



**WYDZIAŁ PRAWA
i ADMINISTRACJI**
Uniwersytet Łódzki

Andrzej Pałys

**SYSTEM NADZORU HORYZONTALNEGO W ŚWIETLE EKONOMICZNEJ
ANALIZY PRAWA**

Praca doktorska przygotowana pod kierunkiem
dr hab. Mariusz Golecki, prof. UŁ (promotor)
dr hab. Jarosław Bełdowski (promotor pomocniczy)

Maj 2021

SPIS TREŚCI

1. Zmiana paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników – podstawy teoretyczne dla nowego typu relacji	12
1.1. Klasyczna relacja podatnika i organu skarbowego – model <i>Allinghama</i> i <i>Sandmo</i>	13
1.2. Model równi pochyłej <i>Kirchlera</i>	15
1.3. Piramida egzekwowania prawa <i>Braithwaite'a</i>	21
1.4. Koncepcja meta-regulacji Grabovskiego	25
1.5. Koncepcja regulacji opartych o zarządzanie <i>Coglianesese'a</i> i <i>Lazera</i>	29
1.6. Etapy rozwoju systemów prawnych – model Selznicka i Noneta	32
1.7. Pewność podatkowa jako motywacja podatników do zachowania zgodności podatkowej	37
1.8. Zmiana paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników w ujęciu OECD40	
1.9. System nadzoru horyzontalnego jako modelowy przykład zmiany paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników	43
2. Narzędzia dla identyfikacji przyczyn analizowanych zmian paradygmatu: ekonomia kosztów transakcyjnych i komparatystyka prawna w obszarze prawa podatkowego	46
2.1. Ekonomia kosztów transakcyjnych w obszarze prawa podatkowego	46
2.1.1. Pojęcie kosztów transakcyjnych	46
2.1.2. Koszty transakcyjne a nowa ekonomia instytucjonalna	52
2.1.3. Szacowanie kosztów transakcyjnych	54
2.1.4. Koszty transakcyjne systemu podatkowego	57
2.2. Komparatystyka prawna w obszarze prawa podatkowego	67
2.2.1. Metody badawcze w komparatystyce prawnej w obszarze prawa podatkowego	67
2.2.2. Teoria przeszczepów prawnych	72
2.2.3. Zastosowana w rozprawie metoda badawcza – metoda <i>Kamba</i> i <i>Infantiego</i>	76
3. Systemy nadzoru horyzontalnego – analiza prawno-porównawcza	79
3.1. Model systemu nadzoru horyzontalnego Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju	79
3.1.1. Model wzbogaconej relacji	80
3.1.2. Rozwój modelu wzbogaconej relacji	86
3.2. Systemy nadzoru horyzontalnego w wybranych państwach OECD (etap opisowy wg metody <i>Kamba</i> i <i>Infantiego</i>)	94

3.2.1.	System nadzoru horyzontalnego w Holandii	96
3.2.2.	System nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii.....	114
3.2.3.	System nadzoru horyzontalnego w Szwecji.....	126
3.2.4.	Systemy nadzoru horyzontalnego w Danii.....	132
3.2.5.	Systemy nadzoru horyzontalnego w Słowenii	137
3.3.	Analiza porównawcza systemów nadzoru horyzontalnego w wybranych krajach OECD (etap informacyjny wg metody <i>Kamba</i> i <i>Infantiego</i>).....	139
3.4.	Wnioski z analizy systemów nadzoru horyzontalnego w krajach OECD (etap eksploracyjny wg metody <i>Kamba</i> i <i>Infantiego</i>)	148
3.4.1.	Uwagi wstępne	148
3.4.2.	Korzyści z wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego	150
3.4.3.	Koszty związane z wdrożeniem systemu nadzoru horyzontalnego	152
3.4.4.	Ryzyka dla skutecznej implementacji systemu nadzoru horyzontalnego	153
3.5.	System nadzoru horyzontalnego w Polsce	171
3.5.1.	Projekt nowej ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.....	171
3.5.2.	Nowa Ordynacja Podatkowa – prace legislacyjne	175
3.5.3.	System nadzoru horyzontalnego w Polsce – kształt rozwiązania	179
4.	Przyczyny zmiany paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników w ujęciu ekonomicznej analizy prawa	185
4.1.	Analiza porównawcza kosztów transakcyjnych w rozwiązaniu podatkowym opartym o nowy paradygmat	185
4.1.1.	Ocena wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty administracyjne (ponoszone przez administrację skarbową).....	189
4.1.2.	Ocena wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty zachowania zgodności podatkowej (koszty ponoszone przez podatników).....	195
4.1.3.	Ocena wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty efektywności	201
4.2.	System nadzoru horyzontalnego w świetle innych koncepcji związanych z ekonomiczną analizą prawa.....	203
4.2.1.	Uczestnictwo w systemie nadzoru horyzontalnego w ujęciu teorii gier .	203
4.2.2.	Uczestnictwo w systemie nadzoru horyzontalnego jako kontrakt relacyjny	207
5.	Wnioski i obszary dalszych badań	211

Praca poświęcona jest analizie zmiany obowiązującego w obszarze nauk prawnych paradygmatu dotyczącego relacji organów skarbowych i podatników. W celu przeanalizowania tej zmiany odwołano się do dorobku filozofii prawa oraz opisane zostały bodźce dla zachowywania przez podatników zgodności z przepisami prawa podatkowego. Rozprawę oparto także o dorobek ekonomicznej analizy prawa, w szczególności wykorzystując metodę komparatystyczną szacowania kosztów transakcyjnych oraz koncepcję kontraktu relacyjnego. Jako przedmiot analizy wybrano, będącą przykładem zmiany paradygmatu w relacjach organów skarbowych z podatnikami, koncepcję systemu nadzoru horyzontalnego.

Od końca XX wieku w wielu systemach prawnych obserwowana jest stopniowa zmiana obowiązującego w obszarze nauk prawnych paradygmatu relacji organów skarbowych z podatnikami. Pierwotny paradygmat zakłada kontrolną rolę organów skarbowych, egzekwujących władzę opartą na przepisach prawa. Rola ta była i jest realizowana głównie poprzez następcze kontrole skarbowe, sformalizowane kanały komunikacji oraz represyjny system sankcji. Organy skarbowe są często traktowane przez podatników jako „kontroler” lub „policjant”. Analizowana zmiana paradygmatu polega na częściowym odejściu od dotychczasowych metod zapewniania wysokiego poziomu zgodności podatkowej (ang. *tax compliance*)¹. W zamian, ustawodawca i administracja skarbowa starają się stworzyć ramy prawne i organizacyjne dla zbudowania relacji z podatnikami na fundamentach współpracy, zaufania i bieżącej, często odformalizowanej, komunikacji. Władza organu skarbowego w takim systemie jest szersza i oparta nie tylko o przepisy prawa, ale również o długotrwałe oparte na zaufaniu relacje oraz autorytet instytucji².

¹ W niektórych tłumaczeniach, na przykład Etel L., *Ordynacja Podatkowa Kierunkowe Założenia Nowej Regulacji*, Temida 2, 2015, str. 57, pojęcie „*tax compliance*” jest tłumaczone jako „dyscyplina podatkowa”. W rozprawie przyjęto jednak tłumaczenie „zgodność podatkowa”, ponieważ zawiera ono w sobie nie tylko czynność podporządkowywania się przepisom prawa, ale także fakt bycia w zgodzie z tymi przepisami. Przyjęte tłumaczenie wydaje się bardziej precyzyjnie oddawać cel tzw. „systemu nadzoru horyzontalnego”, którym jest zapewnienie długotrwałego i dobrowolnego się pozostawiania w zgodzie z przepisami prawa podatkowego. Analogicznie przyjęto również tłumaczenie pojęcia „*legal compliance*” jako „zgodność prawna”.

² Koncepcja autorytetu organów skarbowych pojawia się wyraźnie w pracach *Gribnau*. Jego zdaniem pomiędzy organami skarbowymi istnieje nierówność wyrażająca się w postaci dwóch asymetrii. – asymetrii prawnej (ang. *legal asymmetry*) i asymetrii informacji (ang. *information asymmetry*). Asymetria prawna wyraża się w nierównym rozłożeniu praw i obowiązków, a w szczególności nadanie organom skarbowym jednostronnych uprawnień co do stawiania żądań względem podatnika. Asymetria informacyjna wynika z jednej strony z posiadania przez podatnika większej wiedzy o swoich rozliczeniach podatkowych, a z drugiej z posiadania przez organ wiedzy o rozliczeniach podatkowych innych podmiotów o zbliżonej charakterystyce. Zmniejszenie negatywnego wpływu obu asymetrii na zgodność podatkową możliwe jest poprzez wzrost zaufania między stronami. Wymaga to jednak zmiany tradycyjnego, opartego o formalną

Jednym z przykładów takiego działania jest implementacja systemów nadzoru horyzontalnego.

System nadzoru horyzontalnego jest rozwiązaniem podatkowym³ składającym się z trzech podstawowych elementów. Po pierwsze, administracja skarbowa oprócz dotychczasowych metod kontroli opartych o fakty (ang. *fact based control*), wdraża także metody kontroli oparte o ryzyko (ang. *risk based control*), które uwzględniają kontekst gospodarczy i organizacyjny działalności podatników. Po drugie, również podatnicy zobowiązują się do wdrożenia ram nadzoru podatkowego (ang. *tax control framework*) zapewniających odpowiedniej jakości wewnętrzne procedury w zakresie rozliczeń podatkowych, w tym procedury informowania organów skarbowych o wątpliwościach podatkowych. Po trzecie, względem podatników, którzy posiadają odpowiedniej jakości ramy nadzoru podatkowego, organ skarbowy powstrzymuje się od prowadzenia kontroli skarbowych opartych o fakty i służy podatnikowi wsparciem w zakresie bieżącego wyjaśniania jego wątpliwości. W nowym typie relacji prawnej organ skarbowy „ufa” deklaracjom podatnika, wiedząc mniej o zdarzeniach i kalkulacjach stojących za jego rozliczeniami podatkowymi, ale więcej „o samym podatniku”⁴.

Tworzenie nowego rodzaju relacji organów skarbowych z podatnikami jest przedmiotem licznych badań prowadzonych przez teoretyków i badaczy szeroko pojętej filozofii

władzę modelu relacji podatników i organów skarbowych. Szerzej zob. Gribnau H., *Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen [tłumaczenie własne]*, MBB, 2013, str. 12.

³ W literaturze przyjmuje się różne znaczenie pojęć „rozwiązanie podatkowe” oraz „mechanizm podatkowy”. Przykładowo Garbarino definiuje mechanizm podatkowy jako zestaw ustaleń regulacyjnych, oparty o ogólną charakterystykę systemu podatkowego kraju zaimplementowany w celu zaadresowania konkretnego problemu zob. Garbarino C., *An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Theory, Methods and Agenda for Research*, Bocconi Legal Studies Research Paper, 2007, str. 678. Definicja ta wydaje się być nieodpowiednia na potrzeby niniejszej rozprawy. Poddanie analizie mniejszych elementów systemu podatkowego wymaga bowiem węższej i bardziej precyzyjnej definicji mechanizmu podatkowego. W efekcie w rozprawie przyjęto następujące rozumienie pojęć „mechanizm prawny” i „rozwiązanie prawne”: Mechanizm prawny to najmniejsza jednostka funkcyjna systemu prawnego w danym państwie. Jest to regulacja (lub zbiór regulacji) opisujący pojedynczą funkcję rozwiązania prawnego (np. mechanizm udzielania pełnomocnictw, mechanizm opłacania pełnomocnictwa, mechanizm odwoływania pełnomocnictwa). Zbiór mechanizmów prawnych regulujących konkretny proces składa się na rozwiązanie prawne (np. proces reprezentacji przez pełnomocnika). System nadzoru horyzontalnego składa się więc z konkretnych rozwiązań (np. proces przystąpienia do systemu czy zasady relacji podatnika z organem), które to rozwiązania składają się dalej z mechanizmów (np. mechanizm badania nastawienia zarządu lub mechanizm udzielania niewiążących wyjaśnień w czasie rzeczywistym).

