana w tym projekcie konsolidacja aparatu skarbowego może być skutecznym *antidotum* na to działanie?

4. Zasadnicze rozwiązania koordynacyjne

Zasadnicze rozwiązania koordynacyjne określone w projekcie Ustawy o KAS opierają się na wprowadzeniu nowych rozwiązań instytucjonalnych oraz stworzeniu podstawy prawnej do ustanowienia, w ramach owych nowych rozwiązań, systemów wymiany informacji.

Wspomniane rozwiązanie opiera się na stworzeniu hierarchicznie zorganizowanej, podległej jednolitemu kierownictwu, a koordynowanemu przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych Krajowej Administracji Skarbowej. Rolę owego Ministra określa art. 12 projektu, który także powierza mu zadania „współdziałania w sprawach podatkowych z innymi państwami, w szczególności państwami członkowskimi Unii Europejskiej” w kształtowaniu polityki państwa w zakresie zadań nowo powołanej struktury.

Zgodnie z projektem (art. 13 ust. 1–2) Krajowa Administracja Skarbowa ma podlegać kierownictwu Szefa KAS (SKAS). Ten zaś ma być podległy ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, który ma także składać wnioski do Prezesa Rady Ministrów o jego powołanie na stanowisko. Obsługę administracyjną SKAS miałyby zapewnić urząd obsługujący Ministra właściwego do spraw finansów. Sam SKAS miałyby w tym urzędzie jednocześnie stanowisko sekretarza stanu (art. 13).

Do zadań SKAS należałoby m.in. sprawowanie nadzoru działalności dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Centrum Informatyki KAS, nadzorowanie, koordynowanie i wykonywanie czynności śledczych, podejmowanych w ramach postępowań w sprawach karno-skarbowych, rozpoznawanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, ich wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie, jak również ściganie ich sprawców, wykonywanie funkcji jednostki certyfikującej w kontekście dysponowania środkami pochodzącymi z budżetu ogólnego Unii Europejskiej. Zgodnie z art. 16 projektu, wykonując swoje zadania, SKAS miałyby szereg uprawnień. Te obejmowałyby m.in. możliwość żądania od organów administracji publicznej oraz państwowych jednostek organizacyjnych i osób prawnych „wszelkich niezbędnych informacji” w zakresie skutecznej polityki uszczelniania systemu podatkowego, jak również zlecenia, w niektórych sprawach dotyczących wydatkowania funduszy unijnych, czynności kontrolnych innym organom administracji publicznej. Organy kontrolne wykonujące zadania w zakresie zapewniania prawidłowości wydatkowania takich funduszy musiałyby ponadto przekazywać SKAS projekty propozycji zastosowania analizy ryzyka oraz projektów programów kontroli, najpóźniej na 21 dni przed terminami określonymi w tym rozporządzeniu – celem tego działania byłaby ich „weryfikacja” i „przekazanie” do Komisji Europejskiej (art. 16 ust. 4 projektu).

Zgodnie z art. 18, SKAS wykonywałyby swoje zadania przy pomocy swoich zastępców, dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (powoływanych przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a więc nie samego SKAS), dyrektorów izb administracji skarbowej (tych powoływanych już na wniosek SKAS przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych), naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektora Krajowej Szkoły Skarbowości, dyrektora Centrum Informatyki KAS oraz

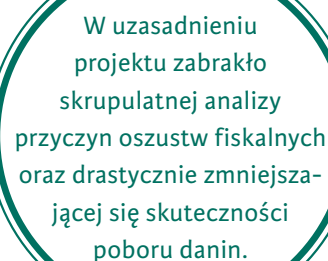
dyrektorów komórek organizacyjnych urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Jednoosobowe kierownictwo oraz hierarchiczne podporządkowanie wszystkich elementów instytucjonalnych KAS ma na celu zapewnienie lepszej koordynacji ich działań, a przez to zapewnienie większej kontrolowalności działań aparatu skarbowego oraz ich spójności. Innymi słowy, ma ograniczyć ryzyko systemowe w działaniu tego aparatu.

