

Monika PASTERNAK-MALICKA¹

PRZECIWDZIAŁANIE UNIKANIU I UCHYLANIU SIĘ OD OPODATKOWANIA W UNII EUROPEJSKIEJ

Unikanie i uchylanie się od obowiązku podatkowego jest naturalną konsekwencją ingerencji władz publicznych w stosunki majątkowe. Jest to zjawisko tak stare jak sama instytucja podatku. Od początku istnienia daniny uczestnicy rynku szukali sposobów pomniejszenia należności podatkowej, a władze publiczne sposobów na ograniczenia tego zjawiska. Unikanie i uchylanie się od obowiązku podatkowego to problemy globalne, z którymi żaden kraj członkowski nie jest w stanie sobie sam poradzić. Stąd Komisja Europejska zaplanowała działania mające na względzie wzmocnienie walki przeciwko unikaniu i uchylaniu się od podatków. W ramach planowanych działań założono poprawienie skuteczności instrumentów ograniczających oszustwa podatkowe oraz wprowadzenie nowych narzędzi. Podzielono je na krótkookresowe (założenia na 2013 rok), średniookresowe (rok 2014) oraz do zastosowania w długim horyzoncie czasowym.

W publikacji zaprezentowano istotę unikania i uchylania się od podatku, wyniki badań własnych dotyczących oceny skuteczności administracji skarbowej w Polsce oraz planowane działania Komisji Europejskiej zmierzające do wzmocnienia skuteczności w walce przeciwko przestępstwom skarbowym. W opracowaniu skoncentrowano się na rozwiązaniach doraźnych oraz średniookresowych zmierzających do ograniczenia skali obejścia prawa podatkowego. Celem publikacji jest zaprezentowanie problematyki unikania i uchylania się od podatku w kontekście planowanych działań Komisji Europejskiej mających na celu ograniczenie tego procederu.

Słowa kluczowe: unikanie podatku, uchylanie się od podatku, oszustwa podatkowe, Unia Europejska.

1. WPROWADZENIE

Oszustwa podatkowe i unikanie płacenia podatku są wielowymiarowym problemem, który wymaga skoordynowanego i wielopłaszczyznowego rozwiązania. Równocześnie agresywne strategie podatkowe są zadaniem wymagającym natychmiastowego działania. Unikanie i uchylanie się od obowiązku podatkowego to problemy globalne, z którymi żaden kraj członkowski nie jest w stanie sobie sam poradzić. Dlatego też Komisja Europejska zaplanowała działania mające wzmocnić walkę przeciwko unikaniu i uchylaniu się od płacenia podatków. W ramach planowanych działań założono poprawienie skuteczności instrumentów ograniczających oszustwa podatkowe oraz

¹ Dr Monika Pasternak-Malicka, Politechnika Rzeszowska, Wydział Zarządzania, Zakład Finansów i Bankowości, al. Powstańców Warszawy 10, 35-959 Rzeszów; tel. (017) 865 19 12, e-mail: malicka@prz.edu.pl

wprowadzenie nowych narzędzi. Podzielono je na krótkookresowe (założenia na 2013 r.), średniookresowe (2014 r.) oraz do zastosowania po 2014 r.

W publikacji zaprezentowano istotę unikania i uchylania się od podatku, wyniki badań własnych dotyczących oceny skuteczności administracji skarbowej w Polsce oraz planowane działania Komisji Europejskiej zmierzające do wzmocnienia skuteczności w walce przeciwko przestępstwom skarbowym. Celem publikacji jest zaprezentowanie problematyki unikania i uchylania się od podatku w kontekście planowanych działań Komisji Europejskiej mających na celu ograniczenie tego procederu.

2. UNIKANIE I UCHYLANIE SIĘ OD OBOWIĄZKU PODATKOWEGO

Unikanie podatków (*tax avoidance*) oraz uchylanie się od opodatkowania (*tax evasion*) to zachowanie podatnika, które może być efektem zarówno tego, że system podatkowy jest daleki od optymalnego, jak i konsekwencją indywidualnego podejścia samego podatnika do wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Unikanie podatków polega na sztucznym zredukowaniu odpowiedzialności podatkowej do takiego poziomu, w którym opodatkowanie jest najniższe. Zachodzi wówczas dopasowanie konkretnych okoliczności do sytuacji najkorzystniejszej dla podatnika².

Przez unikanie opodatkowania należy rozumieć takie działanie zobowiązanego, które doprowadziło do uniknięcia podatku, jakim ustawodawca danego kraju obciążył jego majątek lub dochody uzyskane w jednym lub więcej niż jednym państwie³.

Obchodzenie prawa podatkowego, rozumiane jako dążenie do obniżenia obciążeń podatkowych poprzez kształtowanie stosunków cywilnych, jest w Polsce powszechnym zjawiskiem⁴.

Z reguły przyjmuje się, że zjawisko unikania opodatkowania występuje jako działanie z gruntu legalne. Podejście to opiera się na założeniu, że każdy podatnik ma prawo „kształtować swoje sprawy” tak, aby wynikające z nich obciążenia podatkowe były jak najniższe⁵.