⁴ Możliwość ograniczenia wiedzy organu skarbowego co do bieżącej działalności podatnika i wynikających z tej działalności „faktów i liczb” ze względu na zwiększenie wiedzy o samej organizacji i wewnętrznych procedurach zapewnienia zgodności podatkowej jest podstawowym celem systemu nadzoru horyzontalnego. Jest to jednak zadanie niezwykle trudne, ponieważ stoi w sprzeczności z tradycyjnym modelem prowadzenia kontroli skarbowych. Szerzej zob. The Netherlands Tax and Customs Administration, *Supervision Large Business in the Netherlands*, The Netherlands Tax and Customs Administration, 2013, str. 8.

prawa⁵, a sama zmiana paradygmatu wpisuje się w szerszą koncepcję *Selznicka i Noneta* w zakresie ewolucji systemów prawa⁶. Kluczowe znaczenie dla zrozumienia analizowanej zmiany ma także dorobek ekonomii kosztów transakcyjnych. Zgodnie z tym podejściem każda relacja rynkowa jest związana z ponoszeniem kosztów koordynacji działań uczestniczących w niej podmiotów, zwanych kosztami transakcyjnymi (ang. *transaction costs*). W przypadku relacji organów skarbowych i podatników koszty te obejmują po stronie organu przede wszystkim koszty kontroli i nadzoru nad rozliczeniami podatników, a po stronie podatnika poza kosztami zachowania zgodności podatkowej także koszty uzyskania pewności podatkowej (ang. *tax certainty*)⁷. Zgodnie z twierdzeniem *Coase'a*, jeżeli koszty transakcyjne są istotne, podmioty uczestniczące w relacji będą poszukiwać sposobów działania pozwalających na ich ograniczenie⁸. Relacja organów skarbowych i podatników nie jest jednak klasycznym przykładem relacji, ponieważ jeden z podmiotów, administracja skarbową, co do zasady nie kieruje się w swojej działalności zasadą maksymalizacji użyteczności⁹. W efekcie możliwe jest utrzymywanie wyższego poziomu kosztów transakcyjnych tak długo, jak pozwala to na realizację faktycznych celów administracji skarbowej. Ograniczeniem stosowania twierdzenia *Coase'a* jest jednak mniejsza niż w przypadku podmiotów rynkowych,

⁵ Wśród najważniejszych należy wymienić prace *Braithwaite'a*, *Kirchlera* oraz *Grabovskiego*.

⁶ Etap pierwszy (prawa represyjnego) i drugi (prawa autonomicznego) cechują się wysokim poziomem sformalizowania relacji prawnych, dystansem pomiędzy organami administracji, a podatnikami oraz powszechnym stosowaniem sankcji w celu wymuszenia zgodności prawnej. W trzecim etapie rozwoju systemu prawnego (etap prawa responsywnego) jest ono tworzone z myślą o potrzebach społecznych i posiada silną autonomię względem władzy. Rośnie również znaczenie współpracy, polubownych metod rozwiązywania konfliktów oraz elastyczności mechanizmów prawnych, a maleje częstotliwość wykorzystywania środków przymusu. *Selznick i Nonet* podkreślają jednak, że proces przechodzenia między etapami rozwoju systemów prawnych nie jest liniowy i równomierny. W systemie prawnym danego państwa mogą więc istnieć równocześnie elementy pochodzące z wszystkich trzech etapów rozwoju. *Nonet P., Selznick P., Law And Society In Transition: Toward Responsive Law*, New York: Harper and Row, 1978, Wstęp, str. 1 - 87.

⁷ Pewność podatkowa najczęściej rozumiana jest jako przewidywalność decyzji organów skarbowych. Takie znaczenie tego pojęcia zostało przyjęte w niniejszej rozprawie. Szerzej zob. *IMF i OECD, Tax Certainty*, IMF/OECD, 2017, str. 23.

⁸ Beldowski J., Metelska-Szaniawska K., *Law & Economics – geneza i charakterystyka ekonomicznej analizy prawa*, Bank i Kredyt, nr. 10, 2007, str. 51

⁹ Cele administracji skarbowej mogą być zróżnicowane i obejmować między innymi maksymalizację dochodów budżetowych, realizację wieloletnich planów finansowych, czy cele polityczne. Przykładowo misją polskiej administracji skarbowej jest „zapewnienie stabilnych, efektywnych i zrównoważonych finansów publicznych oraz wysokiej jakości świadczonych usług”. Misją brytyjskiej administracji skarbowej jest „zbieranie środków na realizację usług publicznych (...) w sposób bezstronny i efektywny” a także „wspieranie uczciwej większości podatników w prawidłowym rozliczaniu podatków oraz utrudnianie nieuczciwej mniejszości oszukiwania systemu podatkowego”. Z kolei misją holenderskich organów skarbowych obejmuje między innymi „ułatwianie podatnikom rozliczania zobowiązań podatkowych. Szerzej zob. HMRC, *Tax Compliance Risk Management*, HMRC, 2016, aktualizacja 30 września 2019 r., <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tax-compliance-risk-management> (dostęp 23.12.2020) oraz *The Dutch Tax and Customs Administration, What is the Tax and Customs Administration?*, The Dutch Tax and Customs Administration, 2019, str. 10.

szybkość reakcji administracji skarbowej na zmiany w kosztach transakcyjnych. Wymaga to bowiem zazwyczaj zmian legislacyjnych, a nawet zmian w całym systemie prawnym, co może być procesem długotrwałym¹⁰. W dłuższej perspektywie utrzymywanie jednak wysokiego poziomu kosztów transakcyjnych będzie wpływać niekorzystnie na całościową efektywność funkcjonowania administracji skarbowej. Rezultatem będzie rosnąca siła bodźców do ich obniżenia. Jak wskazują liczne badania empiryczne, klasyczny paradygmat relacji między organami skarbowymi a podatnikami generuje wysokie koszty transakcyjne związane z kontrolą podatników¹¹. Koszty te są tym wyższe im większe i bardziej złożone stają się organizacje podatników oraz im bardziej skomplikowane stają się przepisy prawa podatkowego¹². Z tego też powodu konieczne staje się więc poszukiwanie metod optymalizacji kosztów transakcyjnych, co przejawia się w coraz bardziej widocznej zmianie paradygmatu relacji organów skarbowych i podatników.

Poza rosnącym zbiorem literatury badawczej w zakresie nowej relacji organów skarbowych z podatnikami, znajduje ona także coraz częściej wyraz w praktycznych rozwiązaniach i mechanizmach podatkowych tworzonych w krajach należących do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. *Organization of Economic Cooperation and Development*, dalej *OECD*). Pierwszym krajem wdrażającym system nadzoru horyzontalnego była Holandia. Następnie rozwiązania tego typu zostały implementowane do systemów prawnych między innymi w Wielkiej Brytanii, Szwecji, Austrii i Danii. Doświadczenia administracji skarbowych z systemami nadzoru horyzontalnego są jednak zróżnicowane. Pomimo częstych ocen pozytywnych, w wielu

¹⁰ Przykładowo polski proces legislacyjny obejmuje szereg kroków, w tym między innymi konsultacje resortowe i publiczne, prace w komisjach, co najmniej trzy czytania w izbie niższej parlamentu, prace izby wyższej parlamentu i podpis prezydenta. Co więcej zgodnie z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego w przypadku przepisów podatkowych, konieczne jest zachowanie odpowiedniego *vacatio legis* oraz odpowiedniego poziomu interesów w toku. Nowacki T., Tobor z., Wstęp do Prawoznawstwa, Wolters Kluwer, 2020, str. 149-172.

¹¹ Szerzej zob. Christian, C.W., Gupta, S., Lin, S., *Determinants of tax preparer usage: Evidence from panel data*, National Tax Journal, 46, 1993, str. 487–503, Alm, J., Jackson, B., McKee, M., *Institutional uncertainty and taxpayer compliance*, The American Economic Review, 1992, str. 1018-1026, Slemrod, J. Venkatesh, V., *The income tax compliance cost of large and mid-size businesses: A report to the IRS LMSB Division*, Working Paper 914, University of Michigan: Ross School of Business, 2002, str. 33; Blumenthal, M. Slemrod, J., *The compliance cost of taxing foreign-source income: Its magnitude, determinants and policy implications*, International Tax and Public Finance, 2, 1995, str. 37–53.

¹² Oba te zjawiska są wynikiem wzrostu gospodarczego, globalizacji oraz coraz szybszego pojawiania się nowych sposobów prowadzenia działalności gospodarczej. Przykładem nieuchronności coraz bardziej skomplikowanych zasad opodatkowania są opodatkowanie działalności finansowej w zakresie instrumentów pochodnych, opodatkowanie transakcji kryptowalutowych, czy opodatkowania prowadzenia działalności cyfrowej.

przypadkach wdrożenie systemu spotkało się z negatywnymi reakcjami wśród wszystkich interesariuszy (podatników, organów administracji skarbowej, opinii publicznej)¹³. Wynika to z faktu, że system nadzoru horyzontalnego jest w wielu wypadkach sprzeczny z tradycyjnym modelem działania organów administracji skarbowej¹⁴, a proces jego wdrożenia jest obciążony licznymi ryzykami. Kwestia ta jest istotna dla polskiego systemu prawnego ze względu na działania podejmowane przez Ministerstwo Finansów, mające na celu wdrożenie systemu nadzoru horyzontalnego dla dużych podatników¹⁵. Ze względu na relatywnie krótki czas funkcjonowania systemów nadzoru horyzontalnego w praktyce, jak również ich zróżnicowanie pomiędzy poszczególnymi krajami, koncepcja takiego systemu znajduje się nadal na wstępnym etapie. Dwa pierwsze funkcjonujące w praktyce systemy nadzoru horyzontalnego (holenderski i brytyjski) oraz rozbudowana koncepcja teoretyczna systemu nadzoru horyzontalnego opracowana przez OECD stały się inspiracją dla kolejnych krajów, które wprowadzają własne wersje systemu. Analiza prawno-porównawcza tych rozwiązań dostarcza wartościowych informacji o ich wpływie na relację między organami skarbowymi, a podatnikami.

Stosując metodę szacowania kosztów transakcyjnych *Williamsona* możliwe jest porównanie kosztów transakcyjnych w dwóch abstrakcyjnych systemach podatkowych – pierwszym opartym na klasycznym paradygmacie relacji podatników i organów podatkowych (nadzór wertykalny) i drugim opartym o wnioski z analizy porównawczej systemów nadzoru horyzontalnego.

W rozdziale pierwszym przedstawione zostały koncepcje z zakresu nauk prawnych oraz ekonomicznej analizy prawa stanowiące wsparcie teoretyczne dla zmiany paradygmatu

¹³ Szerzej zob. de Widt D., *Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison*. British Tax Review, 2017, str. 230-248 oraz Dabner, J., Cook, J., Burton, M., *The "Enhanced Relationship" model collides with reality – the determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, *The Law and Society Association Annual Conference*, 2015, str. 16.

¹⁴ Szerzej zob. Larsen L., *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project? Department of Thematic Studies, Technology and Social Change*, Linköping University, 2016, str. 22.