5. KAS a uszczelnienie systemu podatkowego

Celem projektu ustawy o KAS jest ograniczenie skali oszustw podatkowych i celnych oraz zwiększenie skuteczności poboru należności podatkowych i celnych. Jest poniekąd zadziwiające, że w uzasadnieniu projektu zabrakło skrupulatnej analizy przyczyn oszustw fiskalnych oraz drastycznie zmniejszającej się skuteczności poboru danin. Jest to o tyle istotne niedociągnięcie, że w przypadku przyjęcia ustawy w jej proponowanym kształcie zabraknie zasadniczych punktów odniesienia, służących do wiarygodnego stwierdzenia skuteczności i efektywności przyjętych w niej rozwiązań. Samo stwierdzenie ewentualnego zwiększenia dochodów podatkowych może przecież wynikać z innych przyczyn niż uchwalenie ustawy o KAS.

Zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania mają złożoną naturę i są wielowątkowe. Istotną ich cechą jest to, że w dobie gospodarki globalnej, nabierają one wymiarów międzynarodowych. W poszczególnych państwach świata owe zjawiska mają różną specyfikę. Jest to zasadniczym powodem, dla którego państwo starające się o skuteczne przeciwdziałanie zjawiskom unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania powinno



W uzasadnieniu projektu zabrakło skrupulatnej analizy przyczyn oszustw fiskalnych oraz drastycznie zmniejszającej się skuteczności poboru danin.

dokonać szczegółowej analizy zarówno ich uwarunkowań, jak i mechanizmów (konstrukcji) wykorzystywanych w ich kontekście w danym państwie. Bez dokonania takiej analizy podejmowanie jakichkolwiek działań będzie obciążone dużym ryzykiem przypadkowości i może być oceniane jako wynikające bardziej z intuicyjnego poczucia pilności rozwiązania problemu niż racjonalnego namysłu nad jego rozwiązaniem.

Trudno doszukać się w zaproponowanym projekcie Ustawy KAS rozwiązań, które byłyby stworzone specjalnie w celu ograniczenia wspomnianych zjawisk unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania w wymiarze międzynarodowym. W naszym przekonaniu, w warunkach niedostatku wiedzy i doświadczenia, takie rozwiązanie musiałoby polegać na stworzeniu wyspecjalizowanej jednostki zajmującej się podatnikami, którzy zazwyczaj wykorzystują agresywną optymalizację do między-

Trudno doszukać się w projekcie Ustawy KAS rozwiązań, które byłyby stworzone specjalnie w celu ograniczenia wspomnianych zjawisk unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania w wymiarze międzynarodowym.

dowego unikania opodatkowania, w szczególności holdingów międzynarodowych, które w ramach swoich strategii podatkowych wykorzystują przeciwieństwo znacznie wyspecjalizowane instrumenty i konstrukcje optymalizacji opodatkowania – niekiedy o wątpliwej jakości z punktu widzenia ich pełnej zgodności z prawem podatkowym.

Obecnie w stosunku do tego typu podmiotów postępowanie kontrolne przeprowadzają właściwe dla siedziby ich spółek zależnych w Polsce urzędy kontroli skarbowej. Mimo niedoskonałości takiego rozwiązania można uznać, że właśnie w tych urzędach nagromadziły się przez to kluczowe kompetencje (wiedza i doświadczenie), które są wartościowe z punktu widzenia skutecz-

Bez dokonania analizy podejmowanie jakichkolwiek działań będzie obciążone dużym ryzykiem przypadkowości i może być oceniane jako wynikające bardziej z intuicyjnego poczucia pilności rozwiązania problemu niż racjonalnego namysłu nad jego rozwiązaniem.

ności aparatu skarbowego w ograniczeniu zjawiska unikania przez holdingi opodatkowania i uchylania się od niego. To tu właśnie istnieje zatem materialna podstawa jakichkolwiek przemyślnych reform w tym zakresie – nie zaś w dekretowanej w projekcie ustawy o KAS specjalizacji podmiotowej.

Analiza koncepcji KAS wskazuje, że zaproponowany zakres przedmiotowy administracji skarbowej nie różni się w żadnym elemencie od zakresu obecnie funkcjonujących struktur skarbowych podległych Ministrowi Finansów. Autorzy projektu dokonali jedynie prostego przeniesienia zadań, które dotychczas były realizowane przez urzędy i izby skarbowe, urzędy kontroli skarbowej, Służbę Celną i Głównego Inspektora Informacji Finansowej do zakresu przedmiotowego KAS. Ten „zabieg” został dokonany bez pogłębionej analizy i refleksji nad ewentualną potrzebą dokonania zmian i ewentualnego budowania nowych struktur skarbowości, które przyczyniłyby się do eliminacji nowych zagrożeń np. międzynarodowego unikania opodatkowania. Ten brak wskazuje na znaczny stopień intuicyjności diagnozy mającej stanowić uzasadnienie projektu ustawy.