Unikanie opodatkowania w stosunkach międzynarodowych można zdefiniować jako uzyskaną, przy wykorzystaniu legalnych metod, redukcję zobowiązań podatkowych, która wynika z przepływu lub jego braku przez granice podatkowe osób lub kapitału⁶.

Najprostszą i najbardziej skuteczną formą unikania podatków jest powstrzymanie się od czynności, które wywołują obowiązek podatkowy. Rozwiązaniem umożliwiającym uzyskanie korzyści podatkowych jest także dopełnienie określonych aktów prawnych w celu stworzenia sytuacji faktycznej, która pozwoli na zmniejszenie obciążeń podatkowych, na przykład zawarcie małżeństwa dające prawo do wspólnego rozliczania się małżonków⁷.

² J. Głuchowski, *Polskie prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa, 2006, s. 155.

³ P.M. Gaudemet, J. Molier, *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000, s. 535.

⁴ P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003, s. 46.

⁵ J. Grzywacz, *Pranie pieniędzy. Metody. Raje podatkowe. Zwalczenie*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011, s. 58.

⁶ T. Lipowski, *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, C.H. Beck, Warszawa 2004, s. 77.

⁷ E. Bogacka-Kisiel, *Finanse osobiste. Zachowania – produkty – strategie*, PWN, Warszawa 2012, s. 306.

W praktyce często trudno wskazać wyraźną granicę pomiędzy unikaniem a uchylaniem się od podatku. Oba te działania mają na celu zapewnienie korzyści podatnikowi. Ich wspólną cechą jest to, że w obu wypadkach chodzi o maksymalizację zysków i dochodów osoby zobowiązanej do zapłacenia podatku, co równocześnie oznacza także uszczuplenie dochodów budżetowych.

Uchylanie się od podatku polega na podejmowaniu działań zakazanych przez prawo podatkowe, a prowadzących do minimalizacji należności podatkowych lub całkowitej ich eliminacji. Każdy przypadek jest działaniem nielegalnym, sprzecznym z prawem⁸.

Uchylanie się od podatku definiuje się także jako nieujawnianie organowi podatkowemu stanu faktycznego lub prawnego, z którym związany jest obowiązek podatkowy lub na podaniu nieprawdziwego stanu faktycznego⁹. Określa się je także jako oszustwa podatkowe polegające na tworzeniu fałszywych dokumentów finansowo-księgowych, niezgłoszeniu przedmiotu opodatkowania itp.¹⁰.

W prawie Unii Europejskiej (UE) także istnieje rozróżnienie pomiędzy uchylaniem się a unikaniem opodatkowania. Zgodnie z Dyrektywą¹¹ 77/799/EWG istota uchylania się od podatku polega na umyślnym nieujawnianiu administracji skarbowej stanu faktycznego, z którym związany jest obowiązek podatkowy, lub umyślnym podawaniu nieprawdy. Natomiast unikanie opodatkowania występuje pod postacią obejścia prawa podatkowego.

Do metod uchylania się od podatku zalicza się między innymi niezgłoszenie obowiązku podatkowego, nieujawnianie wszystkich źródeł przychodu, fałszowanie rachunków i ksiąg podatkowych, zgłoszenie jako kosztu wydatków, które w rzeczywistości nie zostały poniesione, wykonywanie fikcyjnych transakcji¹². Innym sposobem stosowanym w praktyce może być dokonywanie przez podatników czynności pozornych, świadomie ukierunkowanych na ukrycie rzeczywistego charakteru czynności rodzącej obowiązek podatkowy¹³.

3. SKALA OSZUSTW PODATKOWYCH

Szacowanie skali rozmiaru unikania podatków i oszustw podatkowych jest problemem niezwykle złożonym. Proces ten składa się z trzech części. Po pierwsze trzeba ustalić rozmiar szarej strefy w Europie. Następnie w drugim etapie oszacować efektywną stawkę podatkową w poszczególnych krajach UE i porównać ją z szacunkiem szarej strefy.

⁸ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004, s. 251.

⁹ A. Bernal, *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Difin, Warszawa 2008, s. 46.

¹⁰ K. Schneider, *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, PWE, Warszawa 2007, s. 188.

¹¹ Dyrektywa nr 77/799/EWG z 19 grudnia 1977 r. w sprawie wzajemnej pomocy prawnej pomiędzy właściwymi władzami państwa członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich i pośrednich.

¹² L. Oręziak, *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej, Implikacje dla Polski*, WSHiP, Warszawa 2007, s. 20.

¹³ S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 50.

Działania te pozwolą na obliczenie przybliżonej wartości utraconych dochodów podatkowych spowodowanych unikaniem podatków w obrębie UE¹⁴.

Murphy podjął się próby oszacowania strat podatkowych. Swoje badania oparł na danych dotyczących PKB pochodzących z UE¹⁵, które zestawiał z danymi Banku Światowego¹⁶. Informacje pochodzące z tych dwóch źródeł były zbliżone, ale nie identyczne.

Według tych szacunków szara strefa w UE wynosi średnio 22,1%. Duże kraje charakteryzują się stosunkowo mniejszymi rozmiarami gospodarki nieformalnej, choć z danych wynika, że na każde 5,43 euro 1 euro jest nieewidencjonowane.