¹⁵ Pierwsze prace w tym zakresie zostały podjęte w 2014 roku, w ramach powołanej Komisji Kodyfikacyjnej, mającej przygotować założenia nowej ordynacji podatkowej. W założeniach tych znalazła się koncepcja wdrożenia w Polsce systemu nadzoru horyzontalnego, Ministerstwo Finansów, *Ministerstwo Finansów, Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020*, 2017, str. 11. W Polsce za dużych podatników uważa się przedsiębiorców zatrudniających powyżej 250 osób (w przeliczeniu na etaty) lub osiągających roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych przekraczający równowartość w złotych 50 milionów euro oraz posiadających sumę aktywów bilansu przekraczającą równowartość w złotych 43 milionów euro. W pozostałych krajach OECD definicja dużych podatników może być odmienna. Zob. *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej* Dz.U. z 2004 r. nr 173, poz. 1807

podejścia organów skarbowych do relacji z podatnikiem. Analiza rozpoczyna się od przedstawienia neoklasycznego modelu przestrzegania prawa podatkowego *Allingham*. Następnie analizie zostaje poddana koncepcja etapów rozwoju systemów prawnych *Selznicka i Noneta*, modele *Kirchlera* i *Braithwaite'a* oraz koncepcja meta-regulacji *Grabovskiego*. Podkreślone zostaje też znaczenie kwestii pewności podatkowej dla pozostawania w zgodności podatkowej przez podatników. Rozdział kończy się przedstawieniem systemu nadzoru horyzontalnego jako przykładu analizowanej zmiany paradygmatu podatkowego.

Rozdział drugi przygotowuje narzędzia badawcze dla identyfikacji przyczyn zmian paradygmatu. W pierwszej kolejności przedstawiono koncepcję kosztów transakcyjnych oraz metody ich szacowania, ze szczegółowym omówieniem koncepcji komparatystyki kosztów transakcyjnych *Williamsona*. Następnie, w oparciu o prowadzone przez *Evansa* badania empiryczne, określono kategorie kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym¹⁶. W dalszej kolejności analizie poddano zbiór klasycznych metod badawczych komparatystyki prawnej, ze szczególnym uwzględnieniem metody funkcjonalnej. Rozważono także możliwość zastosowania klasycznych metod w zakresie prawa podatkowego oraz przedstawiono dorobek naukowy dotyczący wybranych/ metod komparatystyki prawnej w zakresie prawa podatkowego¹⁷. Analiza ta została wzbogacona o analizę teorii przeszczepów prawnych *Watsona*. Rozdział kończy się opisem metody badawczej zastosowanej w rozprawie do zidentyfikowania uogólnionych cech charakterystycznych systemu nadzoru horyzontalnego, to jest metody *Kamba i Infantiego*¹⁸.

W rozdziale trzecim wybrana metoda badawcza zostaje zastosowana do analizy prawno-porównawczej systemów nadzoru horyzontalnego w krajach OECD. W pierwszej

¹⁶ Zob. Evans C., *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*, *Kluwer Law International*, 2008 str. 447-468.

¹⁷ Komparatystyka prawna w zakresie prawa podatkowego nie opracowała spójnej metody pozwalającej na efektywne porównanie mechanizmów prawa podatkowego pomiędzy jurysdykcjami (np. Brooks K., *Comparative Tax Law: Development of the Discipline*, McGill University Tax Policy Colloquium, 2017). Badacze tego obszaru powszechnie zgadzają się jednak, że nie jest możliwe proste zastosowanie do tego celu metod komparatystyki prawnej, ale za każdym razem wymagają one odpowiedniego dostosowania do przedmiotu badań. Wynika to z istotnego poziomu skomplikowania systemów prawa podatkowego, a także konieczności ciągłego przekształcania formalnych przepisów prawa w faktyczne rozwiązania (ang. *solutions*) funkcjonujące w rzeczywistym otoczeniu gospodarczo-społecznym, *Garbarino C.*, 2007, *op. cit.* str. 681. Szerzej zob. także: *Marian O.*, *The Discursive Failure in Comparative Tax Law*, University of Florida Law Scholarship Repository, 2010, str. 417.

¹⁸ Kamba W., *Comparative Law: A Theoretical Framework*. *The International and Comparative Law Quarterly*, 1974, str. 233, *Infanti A.*, *Spontaneous Tax Coordination*. *Vanderbilt Journal Of Transnational Law*, 2001, str. 1135-1155.

kolejności przedstawiony został rozbudowany model systemu nadzoru horyzontalnego proponowany przez OECD. Następnie przeprowadzono etap opisowy analizy systemów nadzoru horyzontalnego według metody *Kamba* oraz *Infantiego*, który zawiera szczegółowy opis systemów zaimplementowanych w trzech krajach europejskich (Holandia, Wielka Brytania, Szwecja) wraz z ze skutkami ich implementacji. Przedstawiono też ogólne zasady systemów nadzoru horyzontalnego w Słowenii oraz Danii. W ramach etapu informacyjnego zidentyfikowano podobieństwa i różnice między systemami, a w ramach etapu eksploracyjnego, przedstawiono uogólnione wnioski z analizy, identyfikując korzyści, koszty i ryzyka związane z takim wdrożeniem. Rozdział kończy się opisem polskiej propozycji systemu nadzoru horyzontalnego.

Rozdział czwarty jest poświęcony analizie zmiany paradygmatu podatkowego w relacji organów skarbowych i podatników w ujęciu ekonomicznej analizy prawa i kosztów transakcyjnych¹⁹. Na podstawie wniosków z analizy prawnoporównawczej systemów nadzoru horyzontalnego dokonano komparatystycznej oceny kosztów transakcyjnych dla relacji organu skarbowego i podatnika w przypadku dotychczasowego jak i nowego paradygmatu. Porównanie względnych poziomów kosztów transakcyjnych pozwoliło na wyjaśnienie źródeł analizowanej zmiany obowiązującego w obszarze nauk prawnych paradygmatu relacji organów skarbowych z podatnikami. Uzupełniająco system nadzoru horyzontalnego zostaje też rozważony w świetle teorii gier oraz z perspektywy teorii kontraktów relacyjnych *Macneila*.

Rozdział piąty zawiera wnioski oraz propozycje obszarów do dalszych badań.

¹⁹ Ze względu na przejrzystość analizy, przed jej rozpoczęciem poczyniono pewne założenia co do analizy prawnoporównawczej systemów nadzoru horyzontalnego. Po pierwsze analiza skupia się na relacji systemu nadzoru horyzontalnego z podatnikami będącymi podmiotami mającymi osobowość prawną. Wynika to z faktu, że dominująca większość zaimplementowanych w krajach OECD systemów nadzoru horyzontalnego jest kierowana do takich podatników, jak również, że polska propozycja implementacji systemu skupia się na tej grupie podatników. Jeżeli w rozprawie nie wskazano inaczej, pojęcie „podatnik” dotyczy podatników będących podmiotami mającymi osobowość prawną. W efekcie z analizy wyłączone pozostają relacje systemu nadzoru horyzontalnego z innego rodzaju podmiotami, w tym osobami fizycznymi o wysokiej wartości majątku netto (ang. *high-net-worth individuals*). Dodatkowo analiza skupia się wyłącznie na relacjach podatników z organami skarbowymi. Wyłączone z niej zostały podmioty pełniące uzupełniającą, posiłkową rolę w procesie zachowywania zgodności podatkowej (np. doradcy podatkowi, banki, notariusze, itd.) w ramach systemu nadzoru horyzontalnego. Rozprawa nie skupia się także na analizie samego pojęcia zgodności podatkowej, dokonując jednak opisu dorobku naukowego w tym zakresie.

R O Z D Z I A Ł 1

1. Zmiana paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników – podstawy teoretyczne dla nowego typu relacji

Paradygmat relacji organów skarbowych i podatników (dalej „paradygmat relacji podatkowej”) jest szerokim pojęciem opisującym ogólne zasady kształtujące podejście organów skarbowych do podatników oraz wizję roli organów skarbowych w takiej relacji²⁰. W oparciu o ten paradygmat kształtowane są misja, strategia i organizacja administracji skarbowej jak również uprawnienia i obowiązki urzędników skarbowych. Paradygmat relacji podatkowej jest również podstawą kształtowania przepisów prawnych w zakresie postępowań skarbowych. Paradygmat taki może być zróżnicowany pomiędzy rodzinami systemów prawa (ang. *legal families*), jak również wewnątrz tych rodzin²¹. Historycznie ulegał on również ewolucji w ramach wybranych systemów podatkowych. Zróżnicowanie paradygmatów relacji podatkowej z perspektywy historycznej i geograficznej nie był jednak dotychczas przedmiotem badań prawno-porównawczych.

Próby opisu naukowego tego pojęcia wiążą się z nurtem analizy czynników wpływających na poziom zgodności podatkowej wśród podatników²², z których podstawowym jest klasyczny model unikania opodatkowania zaproponowany przez *Allinghama* i *Sandmo*²³. Model ten ulegał następnie rozwojowi w ramach licznych prac w obszarze teorii prawa – w tym w szczególności w badaniach *Kirchlera*, *Braithwaite’a* i *Grabovskiego*.

²⁰ Pojęcie paradygmatu (gr. *parádeigma*, czyli przykład lub wzór) co do zasady oznacza zbiór pojęć i teorii tworzących podstawy danej nauki. Paradygmat jest podstawą kształtowania się i trwania określonej tradycji badawczej. Szerzej zob. Kuhn, T., *The Structure of Scientific Revolutions*, wyd. 2, The University of Chicago Press, 1969, str. 16. Paradygmaty mogą ulegać zmianom. Pierwotnie zakładano, że mają one charakter kumulatywny i następują poprzez dodawanie kolejnych doświadczeń i koncepcji do wcześniej istniejących paradygmatów. *Kuhn* zaproponował antykumulatywne podejście do zmian paradygmatu. Koncepcja ta przewiduje, że z czasem dany paradygmat może okazać się niewystarczający dla zapewnienia podstaw dla rozwoju określonej gałęzi nauki. Paradygmat wchodzi wtedy w „fazę kryzysu” lub „rewolucji”. Zderzenie paradygmatu z faktami, które nie mogą być wytłumaczone w ramach tego zbioru zasad sprawia, że konieczna jest całkowita zmiana paradygmatu i nieliniarne przejście do zbioru nowych zasad. W rozprawie pojęcie paradygmatu jest używane w rozumieniu zbioru podstawowych zasad kształtujących podejście organów administracji skarbowej do problemów podatkowych.

²¹ Szerzej w zakresie teorii rodzin prawa zob. Engelbrekt A., *Legal and Economic Discourses on Legal Transplants: Lost in Translation? Scandinavian Studies in Law*, 2015, str. 117 oraz Versetti A., *Legal Families in the Modern World: Civil (Romano-Germanic) Law, Common Law and Other Legal Families in the World*, Sciences Po Reims, 2012, str. 1-2.

²² Co do definicji pojęcia zgodności podatkowej zob. przypis 2.

²³ Etel L., 2015, *op. cit.*, str. 52.

1.1. Klasyczna relacja podatnika i organu skarbowego – model *Allinghama* i *Sandmo*

Pierwsze badania nad relacją obywatela do prawa i administracji, w tym kwestia jego skłonności do pozostawania w stanie zgodności podatkowej stanowiły istotny element neoklasycznej teorii ekonomii²⁴. Analizie poddawane były w szczególności psychologiczne bodźce oddziałujące na podatnika w momencie wyboru pomiędzy osobistymi korzyściami, a zachowaniem zgodności podatkowej²⁵. Dla analizowanej zmiany paradygmatu relacji podatkowej kluczowe znaczenie mają prowadzone w tym nurcie badania nad uchylaniem się od opodatkowania (ang. *tax evasion*)²⁶.