Projekt Ustawy o KAS w głównej mierze skupia się nad konsolidacją aparatu skarbowego. Koncepcja podporządkowania wszystkich dotychczasowych struktur skarbowych (urzędów i izb skarbowych, kontroli skarbowej, Służby Celnej) jest, co do zasady, słusznym rozwiązaniem wtedy, gdy gwarantuje również nową jakość w zakresie koordynacji działań tych wszystkich elementów składowych. Ta zaś jest w znaczącym stopniu determinowana wytworzoną kulturą orga-

Analiza koncepcji KAS wskazuje, że zaproponowany zakres przedmiotowy administracji skarbowej nie różni się w żadnym elemencie od zakresu obecnie funkcjonujących struktur skarbowych podległych Ministrowi Finansów.

Koncepcja podporządkowania wszystkich dotychczasowych struktur skarbowych jest, co do zasady, słusznym rozwiązaniem wtedy, gdy gwarantuje również nową jakość w zakresie koordynacji działań tych wszystkich elementów składowych.

nizacyjną oraz poziomem kompetencji (rozumianych jako kategoria zarządcza, nie prawna) tych struktur, które miałyby wejść w skład KAS. Proponowana ustawa niewiele w tym zakresie obiecuje, bo przecież planowana konsolidacja ma dokonać się w zasadzie w ramach istniejących struktur, na przykład poprzez ustanowienie jednego wiceministra Szefem Służby Celnej, Generalnym Inspektorem Kontroli Skarbowej i odpowiedzialnym za urzędy i izby skarbowe. Nie wiadomo jednak, jak takie rozwiązanie instytucjonalne miałyby – samo w sobie – gwarantować większą sprawność tych struktur, czy w ogóle jakąś synergię.

Istotną kwestią, która może rzutować na skuteczność przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania jest brak zaproponowania w ramach struktur KAS jednostki analitycznej, która zajmowałaby się wysoko zaawansowanymi konstrukcjami i instrumentami optymalizującymi opodatkowanie wykorzystywanymi przez podmioty działające transgranicznie. Trudno dostrzec tę rolę w Krajowej Informacji Skarbowej, bądź innej jednostce w ramach KAS. A przecież takie centra analityczne działają w wielu państwach członkowskich Unii Europejskiej⁸ i stanowią skuteczne wsparcie w tworzeniu i wykonywaniu polityki państwa przeciwdziałającej międzynarodowemu unikaniu opodatkowania.

Jednym z głównych celów projektu KAS jest zintensyfikowanie współpracy administracyj-

⁸ D. Gajewski, *Tarcza podatkowa dla Polski*, „INFOS. Zagadnienia Społeczno-gospodarcze” 2014, nr 22(182), s. 1–4.

nej w sprawach podatkowych z administracjami innych państw, przede wszystkim członkami Unii Europejskiej. Trudno dostrzec w projekcie Ustawy o KAS nowatorskie rozwiązania, które miałyby wspierać współpracę administracyjną w sprawach podatkowych z administracjami innych państw członkowskich Unii Europejskiej. W gruncie rzeczy nie ma przeszkód by w dotychczasowej strukturze wprowadzać konstrukcje, które intensyfikowałyby współpracę administracyjną w sprawach podatkowych z innymi państwami. Zgodzić się natomiast można z autorami koncepcji KAS, że istnieje potrzeba zwiększenia intensywności takiej współpracy, która mogłaby przyczynić się do minimalizacji międzynarodowego unikania opodatkowania.

Istotną kwestią, która może rzutować na skuteczność przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania jest brak zaproponowania w ramach struktur KAS jednostki analitycznej, która zajmowałaby się wysoko zaawansowanymi konstrukcjami i instrumentami optymalizującymi opodatkowanie wykorzystywanymi przez podmioty działające transgranicznie.