Ze względu na dwa źródła danych występują różnice w szacunkach. Według danych Heritage Foundation i Banku Światowego straty z tytułu gospodarki nieformalnej są wyższe – jest to 927 miliardów euro, a według danych pochodzących z UE jest to 864 miliardy euro. Szacowana utrata dochodów podatkowych w Polsce spowodowana unikaniem podatków według Murphy'ego wynosi 30,6 miliardów euro¹⁷.

Łatwiej oszacować skalę oszustw podatkowych niż rozmiar unikania podatku. Składa się na to wiele przyczyn. Pierwszym i najbardziej oczywistym powodem jest to, że nie ma jednolitej definicji unikania podatku i dlatego jakiegokolwiek szacunki będą dyskusyjne z tego powodu. Po drugie znaczna część unikania płacenia podatków opiera się na transgranicznym przepływie podatku, dlatego ciężko jest wychwycić to zjawisko. Po trzecie oficjalne szacunki na przykład opublikowane przez Internal Revenue Service IRS w styczniu 2012 r. omijają zjawisko unikania podatków i nawet słowo *avoidance* nie jest użyte w tych raportach¹⁸. Jedynie szwedzkie organy podatkowe podjęły się próby szacunku tego zjawiska¹⁹.

Z danych przedstawionych przez szwedzką agencję podatkową wynika, że unikanie podatków stanowi niewielką część utraconych wpływów z tytułu niezapłaconych podatków. Było to 66 miliardów koron, z czego 33 miliardy pochodziło z zaniżania dochodów przez mikroprzedsiębiorstwa, w tym 21 miliardów wynikało przede wszystkim z błędów popełnianych w trakcie wypełniania deklaracji podatkowych. Duża część była konsekwencją nieprawidłowo naliczanych ulg i odliczeń.

Skalę oszustw podatkowych w UE szacuje się na kwotę 860 miliardów euro rocznie, a z tytułu unikania opodatkowania straty wynoszą około 150 miliardów. Do największych przegranych w walce z przestępstwami podatkowymi można zaliczyć Włochy, które z tego tytułu tracą rocznie około 180 miliardów (są to największe straty poniesione przez

¹⁴ R. Murphy, FCA, Tax Research UK, *A report for Group of the progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*, 3842_EN_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229, s. 9.

¹⁵ Eurostat online data codes nama_gdp_c and tec00001 for 2010.

¹⁶ World Bank, [http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_GDP_\(nominal\)](http://en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_GDP_(nominal)). Dane dotyczące szarej strefy pochodzą z rozprawy Banku Światowego Friedricha Schneidera, Andreasa Buehna i Claudio E. Montenegro wydane w 2010 r. Por. http://www.wds.worldbank.org/external/default/WDSPContentServer/WDSP/IB/2010/10/14/00_0158349_20101014160704/Rendered/INDEX/WPS5356.txt table 3.3.6.

¹⁷ R. Murphy FCA, Tax Research UK, *op. cit.*, s. 11.

¹⁸ http://www.irs.gov/pub/newsroom/summary_of_methods_tax_gap_2006.pdf.

¹⁹ Przedstawiono dane dotyczące tego zjawiska w Raporcie z 2008 *The Tax Gap Map for Sweden*. http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf.

kraj członkowski) oraz Estonię, która z kolei ponosi uszczerbek rzędu 28% rocznego budżetu z tytułu nieściągniętych podatków²⁰.

Z raportu sporządzonego dla Trades Union Congress wynika, że w 2006 roku firmy uniknęły w Anglii zapłaceniu 12 mld funtów podatków, a osoby fizyczne 13 mld funtów. Całkowite wpływy z podatków na ten rok szacowane były na kwotę 330 mld funtów, z czego wynika, że z tytułu unikania podatków budżet stracił 7,6% wpływów²¹.

Trzeba jeszcze zaznaczyć, że wszystkie te dane to dane szacunkowe. Należy pamiętać, że nie wszystkie pieniądze z utraconych podatków są możliwe do odzyskania, nie jest to możliwe, gdyż ludzie zawsze będą unikać podatków, a przepisy prawne powinny się skupić na próbie ograniczenia, a nie całkowitego wyeliminowania tego zjawiska.

4. OCENA SKUTECZNOŚCI ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W RAMACH BADAŃ WŁASNYCH

Podatki zawsze ograniczają dochody i konsumpcję, a przez to system podatkowy zachęca do oszustw. Uważa się, że problem nie leży w wysokości kar, lecz w skutecznym ich egzekwowaniu.

Ponad połowa Polaków przebadanych przez OBOP na początku lat dziewięćdziesiątych uważała, że szara strefa w gospodarce powinna być ścigana i karana przez władze skarbowe (53% populacji)²². Jednocześnie w 1993 r. niemal dwie trzecie badanej przez CBOS populacji sądziło, że urzędy skarbowe nie są przygotowane do przeciwdziałania zjawiskom podatkowej patologii²³.

Tabela 1. Struktura odpowiedzi podmiotów gospodarczych na pytanie: Czy urzędy skarbowe skutecznie przeciwdziałają oszustwom podatkowym?