Co do zasady należy zauważyć, że prowadzenie rozliczeń podatkowych jest działaniem w warunkach niepewności. Nie każde bowiem zeznanie podatkowe będzie kontrolowane, nie każdy błąd w kontrolowanym zeznaniu zostanie zidentyfikowany, a także nie każdy zidentyfikowany błąd, ze względów proceduralnych, np. przedawnienie, ukarany. Również wysokość sankcji może zależeć od decyzji urzędnika lub organu odwoławczego.

Naturalne wydaje się więc oparcie analizy mechanizmów unikania opodatkowania o ekonomiczną teorię przestępstw²⁷. Najprostszy opracowany model dokonywania wyboru o zadeklarowaniu dochodu do opodatkowania, wskazuje, że podatnicy będą zaniżać zadeklarowany dochód, jeżeli karna stopa opodatkowania nieujawnionych dochodów

²⁴ Szerzej zob. Stiglitz J., *The effects of income, wealth and capital gains taxation on risk-taking*, Quarterly Journal of Economics, 1969, str. 263-283.

²⁵ Mossin J., *Taxation and risk-taking: an expected utility approach*, *Economica*, 1968, str. 74.

²⁶ Przykładowo Klonowska A., *Rozpoznanie obszarów ryzyka podatkowego jako metoda zwiększenia wpływów podatkowych*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, 2016, str.1-470. W literaturze toczy się dyskusja nad właściwym zdefiniowaniem zjawiska uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*). W szczególności istotne jest odróżnienie tego pojęcia od zbliżonego pojęcia unikania opodatkowania (ang. *tax avoidance*). Co do zasady przyjmuje się, że uchylanie się od opodatkowania stanowi działanie sprzeczne z prawem podatkowym, podczas gdy unikanie opodatkowania polega na zgodnym z prawem obniżeniu swojego zobowiązania podatkowego. Przy takim podejściu uchylanie się od opodatkowania polegałoby na zatajaniu dochodów lub wprowadzaniu organów skarbowych w błąd co do ich wysokości. Unikanie opodatkowania obejmowałby wykorzystywanie elementów konstrukcyjnych podatku i takie strukturyzowanie swoich dochodów, aby obniżyć efektywną stopę opodatkowania Alstadsæter A. i Johannesen N., *Tax Evasion and Tax Avoidance*, NBER working papers, 2018, str. 1-22. Neoklasyczna szkoła ekonomii, w szczególności *Allingham*, analizują zachowania podatników w zakresie uchylania się od opodatkowania, pomijając istnienie zjawiska unikania opodatkowania.

²⁷ Zgodnie z ekonomiczną teorią przestępstw *Beckera*, mechanizm podejmowania decyzji o popełnieniu czynów niezgodnych z prawem jest oparty na racjonalnej kalkulacji korzyści i kosztów płynących z podjęcia takich działań. Możliwe jest więc stworzenie modelu ekonomicznego pozwalającego na ocenę siły bodźców oddziaływujących na podmiot i jego skłonność do popełnienia przestępstwa. Becker G., *Crime and Punishment: An Economic Approach*, The Journal of Political Economy, 1968, str. 22-23. Szerzej zob. Kądziołka K., *Modele ekonomiczne w analizie zjawiska przestępczości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2014, str. 1-15.

pomnożona przez prawdopodobieństwo identyfikacji nieprawidłowości będzie niższa niż poziom opodatkowania dochodów ujawnionych²⁸.

Rozbudowanie modelu o dodatkowe czynniki wskazuje, że znaczenie dla wyboru podatnika będą miały nie tylko różnica między stopami opodatkowania dochodów ujawnionych i nieujawnionych oraz prawdopodobieństwo ich ujawnienia. Za istotne czynniki przyjmuje się także wysokość dochodów podatnika (wraz z ich wzrostem będzie wzrastało ryzyko unikania opodatkowania) oraz funkcję awersji do ryzyka. Znaczenie będzie miał także przewidywany przez podatnika okres dalszego funkcjonowania²⁹.

Opierając się na modelu *Allingham i Sandmo* paradygmat relacji podatkowej powinien prowadzić do maksymalnego możliwego zwiększenia różnicy między opodatkowaniem dochodów ujawnionych dobrowolnie oraz dochodów ujawnionych w trakcie kontroli skarbowej. Dodatkowo celem działania organów skarbowych powinno być ciągle zwiększanie prawdopodobieństwa i skuteczności kontroli skarbowej i podwyższanie sankcji karnych w przypadku zidentyfikowania nieprawidłowości³⁰.

Powyższy model jest krytykowany jako zbyt uproszczony i wiążący wybór podatnika z wyłącznie z jego własną kalkulacją korzyści i ryzyka³¹. Dodatkowo, biorąc pod uwagę obserwowane w większości krajów bardzo niskie prawdopodobieństwo kontroli skarbowej³² powyższy model prowadziłby do sytuacji, w której większość podatników unikałaby opodatkowania³³. Udowodniono także empirycznie występowanie spadku

²⁸ Allingham M., Sandmo A, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, Journal of Public Economics, 1972, 323-338.

²⁹ *Allingham* przyjmuje założenie, że odkrycie przez administrację skarbową nieprawidłowości w jednej deklaracji zwiększa ryzyko identyfikacji nieprawidłowości w deklaracjach poprzednio złożonych, w efekcie, jeżeli podatnik funkcjonuje w dłuższej perspektywie skumulowana wartość nieujawnionych dochodów z przeszłości będzie zwiększać jego skłonność do zachowania zgodności podatkowej. *Ibidem*.

³⁰ Szerzej zob. OECD, *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*, Forum On Tax Administration, OECD, 2010, str. 9.

³¹ Kirchler E., Muehlbacher S., Kastlunger B., Wahl I., *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University, 2010, str. 16-18.

³² Przykładowo według odpowiedzi na interpelację poselską 20964 w sprawie działalności Krajowej Administracji Skarbowej, w Polsce w 2017 r. Skontrolowanych przez KAS zostało ok. 6500 podatników CIT (stanowiących najmniej liczną grupę podatników, ok. 500 tys.). Prawdopodobieństwo kontroli skarbowej w Polsce pozostaje więc niewielkie. Należy jednak zauważyć, że rośnie ono wraz z wdrożeniem nowych narzędzi technologicznych w obszarze podatkowym – np. Jednolity Plik Kontrolny czy system Teleinformatycznej Izby Rozliczeniowej (STIR).

³³ Alm J., Kirchler E., *Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour*, CESifo Forum, 2012, str. 33.

skłonności podatników do zachowywania zgodności z przepisami podatkowymi po przeprowadzeniu w ich organizacji kontroli skarbowej³⁴.

Krytycy modelu *Allingham* i *Sandmo* nie podważają jego ogólnej prawidłowości, postulują jednak uzupełnienie go o wpływ takich czynników jak moralność, normy społeczne, zwyczaje i tradycje oraz zaufanie. Podkreśla się także rolę i znaczenie innych podmiotów w dokonywaniu wyboru przez podatnika, tj. władz centralnych, organów podatkowych oraz innych podatników³⁵.

1.2. Model równi pochyłej *Kirchlera*

Podejściem łączącym w sobie powyżej opisane koncepcje jest model równi pochyłej *Kirchlera*³⁶, zakładający, że najbardziej skuteczne są systemy podatkowe, które znajdują równowagę pomiędzy środkami władczymi³⁷, a zaufaniem do organów skarbowych. W modelu równi pochyłej brane są pod uwagę role wszystkich podmiotów uczestniczących w procesie dokonywania wyborów przez podatnika (a więc także władze centralne oraz organy administracji skarbowej) oraz ich wzajemne relacje. W szczególności organy podatkowe nie są rozpatrywane jedynie jako podmiot egzekwujący prawo, ale również jako strona we wzajemnych relacjach z podatnikiem³⁸.

W modelu *Allingham* i *Sandmo* działania organów skarbowych stanowią reakcję na wybory dokonywane przez podatnika. Model *Kirchlera* traktuje organy skarbowe jako podmiot świadczący usługi na rzecz podatnika. Celem świadczenia tych usług jest umożliwienie podatnikowi pozostawania w stanie zgodności podatkowej. Możliwe jest więc badanie jak organ podatkowy powinien kształtować świadczone usługi w taki sposób, aby przynosiły one najlepsze rezultaty. Zdaniem *Kirchlera* kluczowa jest tu relacja między środkami władczymi a zaufaniem³⁹. Wynika to z faktu, że model równi

³⁴ Kastlunger B., Kirchlner E., Mittone L. i Pitters J., *Sequences of Audits, Tax Compliance and Taxpaying Strategies*, Journal of Economic Psychology, 2009, str. 405-418.

³⁵ Alm J., Kirchlner E., *op. cit.*, str. 35.

³⁶ Hoelzl E., Wahl I., Kirchlner E., *Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework*, Journal of Economic Psychology, 2008, str. 212.

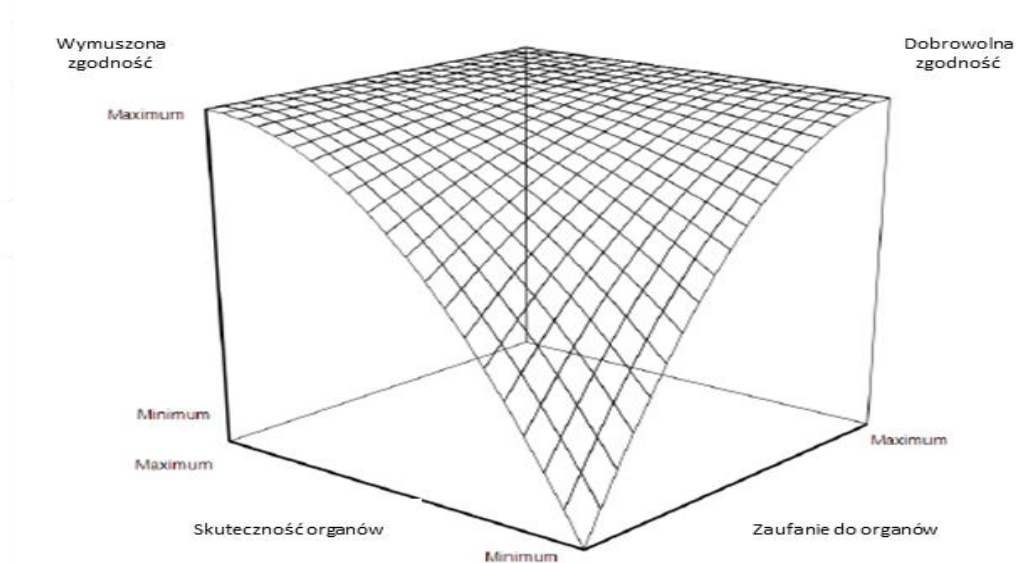
³⁷ Wśród tego typu środków Kirchlner wymienia między innymi procedury prowadzenia kontroli i postępowań skarbowych, wysokość stawki opodatkowania nieujawnionych dochodów oraz wysokość sankcji skarbowych z tytułu niezgodności podatnika z prawem podatkowym.

³⁸ Alm J., Kirchlner E., *op. cit.*, str. 37.