Ważnym elementem koncepcji KAS jest również zwiększenie roli jednostki analitycznej, która mogłaby przyczynić się do minimalizacji międzynarodowego unikania opodatkowania. Byłoby to ważne zważywszy na zbyt niską liczbę podpisanych i wykonywanych porozumień w tym obszarze. Jest jednak wątpliwe, czy do tego celu potrzeba aż powołania do życia KAS.

6. Ocena

Parametry działania (a właściwie wzajemnego współdziałania) wszystkich podmiotów zobowiązania skarbowego, w tym administracji skarbowej są w Polsce przedmiotem intensywnej regulacji prawnej. Są zatem w znacznym stopniu określone przez standardy, których treść i praktyka stosowania wymagają bieżącego przeglądu, jednak które nie-

Trudno dostrzec w projekcie Ustawy o KAS nowatorskie rozwiązania, które miałyby wspierać współpracę administracyjną w sprawach podatkowych z administracjami innych państw członkowskich Unii Europejskiej.

Istnieje potrzeba zwiększenia intensywności takiej współpracy, która mogłaby przyczynić się do minimalizacji międzynarodowego unikania opodatkowania.

koniecznie muszą być przedmiotem zasadniczych zmian. Najpewniej właśnie dlatego kwestii tej nie dotyczy projekt Ustawy o KAS.

Projekt Ustawy o KAS dotyczy natomiast parametrów współdziałania składników instytucjonalnych aparatu skarbowego. Takie ustalenie zasadniczego obszaru regulacyjnego wynika z przekonania twórców tej koncepcji, że w dotychczasowym układzie, w którym poszczególne administracje danin działają w odrębnych ramach organizacyjno-instytucjonalnych ale pod nadzorem Ministra Finansów, nie osiągnięto wystarczającego stopnia koordynacji. Owo przekonanie należy jednak uznać – w istotnym zakresie – za intuicyjne. Projekt ustawy o KAS jest bowiem poselski, a nie rządowy, a więc nie wymaga przedstawienia analiz koniecznych dla oceny skutków regulacji. W odniesieniu do tak poważnego projektu nie jest to właściwe, gdyż nie wymusza dokładniejszego wskazania kosztów i korzyści proponowanych rozwiązań – które przecież zarówno ujawniają poziom aspiracji inicjatorów rozwiązania (którym najpewniej jest jednak administracja rządowa), jak i pozwalają na lepsze określenie kryteriów jego sukcesu.

Trzeba szczególnie podkreślić, że w uzasadnieniu projektu Ustawy o KAS kwestii przyczyn i objawów niedostatków funkcjonowania aparatu administracji daninowej w Polsce, na którą przecież projektowana Ustawa ma być *antidotum*, poświęcono zdecydowanie zbyt mało miejsca. Z tego powodu nie dysponujemy wystarczającymi informacjami o tym, jak przedstawiała się sytuacja w zakresie funkcjonowania poszczególnych administracji daninowych i ich wzajemnego współdziałania w zakresie wspólnego/uzgodnionego planowania działań oraz wymiany informacji. Przyczyny dysfunkcji aparatu skarbowego, skutkujące asymetrią jakości

(a tym samym skuteczności) jego działań w stosunku do działań podatników skutkujących ograniczeniem podstawy opodatkowania, a przez to zaniżeniem podatków są bardziej złożone – wynikają m.in. z niższej niż oczekiwana jakości ich działania, a także współdziałania – co, niestety, jest następstwem fragmentaryzacji struktur nie tyle na poziomie samych struktur, co w obszarze praktyki administracyjnej. W takiej sytuacji owa fragmentaryzacja wzmacnia

negatywne zjawiska w zakresie praktyki. Niestety, nie implikuje to, że poddanie poszczególnych składników owej administracji jednolitemu kierownictwu wyeliminuje tak fragmentaryzację strukturalną, jak i w zakresie praktyki.

Przyjęte rozwiązania mogą jedynie sprzyjać przełamaniu takich barier, które są generowane przez rozproszone kierownictwo poszczególnych składników administracji daninowej. Nie są jednak w stanie zdeterminować zmian istniejącej praktyki. Same przecież nie odnoszą się bezpośrednio do zasadniczych przyczyn nieefektywności – do braku ogólnego planowania działań wszystkich składników instytucjonalnych aparatu skarbowego, zróżnicowaniu standardów działania oraz braku skłonności do dzielenia się informacjami, jak również sprawnych i sensownie zbudowanych kanałów ich przepływu.