Skuteczność urzędów skarbowych	Struktura procentowa					
	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011r.	2012 r	2013 r.
Tak	22,0%	23,2%	17,2%	19,9	23,7%	16,5%
Nie	47,5%	52,8%	58,0%	42,7	41,2%	48,4%
Nie wiem	30,5%	23,2%	22,0%	27,7	30,6%	34,6%
Razem	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Brak odpowiedzi	0%	0,8%	2,8%	9,6	4,5%	0,8%

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań podmiotów gospodarczych przeprowadzonych w latach 2007–2013.

Tabela 2. Opinia gospodarstw domowych na temat skuteczności urzędów skarbowych w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym

²⁰ Richard Murphy sporządził raport w 2008 roku dla Trades Union Congress zatytułowany *The Missing Billions*, w którym skoncentrował się na zjawisku unikania podatków. Por. <http://www.tuc.org.uk/touchstone/Missingbillions/1missingbillions.pdf>.

²¹ http://www.hmrc.gov.uk/stats/tax_receipts/tax-nic-receipts-info-analysis.pdf

²² *Opinie Polaków o podatkach*, Komunikat z badań, Ośrodek Badania Opinii Publicznej, Warszawa, listopad 1994, s. 3.

²³ *Podatki a uczciwość*, Komunikat z badań, Centrum Badania Opinii Społecznej, Warszawa, sierpień 1993, s. 9.

Skuteczność urzędów skarbowych	Struktura procentowa					
	2007 r.	2009 r.	2010 r.	2011r.	2012 r	2013 r.
Tak	6,7%	9,2%	11,3%	14,7%	13,3%	13,7%
Nie	59,2%	59,2%	53,6%	49,9%	48,0%	51,4%
Nie wiem	32,5%	28,9%	31,9%	2,6%	38,0%	34,0%
Razem	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
Brak odpowiedzi	1,6%	2,7%	3,2%	0,9%	0,7%	0,9%

Zródło: Obliczenia własne na podstawie badań gospodarstw domowych przeprowadzonych w latach 2007–2013.

W ramach badań własnych²⁴ przeprowadzanych w latach 2007–2013 pytano przedsiębiorców i członków gospodarstwa domowe o skuteczność administracji podatkowej. Wyniki potwierdziły, że respondenci nadal są przekonani o niewielkich możliwościach aparatu skarbowego w walce z oszustwami podatkowymi. Średnio co drugi przedsiębiorca uważał, że administracja nie przeciwdziała skutecznie oszustwom fiskalnym (tab. 1), chociaż wśród podmiotów gospodarczych do 2013 roku zmniejszał się odsetek osób sceptycznie nastawionych do ich efektywności.

W równoległych badaniach prowadzonych wśród gospodarstw domowych zauważalnie zwiększył się udział osób przekonanych o skuteczności kontroli skarbowych. W 2007 r. było ich 6,7%, w 2009 r. – 9,2%, w 2010 r. – 11,3%, w 2011 r. – 14,7%, w 2012 r. – 13,3%, a w 2013 r. – 13,7% osób udzieliło twierdzącej odpowiedzi (tab. 2).

5. ROZWIĄZANIA DORAŻNE ZMIERZAJĄCE DO OGRANICZENIA SKALI OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO

Komisja Europejska w grudniu 2012 roku opublikowała raport końcowy dotyczący działań zmierzających ku wzmocnieniu walki przeciwko unikaniu i uchylaniu się od podatków²⁵. Plan ten przedstawia ściśle określone działania, które powinny być wprowadzane falowo²⁶. Wnosi on nową wartość do międzynarodowej dyskusji dotyczącej opodatkowania i stara się wspomagać grupę krajów G20 i G8 we wspólnych pracach dotyczących problematyki podatkowej²⁷.

²⁴ W badania własne przeprowadzone w latach 2007–2013 na niereprezentatywnej próbie 686 gospodarstw domowych oraz 219 podmiotów gospodarczych (maj 2007 r.), 750 gospodarstw domowych i 250 firm (maj 2009 r.), 1084 gospodarstw domowych i 250 firm (kwiecień i maj 2010 r.), 1201 gospodarstw domowych i 281 firmie (kwiecień, maj 2011 r.), 1230 gospodarstw domowych i 232 firmach (2012 r.) oraz 1128 gospodarstw domowych i 237 podmiotach gospodarczych (styczeń 2013 r.).

²⁵ *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, Communication from the commission to the European parliament and the council, European Commission, COM (2012) 722 final, Bruksela, 6 grudnia 2012.

²⁶ *Joint statement by the UK and Germany of 05.11.2012 calling for international action to strengthen tax standards*, http://www.hm-treasury.gov.uk/chx_statement_051112.htm.

²⁷ *We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and will follow with attention the on-going work of the OECD in this area*, Los Cabos, G20 Leaders Declaration of 19 June 2012.

W ramach działań krótkoterminowych zasugerowano usunięcie nieścisłości prawnych powodujących luki w prawie podatkowym oraz wzmocnienie przepisów pozwalających na unikanie podatku²⁸.