³⁹ *Ibidem*. Na marginesie należy zauważyć, że relacje podatników z organami skarbowymi cechuje asymetria władzy, która wpływa na postrzeganie tych drugich jako potencjalnie skutecznych w egzekwowaniu prawa. Należy jednak zauważyć, że duże przedsiębiorstwa mogą posiadać tak duże znaczenie ekonomiczne i polityczne, że przedmiotowa asymetria zostanie zminimalizowana. W efekcie nawet jeżeli przedsiębiorstwo będzie postrzegało administrację skarbową jako skuteczną w egzekwowaniu prawa, może „nie obawiać się jej władzy” Huiskers-Stoop E., *Cooperative Compliance And The Dutch Horizontal Monitoring Model*, Journal of Tax Administration, 2009, str. 66.

pochylej rozróżnia dwa rodzaje zgodności podatkowej, tj. zgodność dobrowolną (ang. *voluntary tax compliance*) oraz wymuszoną (ang. *enforced tax compliance*). Zgodność dobrowolna jest w największym stopniu funkcją zaufania pomiędzy organem i podatnikiem, natomiast zgodność wymuszona jest funkcją natężenia angażowania siły organu skarbowego⁴⁰. Wpływ tych dwóch w modelu *Kirchlera* przedstawia się następująco⁴¹:

Rysunek 1 Model równi pochyłej



Źródło: Hoelzl E., Wahl I., Kirchler E., Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework., *Journal of Economic Psychology*, 2008, str. 212

W punkcie, gdzie zarówno natężenie angażowania siły, jak i zaufania, są minimalne⁴² poziom zgodności podatkowej osiąga swoje minimum. Oznacza to, że w sytuacji, gdy organy podatkowe nie mają żadnych narzędzi, aby egzekwować przestrzeganie prawa podatkowego, a jednocześnie podatnicy im nie ufają, przepisy podatkowe nie będą przestrzegane. Skrajnie odmiennymi sytuacjami są przypadki, gdy organy skarbowe mają w pełni skuteczne narzędzia oddziaływania na podatnika lub gdy zaufanie między

⁴⁰ Hoelzl E., Wahl I., Kirchler E., 2008, *op. cit.*, str. 212.

⁴¹ Wizualizacja modelu Kirchlera ma postać trójwymiarowej przestrzeni, gdzie wysokość oznacza poziom zgodności podatkowej, długość lewej płaszczyzny natężenie angażowania siły organu skarbowego (maksimum skrajnie z lewej strony), a długość prawej płaszczyzny poziom zaufania (maksymalny poziom skrajnie z prawej strony). Dla wygody odczytywania wykresu można wyobrazić go sobie jako sześcian z obciętym górnym rogiem.

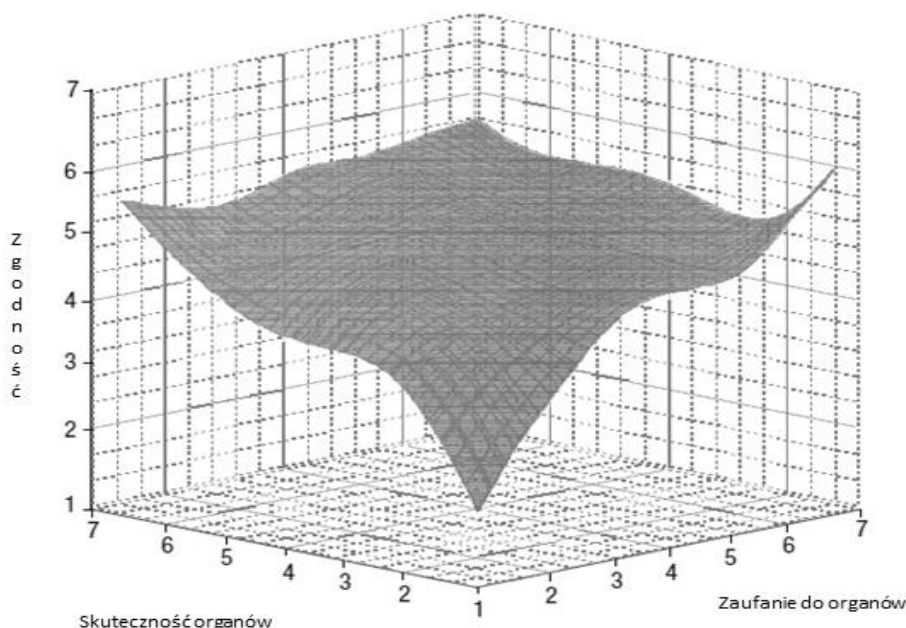
⁴² Optycznie jest to punkt przy podstawie sześcianu tzn. najbliższej obserwatora.

stronami jest pełne⁴³. W takich przypadkach, niezależnie od wartości drugiego czynnika, poziom zgodności podatkowej będzie maksymalny.

Z oczywistych względów osiągnięcie zarówno minimalnych, jak i maksymalnych wartości któregośkolwiek z czynników jest niezwykle rzadkie. Model *Kirchlera* wskazuje jednak, że poziom zgodności podatkowej zależy od ich wartości oraz, co ważniejsze, że kombinacja angażowania siły przez organy skarbowe oraz zaufania między stronami przekłada się silnie na poziom przestrzegania przepisów prawa podatkowego⁴⁴.

Podstawowe wnioski z modelu *Kirchlera* zostały potwierdzone empirycznie⁴⁵. W szczególności potwierdzono, że poziom zgodności dobrowolnej osiąga najwyższe wartości, gdy organy skarbowe są opisywane jako godne zaufania i skuteczne w egzekwowaniu siły, natomiast poziom zgodności wymuszonej osiąga najwyższe poziomy, gdy organy skarbowe są opisywane jako niegodne zaufania i skuteczne w egzekwowaniu siły⁴⁶. Dane empiryczne zebrane w ramach kolejnych badań prowadzonych pod kierownictwem lub przy współpracy *Kirchlera* pozwoliły także na bardziej precyzyjne przedstawienie przewidywanego kształtu modelu równi pochyłej:

Rysunek 2 Model równi pochyłej



Źródło: Muehlbacher S., Kirchler E., *Tax Compliance by Trust and Power of Authorities*, International Economic Journal, 2010, str. 607.

⁴³ Odpowiednio skrajnie lewy górny róg sześcianu oraz skrajnie prawy górny róg sześcianu.

⁴⁴ Hoelzl E., Wahl I., Kirchler E., 2008, *op. cit.*, str. 214.

⁴⁵ Wahl I., Muehlbacher S., *The Impact of Voting on Tax Payments*, Kyklos, Oxford, 2010, str. 144-158.

⁴⁶ Alm J., Kirchler E., *op. cit.*, str. 35.

Wnioski te znalazły dalsze potwierdzenie w wielu kolejnych badaniach empirycznych⁴⁷, wciąż poszukiwane są także kolejne grupy bodźców mogące wpływać na faktyczny kształt modelu równi pochyłej w danym społeczeństwie. Przykładowo *Kasper i Kogler* wskazują, że publiczne informowanie o kwestiach podatkowych przez media ma istotny i pozytywny wpływ na poziom zaufania do organów podatkowych, postrzeganie organów skarbowych jako sprawnych w egzekwowaniu prawa oraz sam poziom zgodności podatników⁴⁸.

Kluczowym zagadnieniem dotyczącym modelu *Kirchlera* jest kwestia jakie czynniki wpływają na postrzeganie organów podatkowych jako godnych zaufania i skutecznych w egzekwowaniu siły. Temat ten nie był kompleksowo rozpatrywany w pracach badawczych dotyczących krajów europejskich. W jednym z nielicznych badań empirycznych przeprowadzonych na Uniwersytecie Canberra przetestowaniu poddano dwanaście hipotez obejmujących między innymi wpływ wysokości i racjonalności stosowania kar fiskalnych, prawdopodobieństwa kontroli skarbowej, postrzegania organów skarbowych jako sprawiedliwych oraz ich nastawienia do podatnika na zaufanie⁴⁹. Na podstawie przeprowadzonych ankiet stwierdzono najsilniejszą korelację⁵⁰ pomiędzy zaufaniem, a racjonalnym stosowaniem kar przez organ skarbowy oraz postrzeganiem ich jako sprawiedliwych. W zakresie postrzegania organów jako

⁴⁷ Między innymi: Kogler Ch., *Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia*, Journal of Economic Psychology, 2013, vol. 34, str. 169-180, Fischer J. Schneider F., *The puzzle of tax compliance revisited: testing the 'slippery slope' hypothesis for trust and power against field data*, Conference: Swiss Society for Statistics and Economics, 2009, Kastlunger B., *Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy*, Journal of Economic Psychology 34, 2013, str. 34 oraz Hofmann E. *Power versus trust – what matters more in collaborative consumption?*, Journal of Services Marketing, 2017, str. 22. Potwierdzenie prawidłowości modelu stanowią też przykłady państw o specyficznej relacji społeczeństwa do państwa. Z jednej strony mieszkańcy niewielkich kantonów Szwajcarii darzą dużym zaufaniem organy lokalnej administracji państwowej (w tym organy podatkowe), co przekłada się na wyższy poziom zgodności. Z drugiej strony, w państwach o wysokim poziomie korupcji i małej efektywności administracji (np. w Rosji) unikanie opodatkowania jest powszechne, Muehlbacher S., Kirchler E., *Tax Compliance by Trust and Power of Authorities*, International Economic Journal, 2010, str. 608.

⁴⁸ Kasper M., Kogler Ch, Kirchler E., *Tax policy and the news: An empirical analysis of taxpayers' perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance*, Journal of Behavioral and Experimental Economics, 2015, str. 1-22.

⁴⁹ Badanie przeprowadzono na 500 losowo wybranych podatnikach w Dżakarcie w Indonezji. Ze względu na fakt pochodzenia badania z regionu, w którym system prawa nie należy do rodziny prawa kontynentalnego lub precedensowego, do jego wyników należy podchodzić z ostrożnością w zakresie ich wykorzystania do analizy paradygmatu relacji podatkowej. Mardhiah M., Miranti R., Tanton R., *The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power*, CESifo Working Paper, 2019, str. 1-38.

⁵⁰ Korelacja to współzależność pomiędzy zmiennymi. Istnienie korelacji nie oznacza jednak istnienia przyczynowości, ponieważ może ona wynikać z przyczyn wspólnych dla obu cech.

skutecznych w egzekwowaniu siły zidentyfikowano najsilniejszą korelację między podejściem organów skarbowych, postrzeganiem prawdopodobieństwa kontroli skarbowej oraz sprawiedliwością⁵¹.

Model równi pochyłej *Kirchlera* może też zostać uzupełniony o wnioski płynące z teorii malejącej użyteczności krańcowej⁵². Pozwala ona na wyjaśnienie zasad rządzących modelem i głębsze zrozumienie relacji pomiędzy poziomem zgodności podatkowej a czynnikami zaufania i skuteczności w egzekwowaniu prawa.

W przypadku modelu równi pochyłej zużywanymi (konsumowanymi) dobrami są środki pieniężne przeznaczane przez administrację skarbową na zapewnienie skutecznego egzekwowania prawa (dalej jako działania typu E) oraz środki pieniężne przeznaczane przez administrację skarbową na poprawę zaufania podatników (dalej jako działania typu T). Administracja skarbowa dysponuje ograniczonym budżetem, który może rozdysponowywać pomiędzy działania typu E i T (wszystkie możliwe kombinacje wysokości wydatków typu E i T stanowią linię ograniczenia budżetowego administracji skarbowej).

Jednocześnie zgodnie teorią malejącej użyteczności krańcowej każde kolejne działanie jednego typu będzie przynosiło mniejszą korzyść w postaci zwiększenia poziomu zgodności podatkowej. Przyjmując postulowaną przez *Kirchlera* wymiennosć użyteczności zaufania i skuteczności organów jako czynników zwiększania poziomu zgodności podatników można wyznaczyć krzywą obojętności⁵³ w następującej postaci:

⁵¹ Mardhiah M., Miranti R., Tanton R., *op. cit.*, str. 24.

⁵² Zgodnie z teorią malejącej użyteczności krańcowej, korzyść uzyskana ze zużycia (skonsumowania) każdej kolejnej jednostki dobra jest mniejsza niż korzyść uzyskana ze zużycia (skonsumowania) poprzedniej jednostki tego dobra. Begg D. *Makroekonomia*, PWE, 2007, str. 208.