Co więcej, przynajmniej w początkowej fazie tworzenia KAS należy się wręcz spodziewać naturalnego obniżenia jakości działania tych struktur – co jest oczywistym elementem rachunku kosztów nowej propozycji legislacyjnej, nieidentyfikowanym w przedstawionych przez inicjatorów ustawy materiałach.

Warto byłoby także dopracować stronę legislacyjną Ustawy. Oprócz wspomnianych już niezbyt szczęśliwych ujęć istotnych dla tej regulacji konstrukcji prawnych, można się przede wszystkim

W uzasadnieniu projektu Ustawy o KAS kwestii przyczyn i objawów niedostatków funkcjonowania aparatu administracji daninowej w Polsce poświęcono zdecydowanie zbyt mało miejsca.

W początkowej fazie tworzenia KAS należy się wręcz spodziewać naturalnego obniżenia jakości działania tych struktur.

kim zastanowić nad systematyką jej tekstu oraz przeładowaniem legislacyjnym. Ustawa powinna regulować istotne aspekty funkcjonowania KAS rozumianego jako element funkcjonowania państwa (i zarazem społeczeństwa). Reguluje natomiast również zagadnienia drugorzędne, np. kwestie symboliki i wizualizacji

Warto byłoby także dopracować stronę legislacyjną Ustawy. Można się przede wszystkim zastanowić nad systematyką jej tekstu oraz przeładowaniem legislacyjnym.

cji KAS, formułując przy tym niektóre wytyczne realizacji takich zapisów w sposób, który można określić jako „doskonale iluzoryczny” (przykładem takiego zapisu jest m.in. wymaganie, by godło KAS nawiązywało do tradycji tych administracji daninowych, które wchodzi w jej skład).

Ustawa reguluje również zagadnienia drugorzędne, np. kwestie symboliki i wizualizacji KAS, formułując przy tym niektóre wytyczne realizacji takich zapisów w sposób, który można określić jako „doskonale iluzoryczny”.

Abstract

National treasury administration – proposition for consolidation of the treasury bodies and sealing the tax system

The article is devoted to evaluation of the proposed reform of treasury administration expressed in a parliamentary draft bill concerning National Treasury Administration (form No. 826). Analysis focuses on one of the most significant assumptions – countering avoidance and evasion of taxation. Another important objective of the reform is intensification of administrative cooperation in terms of taxation with administrations of other countries, including first and foremost Member States of the European Union. The article intends to evaluate whether the objectives proposed in the draft bill on National Treasury Administration are reflected in the solutions and constructions that it proposes and which could effectively counter the phenomenon of tax avoidance and evasion.

Keywords: national treasury administration, tax avoidance, tax evasion

Bibliografia

- Analysis of the legal and tax situation of international and national holding companies operating in the member countries of the European Union between 2013-2015*, Brussels, III.2016, niepubl.
- Collins M.H., *Evasion and Avoidance of Tax at the International Level*, European Taxation, 1988, no. 8.
- Faes P., *Scope and Meaning of Unacceptable Tax Avoidance Under Belgian Income Tax Law*, Tax Notes International, 1994, October, no. 17.
- Fleischer-Michaelsen U., *Denmark Makes Tax Avoidance More Difficult for Multinationals*, Journal of International Taxation, 1995, no. 4.

- Gajewski D., *Tarcza podatkowa dla Polski*, „INFOS. Zagadnienia Społeczno-gospodarcze” 2014, nr 22(182).
- Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Kraft G., *Germany: Classification of the Relationship between CFC Legislation and the General Abuse Doctrine*, European Taxation, 1993, no. 2.
- Krishna V., *The Rule Itself*, (w:) *Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule*, Toronto 1990.
- Snowden D., *Avoidance Versus Form*, IBFP, Amsterdam 1994.
- Thompson J.D., *Organizations in Action*, Mc Graw-Hill, New York 1967.
- Ward J., *United Kingdom: Juridical Responses to Tax Avoidance*, European Taxation, 1995, no. 1.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych
Centre for Analysis and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162

DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · SEBASTIAN SKUZA (sekretarz redakcji) · GRZEGORZ GOŁĘBIEWSKI

· KONTAKT ·

analizystudiacasp@gmail.com · www.sgh.waw.pl/casp