Ważne jest także usprawnienie systemu informatycznego w UE oraz przepływu informacji pomiędzy krajami członkowskimi, z uwzględnieniem grupy krajów Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Aby ujednolicić ten system informatyczny i uniknąć zbędnego powielania się podobnych aplikacji²⁹, kraje członkowskie powinny mieć jeden wspólny zestaw narzędzi informatycznych wykorzystywanych w przepływie informacji wewnątrz Unii, jak i w relacjach krajów członkowskich z krajami trzecimi.

Równocześnie Komisja Europejska, w ścisłej współpracy z OECD, pracuje nad ujednoliceniem systemu informatycznego zgodnie z dyrektywą unijną 2011/16/EU dotyczącą prawa podatkowego³⁰. Głównym celem jest wzięcie pod uwagę sugestii krajów pozaunijnych, aby w konsekwencji system przepływu informacji był spójny i umożliwiał współpracę transgraniczną.

Kolejnym wyzwaniem jest poprawienie zarządzania wpływami podatkowymi, w którego ramach wśród krajów członkowskich należy wzmocnić współpracę agencji organów ścigania, w szczególności agencji odpowiedzialnych za ściganie przestępstw gospodarczych związanych z praniem pieniędzy. Współpraca międzyagencyjna jest kluczowa dla poprawienia efektywności działań w walce z przestępczością gospodarczą, unikaniem podatku, oszustwami podatkowymi i innymi przestępstwami związanymi z opodatkowaniem.

Niedługo ma być przedstawiona trzecia dyrektywa dotycząca prania brudnych pieniędzy *Anti-Money Laundering Directive* (AML). Komisja UE zamierza, uwzględniając wniosek Financial Action Task Force (FATF), zrównać rangę oszustw podatkowych i nadać im status przestępstw orzeczonych. To umożliwi współpracę agencji (urzędów skarbowych, sądów, organów ścigania) w przypadkach poważnych nadużyć prawa podatkowego.

Planowane jest także zacieśnienie współpracy administracyjnej. Promowane będzie przeprowadzanie jednocześnie wielu kontroli (pod różnym kątem) w jednym czasie, a także obecność zewnętrznych audytorów.

Istotne jest, aby kraje członkowskie w jak najszerszym stopniu wykorzystywały możliwości, jakie daje im obecne prawo dotyczące kontroli podatkowych i audytów zewnętrznych. Wnioski wyciągnięte po wnikliwej analizie danych z EUROFISC mogą pomóc w lepszym wykorzystaniu tych narzędzi. Kraje członkowskie powinny upewnić się, że ich wewnętrzne prawo podatkowe nie ogranicza możliwości wykorzystania

²⁸ Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 345, 29.12.2011, s. 81.

²⁹ Dzięki temu Unia Europejska aktywnie działa na forum międzynarodowych organizacji, takich jak: the Organisation for Economic and Co-operation Development (OECD), the International Organisation for Tax Administration (IOTA), the Inter American Centre of Tax Administrations (CIAT), the International Tax Dialogue (ITD), the International Tax Compact (ITC), and the African Tax Administration Forum (ATAF).

³⁰ Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC (OJ L 64, 11.03.2011, s. 1).

instrumentów stworzonych przez prawo unijne, ze szczególnym uwzględnieniem obecności kontrolerów z innych krajów.

Ważne jest, aby rozpocząć negocjacje z krajami spoza Unii w sprawie podatku VAT, ponieważ oszuści często wykorzystują brak efektywnej kooperacji pomiędzy organami skarbowymi (z Unii i krajów zewnętrznych) w celu przeprowadzania fikcyjnych transakcji. Kilka krajów członkowskich zwróciło uwagę na to, że potrzebne są narzędzia administracyjne, podobne do tych już istniejących wewnątrz UE. Dlatego też Komisja Europejska zastanawia się nad przeprowadzeniem negocjacji w tej kwestii, uznając, że taka współpraca jest absolutnie konieczna w obszarze VAT-u.

6. NARZĘDZIA ŚREDNIOOKRESOWE

Zakłada się stworzenie skomputeryzowanego systemu wymiany informacji. W 2014 roku planowane jest wdrożenie nowego systemu wymiany informacji dotyczącego dochodów, zatrudnienia, emerytur, rent, produktów i usług, czyli wszelkich możliwych wpływów z pracy, z tytułu posiadania nieruchomości uwzględnionych w dyrektywie UE 2011/16/EU³¹.

Kolejnym krokiem byłoby ujednolicenie numeru identyfikacji podatkowej – EU *Tax Identification Number* (TIN). Numery te uważa się za najlepszy sposób identyfikacji podatnika w automatycznym systemie wymiany informacji, choć poszczególne kraje mają swoje wewnętrzne zasady, które różnią się między sobą. To znacznie utrudnia identyfikację podatnika osobom trzecim (np. instytucjom finansowym, pracodawcom z innych krajów członkowskich).

Stworzenie jednolitego systemu EU TIN zlikwidowałoby trudności z identyfikacją podatników (zarówno osób fizycznych, jak i prawnych) zaangażowanych w transgraniczne operacje. Kwestią otartą pozostaje, czy powinien to być jeden numer obowiązujący w całej UE, czy też następny dodawany do obowiązującego w danym kraju³².