⁵³ Krzywa obojętności to linia łącząca wszystkie możliwe wartości łącznej użyteczności dwóch wymiennych dóbr. Ze względu na malejącą użyteczność krańcową, łączna użyteczność dwóch dóbr przyjmuje zazwyczaj największe wartości w centralnej części krzywej obojętności, malejąc w stronę jej odcinków skrajnych. Im bardziej w prawo i w górę przesunięta jest krzywa obojętności tym wyższy poziom zgodności podatników może zostać osiągnięty przez organy skarbowe. *Ibidem*, str. 223.

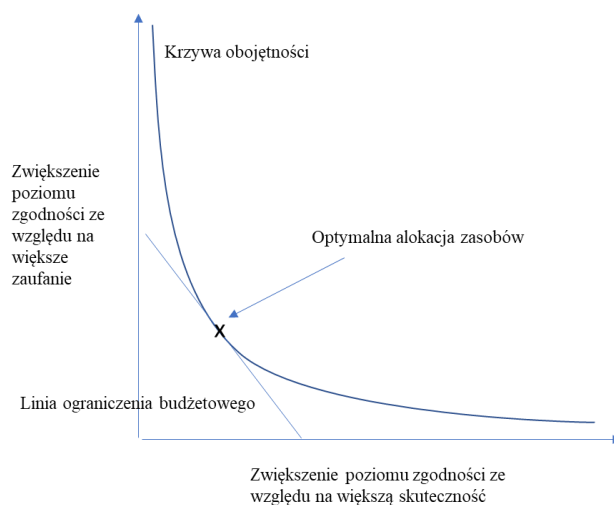
Rysunek 3 Przykładowa krzywa obojętności organów podatkowych



Źródło: Opracowanie własne.

Zgodnie z teorią malejącej użyteczności krańcowej, korzyści odnoszone ze zwiększania wydatków w jednym obszarze będą malały wraz z ich zwiększaniem. Inaczej mówiąc osiągnięcie kolejnego zwiększenia korzyści będzie wymagało zdecydowanie większych wydatków. Administracja skarbową powinna więc przyjąć taką kombinację czynników zwiększających zaufanie oraz postrzeganie organów skarbowych jako skuteczne w egzekwowaniu prawa, aby przy danym ograniczeniu budżetowym maksymalizować użyteczność, czyli w tym przypadku poziom zgodności wśród podatników.

Rysunek 4 Przykład optymalnej alokacji zasobów organów skarbowych



Źródło: Opracowanie własne.

Osiągnięcie tego samego poziomu zgodności podatników z wykorzystaniem wyłącznie jednego czynnika, np. zwiększania skuteczności organów skarbowych w egzekwowaniu prawa, wymagałoby istotnie większych nakładów finansowych. Połączenie teorii malejącej krańcowej użyteczności z modelem *Kirchlera* potwierdza zatem, że możliwe jest wyznaczenie takiej kombinacji alokacji ograniczonych zasobów organów skarbowych, która maksymalizuje poziom zgodności podatników.

W efekcie model równi pochyłej *Kirchlera* stanowi element zmiany paradygmatu dla relacji organów skarbowych i podatników w kierunku wzbogacenia go o znaczenie zaufania podatników do organów skarbowych dla zachowania zgodności podatkowej.

1.3. Piramida egzekwowania prawa *Braithwaite'a*

Poszukując metod implementacji modelu *Kirchlera* w praktyce należy w pierwszej kolejności zapoznać się z koncepcją piramidy egzekwowania prawa *Braithwaite'a*. Model egzekwowania prawa jest przedmiotem analizy filozofii prawa od lat 80. XX wieku. Ścierają się w tym nurcie dwie koncepcje – zwolenników egzekwowania prawa przez karanie podmiotów go nieprzestrzegających (ang. *punishment approach*, dalej metoda odstraszenia) oraz zwolenników nakłaniania podmiotów do przestrzegania prawa (ang. *persuasion approach*, dalej metoda perswazyjna). W niektórych obszarach systemu prawnego udało się empirycznie oszacować wpływ czynników odstraszących i perswazyjnych⁵⁴. Jednakże w większości pozostałych przypadków właściwa jest raczej kombinacja stosowania metod odstraszących i perswazyjnych. Jak potwierdza analizowany wcześniej model równi pochyłej *Kirchlera*, takim obszarem może być prawo podatkowe⁵⁵.

Jednym z proponowanych podejść do ustalenia właściwej kombinacji czynników odstraszących i perswazyjnych jest właśnie piramida egzekwowania prawa zaproponowana przez *Braithwaite'a*⁵⁶. Model ten zakłada, że ustawodawca powinien w

⁵⁴ Przykładowo w zakresie prawa budowlanego zwiększenie intensywności stosowania metody odstraszenia zwiększa poziom zgodności w obszarze bezpieczeństwa budownictwa mieszkaniowego. Jednocześnie stosowanie tego typu metod może wpłynąć negatywnie na poziom zgodności w zakresie bezpieczeństwa infrastruktury (np. nuklearnej), gdzie lepiej sprawdzają się metody zachęcania. Braithwaite V.B., Braithwaite J., *An Evolving Compliance Model For Tax Enforcement*, Crimes of Privilege, Oxford University, 2001, str. 405-411.

⁵⁵ Przykładowo przeprowadzenie kontroli skarbowej może w niektórych przypadkach zwiększać poziom zgodności w kolejnych latach (ponieważ podatnik obawia się kolejnej kontroli), a w niektórych go zmniejszać (ponieważ podatnik spodziewa się, że nie będzie audytowany w najbliższych latach lub chce „odrobić straty” poniesione w czasie kontroli).

⁵⁶ Braithwaite J., *Responsive Regulation*, Oxford Socio-Legal Studies, 1992, str. 111.

U podstaw koncepcji piramidy egzekwowania prawa leży podział postaw podatników względem ich psychologicznego nastawienia do zachowania zgodności. Możliwe jest wyróżnienie czterech takich postaw⁵⁹:

- postawa braku szacunku (ang. *posture of disengagement*) dotyczy sytuacji, w której podmiot uważa organy państwa za nieefektywne i nieskuteczne. Będzie więc unikał wszelkich kontaktów z tymi organami i starał się zachować zgodność w minimalnym możliwym zakresie. Zmiana podejścia podatnika prezentującego postawę braku szacunku jest bardzo utrudniona.
- postawa oporu (ang. *posture of resistance*) opisuje sytuację, gdy podmiot podchodzi do organów państwa w sposób konfrontacyjny i postrzega je jako nieelastyczne, niepomocne, niekompetentne i niegodne zaufania. W odróżnieniu od postawy braku szacunku, podatnik może jednak dostrzegać skuteczność organów, co daje większe szanse na zachowanie zgodności w przyszłości.
- postawa zaangażowania (ang. *posture of accommodation*) dotyczy podmiotów świadomie zaangażowanych w utrzymanie wysokiego poziomu zgodności, kierujących się moralnymi przekonaniem o konieczności przestrzegania prawa. Podmiot o takim podejściu będzie traktował organy państwa jako efektywne, kompetentne i skuteczne, a także godne zaufania.
- postawa akceptacji (ang. *posture of capture*) – zakłada, że podmiot jest częścią większego, efektywnego systemu. Podmiot oczekuje, że organy państwa będą godne zaufania i będą poruszały się w granicach prawa i sam zamierza okazywać analogiczną postawę. W przeciwieństwie do postawy zaangażowania, zachowanie zgodności nie wynika jednak z indywidualnych przekonań, ale z obserwacji zachowań innych podmiotów. W efekcie jeżeli w danym systemie będzie dominowała postawa braku szacunku lub oporu, podmiot może nie zachowywać zgodności.

Powyższe postawy zazwyczaj nie są trwałe i jednoznaczne. Najczęściej podmioty wykazują postawy mieszane, przy czym postawy pozytywne łatwiej zmieniają się w postawy negatywne niż na odwrót.

⁵⁹ Braithwaite V., Braithwaite J., *op. cit.*, str. 409.

Postawy pozytywne (zaangażowania i akceptacji) będą sprzyjały dobrowolnemu zachowaniu zgodności, podczas gdy postawy negatywne (braku szacunku i oporu) będą obniżały jego poziom. Można zauważyć jednak także relację odwrotną – wysoki poziom zaufania pomiędzy organami państwa, a podmiotami prawa oraz nierepresyjny model współpracy będą zwiększać szanse na przyjęcie przez nie postaw pozytywnych. Jednocześnie restrykcyjna polityka organów państwa oraz publiczne „zawstydzanie” podmiotów prawa (w postaci kar) będą skłaniać je do przyjmowania postaw negatywnych, zmniejszających poziom zgodności⁶⁰. Na przyjmowanie postaw negatywnych będzie miała także wpływ obserwowana nieefektywność lub niekompetencja organów państwa. Pierwszym wyborem administracji państwowej powinno być więc przyjmowanie postawy współpracy i zachęcanie podmiotów do dobrowolnego przestrzegania zasad prawa. Pozwala to na poprawę poczucia wspólnoty, a w przypadku podmiotów popełniających w przeszłości błędy, na swojego rodzaju „społeczną reintegrację”⁶¹. W efekcie popularyzacji ulegają postawy pozytywne.

W zakresie prawa podatkowego najpowszechniejszym, stosowanym w większości systemów podatkowych krajów OECD modelem, jest dwupoziomowa piramida egzekwowania prawa – w pierwszej kolejności podatnicy są zobligowani do samo-obliczenia podatku, obliczenia te są następnie kontrolowane przez organy skarbowe, a w wyniku tych kontroli nakładane są kary. Możliwe jest jednak rozszerzenie tego modelu o dodatkowe poziomy, np. narzuconej samoregulacji. Podatnicy są wtedy zachęceni do samo obliczenia podatku, a następnie do samodzielnego skontrolowania prawidłowości tego obliczenia zgodnie z wytycznymi organów skarbowych. Dopiero w przypadku, gdy ten etap nie prowadzi do zapewnienia zgodności z przepisami, w proces włączają się organy skarbowe wykonując swoje uprawnienia kontrolne⁶².

⁶⁰ Braithwaite V.B., Braithwaite J., *op. cit.*, str. 412.

⁶¹ *Ibidem*, str. 415.

⁶² Koncepcja wielopoziomowej piramidy egzekwowania prawa została w praktyce przyjęta jako element kształtowania prawa przez rząd Australii, także w obszarze prawa podatkowego. Zgodnie z przyjętym tam modelem, zakłada się, że podatnik co do zasady chce pozostawać w zgodzie z przepisami prawa, a zadaniem administracji skarbowej jest maksymalne możliwe ułatwienie mu tego procesu. W przypadku trudności z zachowaniem zgodności, organy skarbowe mają wspierać podatnika, natomiast dopiero w przypadku gdy podatnik celowo i świadomie nie zachowuje zgodności stosowane mają być środki kontrolne i karne. Administracja skarbowa Australii opracowała także we współpracy z *Braithwaitem* własny model piramidy egzekwowania prawa w obszarze podatkowym. Składa się on z czterech poziomów oraz odpowiednich reakcji organów skarbowych. Poziom pierwszy piramidy obejmuje podatników dokonujących dobrowolnej samoregulacji – w odniesieniu do takich podatników organy skarbowe powinny jedynie ułatwiać podatnikowi pozostawanie w stanie zgodności. Poziom drugi obejmuje sytuacje w których podatnik chce pozostawać w zgodności, jednak w wyniku nieumyślnych błędów jej nie dochowuje. Zadaniem organów skarbowych jest wtedy wesprzeć podatnika w poprawie jego procesów podatkowych

Światło na mechanikę funkcjonowania modelu piramidy egzekwowania rzuca koncepcja impulsów prawnych (ang. *tax nudging*)⁶³. Koncepcja ta zakłada, że wybory podatników są podejmowane w wyniku procesów psychologicznych, a tym samym mogą być analizowane zgodnie z założeniami psychologii behawioralnej⁶⁴. Odpowiednie dobranie bodźców (impulsów) może wpłynąć pozytywnie na poziom zgodności podatkowej⁶⁵. Warunkiem jest jednak, aby podatnik miał autonomię wyboru zachowania, do którego jest zachęcany i aby wybór ten był dla niego atrakcyjny⁶⁶. Rozwiązania prawne stanowiące dolny poziom piramidy *Braithwaite'a* zapewniają z jednej strony wymaganą autonomię, a z drugiej mogą (i powinny) być kształtowane w taki sposób, aby generować pozytywne impulsy prawne. Wśród takich bodźców można wykorzystanie symboliki i tradycyjnych konotacji czy oddziaływanie na emocje i doświadczenia podatników. Duże znaczenie ma też formułowanie prostych i zrozumiałych (ang. *simple and commonly understood*) definicji i odwoływanie się przez przepisy do „zdrowego rozsądku” (ang. *common sense*)⁶⁷.