Komisja rozpoczęła proces racjonalizacji systemów instrumentów IT na obszarze UE, kładąc nacisk na zwiększenie efektywności i ograniczenie kosztów ich działania. Rozważa się stworzenie centralnego systemu IT, wspólnego dla wszystkich członków UE, co znacznie obniżyłoby koszty IT poszczególnych krajów i umożliwiłoby szybszy i bardziej efektywny przepływ informacji.

Opracowano także nowe wytyczne dotyczące śledzenia przepływu pieniędzy. Biorąc pod uwagę doświadczenia niektórych krajów członkowskich w tej dziedzinie, jak również już istniejące *Financial Intelligence Units* (FIU), Komisja planuje stworzenie wspólnej

³¹ Article 8 (1) of Council Directive 2011/16/UE. Proponuje się również praktyczne rozwiązania dotyczące opodatkowania dochodów płynących z innych źródeł niż tych, które wymieniono w dyrektywie dla krajów członkowskich, by mogły one czerpać jeszcze większe korzyści z mechanizmów stworzonych przez ten przepis.

³² Mimo że koncepcja jednolitego numeru wydaje się sprawą prostą, wdrożenie takiego systemu jest skomplikowane i wymaga podejścia „krok po kroku”. Zaprezentowanie konkretnych rozwiązań prawnych wymaga przeprowadzenia wnikliwej analizy i silnego poparcia krajów członkowskich. Pierwszym krokiem w kierunku ujednolicenia byłoby wprowadzenie na portalu EUROPA możliwości powiązania numeru identyfikacyjnych z bazami danych poszczególnych krajów członkowskich.

metodologii oraz wytycznych. Ma to ułatwić dostęp do informacji posiadanych przez administrację podatkową dotyczących przepływu pieniędzy, na przykład śledzenie transakcji dokonywanych za pomocą kart kredytowych czy przelewów bankowych kierowanych poza obszar UE, tym samym ułatwić namierzenie przepływu dużych sum pieniędzy. Ponadto konstruktywna wymiana informacji pomiędzy organami podatkowymi a celnymi poszerzyłaby wiedzę obu instytucji, umożliwiając im skuteczniejszą walkę przeciwko oszustwom podatkowym.

Efektywnym narzędziem jest EUROFISC. Jest to sieć, w której partycypują wszystkie kraje członkowskie i która umożliwia szybkie zlokalizowanie oraz podejmowanie odpowiednich kroków w walce z coraz to nowymi sposobami oszustw podatkowych. Angażuje ona wielowymiarowy mechanizm ostrzegawczy, usprawnia przepływ danych i koordynuje pracę urzędników reagujących na sygnały ostrzegawcze.

Euroofisk przyspiesza przepływ informacji dotyczących oszustw w zakresie podatku VAT. Jest to relatywnie nowy system, który mógłby być rozwinięty i służyć jako narzędzie ogólnopodatkowe (*direct taxation*). Planuje się rozszerzenie go na inne formy opodatkowania, aby rozpoznawał nowe rodzaje wyłudzeń i usprawnił planowanie podatkowe.

Na 2014 rok zaplanowano także dalsze kroki zmierzające do ujednolicenia podatków w UE, aż do stworzenia uproszczonego systemu podatkowego opierającego się na podejściu *One-stop-shop* we wszystkich krajach członkowskich, co wyeliminowałoby przeszkody podatkowe wynikające z mobilności transgranicznej mieszkańców UE.

Zaleca się opracowanie bodźców motywacyjnych, w tym dobrowolnych programów informacyjnych. Komisja zbada możliwość stworzenia wspólnej metodologii oraz wytycznych dotyczących edukowania podatników z uwzględnieniem generalizacji formularzy deklaracji podatkowych, stworzenie spersonalizowanych stron internetowych ułatwiających rozliczanie się z podatku. Za pośrednictwem tych stron administracja podatkowa krajów członkowskich będzie mogła uświadomić podatników, że przepływ informacji między poszczególnymi krajami unijnymi jest płynny i uniemożliwia ukrywanie dochodów w ramach Wspólnoty. Dzięki spersonalizowaniu tych stron poprawią się także stosunki między administracją podatkową a podatnikami.

Planowane jest również usprawnienie i poszerzenie już istniejącego portalu internetowego „Tax on EUROPA”, aby usprawnić dostęp do wiarygodnych informacji dotyczących opodatkowania transakcji międzynarodowej. Portal podatkowy mógłby być stworzony na podobieństwo już istniejącego e-Justice network na platformie EUROPA. Projekt ten powinien być realizowany etapami, a w pierwszej kolejności należy uwzględnić rozwiązania dotyczące VAT³³.

Komisja zbada możliwość ujednolicenia definicji dotyczących prawa karno-skarbowego w poszczególnych krajach UE³⁴. Zaproponowano zaostrenie przepisów

³³ Pierwszym krokiem byłoby stworzenie części systemu dotyczącej VAT, która zawierałaby informacje dotyczące sposobu fakturowania, stawek podatku w poszczególnych krajach członkowskich. Następnym etapem byłoby zintegrowanie z innymi podatkami, ze szczególnym uwzględnieniem podatków bezpośrednich.

³⁴ Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law – COM (2012) 363/2 of 11.07.2012.

karno-skarbowych, aby wzmocnić możliwości instytucji walczących z oszustwami podatkowymi³⁵.

Ostatnim posunięciem zmierzającym ku wzmocnieniu walki przeciwko nadużyciom podatkowym będzie opracowanie unijnych standardów dotyczących audytów podatkowych (SAF-T). Na podstawie już istniejącego programu SAF-T planuje się udoskonalenie tego systemu, tak aby z jednej strony umożliwić rozliczanie się z podatków mieszkańcom Wspólnoty, a z drugiej ułatwić kontrolę organom podatkowym. Obecnie projekt pilotażowy jest wdrażany w postaci *mini-One-stop-shop* w sferze telekomunikacji, serwisów elektronicznych i stacji nadawczych telewizyjnych i radiowych.

7. DZIAŁANIA SKIEROWANE PRZECIWKO UNIKANIU I UCHYLANIU SIĘ OD PODATKÓW W UNII EUROPEJSKIEJ W DŁUGIM HORYZONCIE CZASOWYM

Działania planowane w dłuższym okresie i wykraczające poza 2014 rok zakładają dalsze usprawnienia systemu podatkowego oraz ograniczenia przestępstw podatkowych. Do inicjatyw, których wdrożenie zostało przesunięte w czasie, można zaliczyć między innymi audyty zewnętrzne przeprowadzane przez grupy wyspecjalizowanych, wyszkolonych kontrolerów. Na podstawie wykorzystywanych już instrumentów stworzonych przez obecne prawo karno-skarbowe zostanie stworzona metodologia oraz przyszłe wytyczne dla kontrolerów. W przyszłości komisja może zaproponować jednolite przepisy prawne umożliwiające przeprowadzanie kontroli skarbowych pod kątem różnych form opodatkowania.

Przesunięto w czasie także rozwój wzajemnego bezpośredniego dostępu do krajowych baz danych. Na podstawie istniejących już przepisów dotyczących podatku VAT, z uwzględnieniem VIES³⁶, Komisja zbada możliwość usprawnienia bezpośredniego dostępu do krajowych baz danych w obszarze podatków bezpośrednich³⁷.

Ostatnim przedsięwzięciem byłoby opracowanie jednego wspólnego instrumentu prawnego dotyczącego wszystkich podatków. Ponieważ istnieją pewne podobieństwa w ramach administracji podatkowej między różnymi obszarami podatkowymi przewiduje się wdrożenie jednego spójnego instrumentu administracyjnego dotyczącego opodatkowania, zamiast obecnie funkcjonujących czterech różnych. W pierwszej kolejności trzeba jednak uwzględnić podstawy prawne dla tak dalece idącej kooperacji między krajami członkowskimi w zakresie opodatkowania³⁸.

³⁵ COM (2011) 573 final of 20.09.2011.

³⁶ VIES – system wymiany informacji o VAT. Jest to elektroniczny środek transmisji informacji związanych z rejestracją na potrzeby VAT podmiotów zarejestrowanych na terenie UE. Ponadto za pośrednictwem VIES pomiędzy administracjami państw członkowskich wymieniane są informacje dotyczące dostaw wewnątrzwspólnotowych (zwolnionych z prawem do odliczenia).

³⁷ Aczkolwiek najpierw istotne jest, by nabrać doświadczenia w korzystaniu z możliwości wzajemnego dostępu do informacji w obszarze podatku VAT.

³⁸ Council Directive 2010/24/EU of 16 March concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures (OJ L 84 of 31.3.2010, s. 1); Council Regulation N°904/2010/EU of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of valueadded tax (OJ L 268 of 12.10.2010, s. 1); Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC (OJ L 64 of 11.3.2011, s. 1); Council Regulation N° 389/2012/EU of 2 May 2012 on

8. PODSUMOWANIE

Komisja Europejska uważa, że zakres podejmowanych działań może stworzyć efektywną odpowiedź dla wielu różnorodnych przeciwności stwarzanych przez oszustwa podatkowe, a dzięki temu przyczynić się do zwiększenia przejrzystości i jednorodności systemu podatkowego oraz sprawić, że będzie on postrzegany jako bardziej sprawiedliwy. To przyczyni się do wzrostu wpływów podatkowych i usprawni działanie rynku wewnętrznego.

Zarówno unikanie, jak i uchylanie się od opodatkowania mają na celu maksymalizację zysków i dochodów podatników przy równoczesnym uszczupleniu wpływów podatkowych do budżetu. Należy uświadomić sobie, że działań tych nie da się całkowicie wyeliminować, ale można je w znacznym stopniu ograniczyć. W tym celu Komisja Europejska zaproponowała czynności mające na celu ograniczenie unikania i uchylania się od obowiązku podatkowego na terenie Wspólnoty.

W pierwszej kolejności zakłada się usunięcie nieścisłości prawnych, które umożliwiają legalne zaniżanie wysokości należności podatkowej oraz poprawienie przepływu informacji pomiędzy krajami należącymi do UE. Narzędzia długofalowe natomiast uwzględniają dalsze usprawnienie przepływu informacji pomiędzy administracją podatkową wewnątrz Unii oraz z krajami trzecimi, usprawnienie technik zarządzania ryzykiem oraz poprawienie relacji między administracją podatkową a podatnikami.