1.4. Koncepcja meta-regulacji Grabovskiego

(jest to poziom narzuconej samoregulacji). Dwa ostatnie poziomy obejmują sytuacje w których podatnicy nie troszczą się o pozostawanie w zgodności z prawem podatkowym lub celowo je naruszają. W takim wypadku organy skarbowe powinny odpowiednio zapobiegać naruszeniom przez system kar i sankcji. Szerzej zob. Ivec M., *Applications Of Responsive Regulatory Theory In Australia And Overseas: Update*, Occasional Paper 23, Australian National University, 2015, str. 90.

⁶³ Przetłumaczenie na język polski angielskiego pojęcia *legal nudging* budzi pewne trudności. W literaturze można spotkać się z tłumaczeniem „kuksańce prawne” (np. w Bełdowski J., *Kuksaniec legislacyjny?*, Radca Prawny, 2016, str. 40), a w publikacjach prasowych „szturchnięcia prawne” (np. w Gadomski, W. *Dlaczego działamy nieracjonalnie? Czy teoria Richarda Thaler, tegorocznego laureata ekonomicznego Nobla, nas przed tym uchroni?* wyborcza.pl, 2019). Tłumaczenia te właściwie oddają metaforyczny sens pojęcia, ale używają słów powszechnie uznawanych za potoczne. W rozprawie przyjęto więc tłumaczenie „impulsy prawne”.

⁶⁴ Teoria dualistycznego modelu poznawczego sugeruje, że procesy poznawcze zachodzą dwutorowo – w warstwie świadomej i nieświadomej. Każda decyzja jest więc wypadkową tych dwóch procesów, a tym samym racjonalność i świadomość podejmowania decyzji jest ograniczona (szerzej zob. Tversky A. Kahneman D., *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases*. Cambridge University Press, 1982, str. 1-95). W tym kontekście legislacja powinna oddziaływać zarówno na racjonalny jak i nieświadomy proces poznawczy.

⁶⁵ Jednym z najbardziej interesujących przykładów takiego podejścia są tak zwane „niebieskie koperty” stosowane w przez organy skarbowe w Holandii. Cała korespondencja podatkowa w tym kraju jest przesyłana w specyficznych niebieskich kopertach. Stały się one w efekcie dla podatników symbolem o funkcji stymulującej poczucie pilności. Boer, K. i Gribnau, H., *Legal Aspects of Behaviourally Informed Strategies to Enhance Tax Compliance. Tax and Trust; Institutions, Interactions and Instruments*, Eleven International Publishing, 2019, str. 207-235.

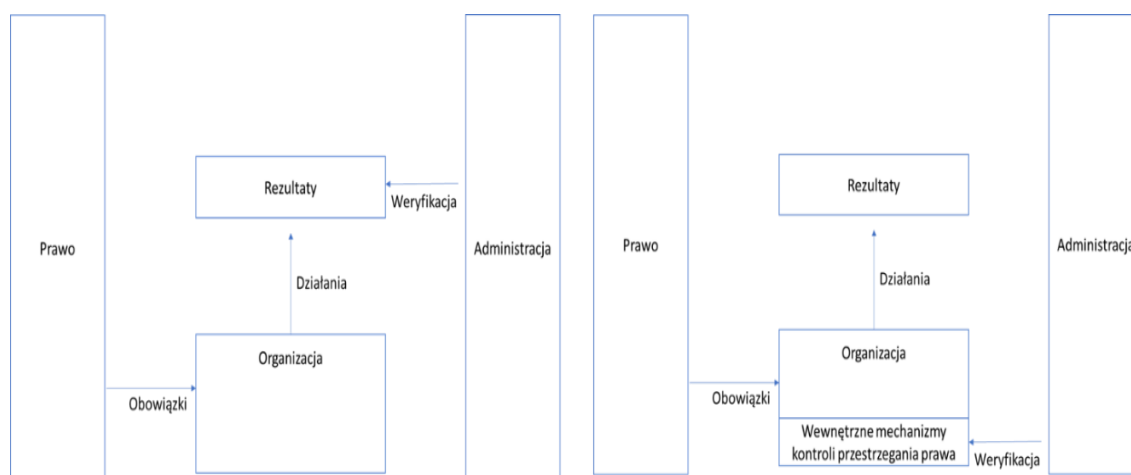
⁶⁶ Szerzej zob. Ridder D., *Nudging for beginners. A shortlist of issues in urgent need of research*, The European Health Psychologist, 2014, str. 2-6.

⁶⁷ Zob. np. Golecki M., Romanowicz M. i Wojciechowski J., *Nudging in Tax Law?*, 2016, str. 289-313, Klaus M., *Nudging - Possibilities, Limitations and Applications in European Law and Economics*, Springer, 2016, str. 1-382.

W zakresie mechanizmów prawnych i podatkowych, które mogą stanowić dolne poziomy piramidy egzekwowania prawa *Braithwaite'a* (poziom narzuconej samoregulacji) warto odwołać się do związanej z tym modelem koncepcji meta-regulacji.

Zgodnie z koncepcją meta-regulacji możliwe jest zapewnienie przestrzegania prawa przez nałożenie na organizacje/obywateli obowiązków w zakresie samodzielnego monitorowania swojego poziomu zgodności. Co więcej część lub całość tych obowiązków może zostać zdefiniowana nie przez ustawodawcę, ale przez podmioty zobowiązane do przestrzegania prawa. Zadaniem administracji jest wówczas wyznaczenie ogólnych celów, które mają zostać osiągnięte oraz weryfikacja przestrzegania tych obowiązków⁶⁸. Innymi słowy meta-regulacje to takie regulacje, które skupiają się na wewnętrznej odpowiedzialności podmiotu za przestrzeganie prawa, a nie zewnętrznych wynikach jego przestrzegania.

Rysunek 6 Schemat działań administracji w modelu tradycyjnym oraz w modelu metaregulacji



Źródło: Opracowanie własne.

Koncepcja meta-regulacji w zakresie zapewnienia zgodności z prawem wśród spółek została przedstawiona przez *Grabowskyego* w 1995 roku⁶⁹, a następnie rozwinięta w pracach *Gunninghama* i *Parkera*⁷⁰. Przykładowo *Parker* twierdzi, że większość kontroli

⁶⁸ Grabovsky P., *Using Non-Governmental Resources to Foster Regulatory Compliance*, An International Journal of Policy and Administration, 1995, str. 527-550.

⁶⁹ Uważał on, że duże spółki o skomplikowanej strukturze organizacyjnej (korporacje) są najlepszym przykładem podmiotów, które powinny być regulowane z wykorzystaniem meta-regulacji. Wynika to z faktu, że podmioty te mają bardzo duże możliwości uchylania się od stosowania prawa, a wysoki poziom skomplikowania ich operacji utrudnia bieżącą lub okresową kontrolę ze strony organów administracji. *Ibidem*, str. 529.

⁷⁰ Szerzej zob. Gunningham N., *Compliance, Enforcement, and Regulatory Excellence*, Penn Program on Regulation's Best-in-Class Regulator Initiative, 2015, str. 1-18 oraz Parker C., *Meta-Regulation: Legal Accountability for Corporate Social Responsibility?*, Cambridge University Press, 2007, str. 207, *Parker* bada możliwość zastosowania meta-regulacji w zakresie różnych obszarów funkcjonowania korporacji i

przestrzegania prawa przez dużych przedsiębiorców może zostać delegowana na te podmioty, które często same posiadają niezależne od administracji publicznej systemy oceny ryzyka. W takim wypadku organy administracji mogą wyznaczyć dużym przedsiębiorcom cele jakie ma spełniać system wewnętrznego nadzoru ryzyka oraz przeprowadzać audyt stworzonego systemu. Po stronie przedsiębiorców pozostaną działania mające zapewnić stworzenie i wdrożenie efektywnego rozwiązania⁷¹. Taki sposób nadzorowania przestrzegania prawa przez przedsiębiorców jest efektywniejszy (szybszy we wdrożeniu i tańszy w utrzymaniu), niż wymóg wdrożenia systemu nadzoru ryzyka w całości opracowanego przez organ administracji oraz sprawniej adresuje specyficzne kwestie biznesowe dużego przedsiębiorstwa i zmiany w otoczeniu gospodarczym i prawnym⁷².

W obszarze zagadnień podatkowych koncepcja meta-regulacji *Grabowskiego* została wykorzystana przez *Braithwaite'a* w praktyce⁷³. Zwrócił on uwagę, że w przeszłości organy skarbowe, zgodnie z obowiązującym paradygmatem relacji podatkowej, adresowały rosnące ryzyko braku zgodności podatników poprzez próby intensyfikacji kontroli w ramach istniejących, narzuconych przez ustawodawcę ram prawnych. Próby te okazały się nieskuteczne, dlatego konieczne było znalezienie nowych metod zapewniania zgodności podatkowej. Jedną z tych metod były właśnie meta-regulacje. Zdaniem *Braithwaite'a* ustawodawca powinien więc odejść od ogólnie definiowanych systemów kontroli skarbowej w kierunku takich, które będą w stanie płynnie

dowodzi, że jest to efektywna metoda sprawowania nadzoru nad przestrzeganiem przez tego typu organizacje prawa. Interesujące są rozważania autorki w zakresie wykorzystywania meta-regulacji w zakresie wymogów etycznych dla korporacji, np. odpowiedzialności społecznej (ang. *corporate social responsibility*).

⁷¹ Zob. de Widt D. *op. cit.*, str. 231-248. Zadania administracji w takim modelu współpracy obejmują wyznaczenie celów dla wewnętrznego systemu nadzoru ryzyka, bieżące konsultowanie w procesie projektowania i wdrażania tego systemu oraz regularne jego audytowanie. Zadania korporacji obejmują zaprojektowanie systemu nadzoru ryzyka zgodnie z wytycznymi organów administracji, jego wdrożenie i bieżące utrzymywanie, a także monitoring zmian wewnątrz i na zewnątrz organizacji i odpowiednie aktualizowanie systemu. W efekcie odpowiedzialność za prawidłowe wykrywanie i adresowanie ryzyk związanych z nieprzebrzeganiem prawa pozostaje po stronie korporacji.

⁷² Braithwaite J., *Meta Risk Management and Responsive Regulation for Tax System Integrity*, Law&Policy, 2003, str. 1-16.