Planuje się ujednolicenie numeru identyfikacji podatkowej (TIN), stworzenie efektywniejszych i oszczędniejszych systemów IT oraz portalu podatkowego, udoskonalenie narzędzi umożliwiających lepsze monitorowanie przepływów pieniężnych wewnątrz Unii i poza jej obszarem, uproszczenie systemu podatkowego (*one-stop-shop*), zaostrzenie sankcji karno-skarbowych oraz opracowanie unijnych standardów dotyczących audytów podatkowych. Walkę z oszustwami podatkowymi powinno ułatwić wzmocnienie kooperacji pomiędzy krajami członkowskimi, przy czym konieczne jest, by wszyscy członkowie UE podjęli wspólne działania.

LITERATURA

- [1] *An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion*, Communication from the commission to the European parliament and the council, European Commission, COM (2012) 722 final, Bruksela, 6 grudnia 2012.
- [2] Bernal A., *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczania*, Difin, Warszawa 2008.
- [3] Bogacka-Kisiel E., *Finanse osobiste. Zachowania – produkty – strategie*, PWN, Warszawa 2012.
- [4] Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC (OJ L 64, 11.3.2011).

administrative cooperation in the field of excise duties and repealing Regulation (EC) N° 2073/2004 (OJ L 121 of 8.5.2012, s. 1).

- [5] Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States, OJ L 345, 29.12.2011.
- [6] Dolata S., *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- [7] Dyrektywa nr 77/799/EWG z 19 grudnia 1977 r. w sprawie wzajemnej pomocy prawnej pomiędzy właściwymi władzami państwa członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich i pośrednich.
- [8] Gaudemet P.M., Molier J., *Finanse publiczne*, PWE, Warszawa 2000.
- [9] Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2006.
- [10] Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- [11] Grzywacz J., *Pranie pieniędzy. Metody. Raje podatkowe. Zwalczanie*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2011.
- [12] http://www.hmrc.gov.uk/stats/tax_receipts/tax-nic-receipts-info-analysis.pdf
- [13] http://www.irs.gov/pub/newsroom/summary_of_methods_tax_gap_2006.pdf.
- [14] *Joint statement by the UK and Germany of 05.11.2012 calling for international action to strengthen tax standards*, http://www.hm-treasury.gov.uk/chx_statement_051112.htm.
- [15] Karwat P., *Obejście prawa podatkowego*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- [16] Lipowski T., *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- [17] Murphy R., FCA, Tax Research UK, *A report for Group of the progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*; 3842_EN_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229.
- [18] Murphy R., *The Missing Billions*, <http://www.tuc.org.uk/touchstone/Missingbillions/1missingbillions.pdf>.
- [19] *Opinie Polaków o podatkach*, Komunikat z badań, Ośrodek Badania Opinii Publicznej, Warszawa, listopad 1994.
- [20] Oręziak L., *Konkurencja podatkowa i harmonizacja podatków w ramach Unii Europejskiej, Implikacje dla Polski*, WSHiP, Warszawa 2007.
- [21] *Podatki a uczciwość*, Komunikat z badań, Centrum Badania Opinii Społecznej, Warszawa, sierpień 1993.
- [22] Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law – COM (2012) 363/2 of 11.07.2012.
- [23] Schneider K., *Błędy i oszustwa w dokumentach finansowo-księgowych*, PWE, Warszawa 2007.
- [24] *The Tax Gap Map for Sweeden*. http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf.
- [25] *We reiterate the need to prevent base erosion and profit shifting and will follow with attention the on-going work of the OECD in this area*, Los Cabos, G20 Leaders Declaration of 19 June 2012.

COUNTERACTING TAX EVASION AND TAX AVOIDANCE IN THE EUROPEAN UNION

Tax evasion and avoidance is a natural consequence of governments intrusion in to the property relations. This is a phenomenon as old as taxes themselves. Since the beginning of tribute, market participants sought ways to deduct the tax debt and the public authorities ways to reduce this phenomenon. Avoidance and evasion of tax liabilities are global problems with which no member state can cope on his own. Therefore, the European Commission plans measures to strengthening the fight against avoidance and tax evasion, by improving the efficiency of tax fraud mitigation instruments and introduction of new tools. They are divided into short-term (estimates for 2013), medium-term (2014) and for use in the long term.

This article presents the essence of tax avoidance and evasion, the results of a study conducted present the effectiveness of the tax administration in Poland and the European Commission's action plan to strengthen the effectiveness of the fight against tax crimes. The study focused on short-term and medium-term solutions to reduce the scale of tax evasion of the law. The aim of the publication is to present the issues of tax evasion and avoidance in the context of planned activities of the European Commission aimed at curbing this practices.

Keywords: tax avoidance, tax evasion, tax fraud, European Union.

DOI:10.7862/rz.2013.hss.4

Tekst złożono w redakcji: marzec 2013.

Przyjęto do druku: czerwiec 2013.