⁷³ *Braithwaite* został poproszony przez australijską administrację skarbową (ang. *Australian Taxation Office*) o opracowanie nowego modelu relacji administracji skarbowej z podatnikami. W efekcie piramida egzekwowania prawa została implementowana jako jeden z podstawowych mechanizmów regulujących zachowywanie zgodności podatkowej. Szczegóły w tym zakresie publikowane są przez administrację skarbową Australii na jej stronie internetowej: <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Managing-the-tax-and-super-system/Strategic-direction/How-we-help-and-influence-taxpayers/Compliance-model/> (dostęp: 21.12.2020).

współpracować z wewnętrznymi systemami kontroli podatników⁷⁴. *Braithwaite* przedstawia dwa praktyczne (pochodzące z Australii) przypadki wykorzystania meta-regulacji w zakresie prawa podatkowego: certyfikację systemów księgowych oraz mechanizm kontroli cen transferowych (ang. *transfer pricing*). W zakresie certyfikacji systemów księgowych administracja skarbową może określić wymogi, których spełnienie pozwala uznać taki system za zapewniający zgodność podatkową. Wymogi te powinny być precyzyjne i dotyczyć charakterystyki systemu (dostawca, wersja, mechanizmy kontroli dostępu, spełnianie przez bazę danych wymogów ACID⁷⁵, itd.) oraz zasad procesowania danych (wymogi scenariuszowe). Certyfikacja systemów może być dokonywana na poziomie pojedynczego (dużego) podatnika lub dostawcy systemu dla wielu podatników. Systemy spełniające wymogi powinny co do zasady generować kalkulacje podatkowe z mniejszą liczbą błędów niż systemy ich nie spełniające. Ciężar kontroli zostaje więc przesunięty z weryfikacji rozliczeń podatkowanych na weryfikację zgodności systemu księgowego z wytycznymi⁷⁶.

W zakresie kontroli cen transferowych Australia wdrożyła system oceny ryzyka oparty o dwuwskaznikową macierz ryzyka. Pierwszym wskaźnikiem macierzy jest dochodowość podmiotu względem porównywalnych podmiotów na rynku (ang. *benchmark*), przy czym dochodowość może być oceniana jako komercyjnie realistyczna, poniżej komercyjnie realistycznej oraz generująca ciągle straty. Drugim wskaźnikiem jest jakość procesów w zakresie cen transferowych, która oceniana w pięciostopniowej skali od niskiej do

⁷⁴ Podobna konkluzja (dotycząca już konkretnie wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego) pojawia się w pracach *Gribnau* i *de Widta*, którzy zwracają jednak uwagę na fakt, że jest to obszar wciąż słabo zbadany i zrozumiany, szczególnie w zakresie kryteriów wyboru właściwych meta-regulacji. Szerzej *Gribnau H., Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law issues*. Tax Assurance Deventer:Kluwer, 2015, str. 183-216 oraz *de Widt D., op. cit.*, str. 241.

⁷⁵ W uproszczeniu, baza danych spełnia wymogi ACID gdy zapewnia każdej transakcji cztery cechy: niepodzielność, spójność, izolację oraz trwałość (ang. *atomicity, consistency, isolation, durability*). Niepodzielność oznacza, że transakcja musi być wykonana w całości lub w ogóle ponieważ nie jest np. dopuszczalne zapisanie tylko części zapisu księgowego. Spójność wymaga, aby wszystkie zapisane dane spełniały wszystkie przewidziane warunki i zasady np. daty pozostają w odpowiednich formatach. Izolacja oznacza, że dwie wykonywane w tym samym czasie transakcje nie mają na siebie wpływu (jeśli dotyczą tych samych danych wymagane jest zastosowanie procedury zapewnienia izolacji, czyli np. uniemożliwienia odczytu danych w trakcie ich zapisu). Trwałość natomiast to możliwość odczytu zapisanych danych nawet w wypadku istotnej awarii np. utraty zasilania. *Muth.P., Atomic commitment for integrated database systems*, IEE Computer Society, ICDE 1991, 1991, str. 296.

⁷⁶ Przedstawione podejście zostało wdrożone w Australii w 2000 roku i w ciągu pierwszego roku dokonano certyfikacji ponad 170 systemów księgowych. OECD uznaje system certyfikacji systemów księgowych opracowany przez administrację skarbową w Australii za dobrą praktykę (ang. *best practices*), która powinna zostać przyjęta przez inne kraje członkowskie zob. OECD, *Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks*, OECD, 2016, str. 23.

wysokiej. Na podstawie kombinacji tych czynników administracja skarbowa określa prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości w obszarze cen transferowych oraz podejmuje odpowiednie działania zaradcze.

Obie omówione powyżej przepisy prawa stanowią przykład meta-regulacji w obszarze zgodności podatkowej, prowadząc do częściowego zastąpienia kontroli wyników działania podatnika przez kontrolę wdrożonych przez niego systemów lub procesów. Efektem jest obniżenie kosztów funkcjonowania organów administracji i wyższy poziom zgodności wśród podatników⁷⁷. Są to jednak przykłady mechanizmów punktowych, adresujące pojedynczy obszar podatkowy.

1.5. Koncepcja regulacji opartych o zarządzanie *Coglianesese'a* i *Lazera*

Koncepcja meta-regulacji jest blisko związana z koncepcją regulacji opartych o zarządzanie (ang. *management-based regulation*). Koncepcja ta zakłada, że każdy proces w organizacji składa się z trzech etapów: planowania, wykonywania operacji i generowania wyników. Każdy z tych etapów powinien być regulowany w inny sposób. Kombinacja tych trzech sposobów regulacji będzie dawać optymalne efekty w zakresie zachowania zgodności⁷⁸.

Na etapie planowania, ustawodawca powinien wskazywać organizacji cele, które oczekuje, że ta osiągnie wyniku realizacji procesu oraz wymogi co do jego przebiegu. Cele i wymogi muszą być precyzyjne, mierzalne i możliwe do implementacji w planach organizacji. Powinny zawierać przykładowo wymogi co do:

- identyfikacji ryzyk w procesie,
- stworzenia mechanizmów ograniczania ryzyk,
- procedury monitorowania jakości procesu i korygowania błędów,
- procedury szkolenia pracowników,

Zadaniem administracji jest weryfikacja czy cele i wymogi zostały prawidłowo zaimplementowane w planach i procesach organizacji⁷⁹.

⁷⁷ Braithwaite J., *op. cit.*, str. 12.

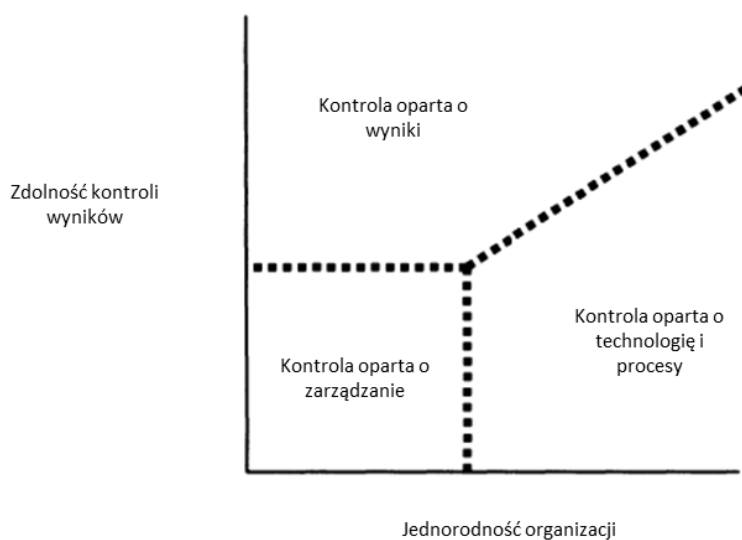
⁷⁸ Coglianesese C., Lazer D., *Management-Based Regulation: Prescribing Private Management to Achieve Public Goals*, *Law & Society Review*, Vol. 37, No. 4., 2003, str. 691.

⁷⁹ W obszarze prawa podatkowego warunki powyższe będzie spełnia właśnie system nadzoru horyzontalnego.

Na etapie wykonywania operacji odpowiednim sposobem regulacji jest przedstawienie wymogów co do wykorzystywanych technologii/systemów, natomiast na etapie generowania wyników – weryfikacja ich jakości⁸⁰.

Efektywność wdrożenia regulacji opartych o zarządzanie zależy w dużym stopniu od dwóch czynników, tj. zdolności administracji do weryfikacji wyników oraz jednorodności regulowanych organizacji (ang. *homogeneity*). W przypadku gdy administracja posiada wysokie zdolności kontroli wyników, a jednorodność organizacji jest niska, najlepsze efekty przynosi wdrożenie regulacji opartych o weryfikację wyników. W przypadku dużej jednorodności, ale małej możliwości kontroli wyników efektywne będzie wdrożenie regulacji opartych o procesy i technologie. Regulacje oparte o zarządzanie sprawdzają się bowiem najlepiej w sytuacji małych zdolności w zakresie kontroli wyników oraz niskiej jednorodności organizacji⁸¹.

Rysunek 7 Warunki efektywności użycia regulacji opartych o wyniki, technologie i zarządzanie



Źródło: Coglianese, C. i Lazer, D. *Management-Based Regulation: Prescribing Private Management to Achieve Public Goals*. *Law & Society Review*, Vol. 37, No. 4., str. 705.

W zakresie segmentu dużych podatników organy skarbowe mają małe zdolności do kontroli wyników ze względu na dużą ilość danych, poziom ich skomplikowania oraz ograniczenie zasobów kontrolnych. Jednorodność organizacji pozostaje w tym segmencie

⁸⁰ Coglianese i Lazer dowodzą, że użycie regulacji opartych o zarządzanie przynosi wymierne pozytywne efekty w wielu obszarach, np. bezpieczeństwie żywności, zapobieganiu zanieczyszczeniom środowiska czy bezpieczeństwu instalacji przemysłowych, Coglianese C., Lazer D., *op. cit.*, str. 702.

⁸¹ *Ibidem*, str. 705.

na niskim poziomie. W efekcie uzasadnione jest wykorzystanie regulacji opartych o zarządzanie, wyrażających się w przedstawianiu przez administrację skarbową wymagań co do wewnętrznych ram nadzoru podatkowego i metod ich weryfikacji.

Istnienie regulacji opartych o zarządzanie zostało także zauważone (choć nie wprost) przez *Braithwaite'a* w postaci rozróżnienia obowiązków wprowadzanych w postaci przepisów prawnych (tzw. „twardego” prawa, ang. *hard law*) od obowiązków wprowadzanych w sposób nieformalny (tzw. „miękkiego” prawa, ang. *soft law*)⁸². *Braithwaite*, a następnie *Gribnau* zwracają uwagę, że trudność w zapewnieniu pewności podatnikom wynika między innymi z asymetrii władzy pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami⁸³. Jednym z podstawowych wymagań wobec systemu prawnego staje się więc zapewnienie ochrony podatnikom. W wąskim znaczeniu ochrona ta polega na stworzeniu zasad ochrony podatników przed nakładaniem na nich podatków w wyniku nielegalnych działań organów podatkowych lub ustawodawcy. W znaczeniu szerszym ochrona podatnika oznacza zabezpieczenie go nie tylko przed działaniami nielegalnymi, ale także niezgodnymi z „duchem” przepisów, zasadami uczciwej współpracy czy kontraktem społecznym.

Zapewnienie szerokiej ochrony podatnika nie jest jednak możliwe wyłącznie na drodze bezpośredniego stosowania prawa⁸⁴. Przepisy nie mogą bowiem w pełni regulować np.

⁸² Braithwaite J., *Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty*, Australian Journal of legal Philosophy, 2002, str. 75.

⁸³ Asymetria w relacjach podatnika z organem skarbowym przejawia się na dwóch polach – asymetrii prawnej (ang. *legal asymmetry*) i asymetrii informacji (ang. *information asymmetry*). Asymetria prawna wyraża się w nierównym rozłożeniu praw i obowiązków, a w szczególności nadanie organom skarbowym jednostronnych uprawnień co do stawiania żądań względem podatnika. Asymetria informacyjna wynika z jednej strony z posiadania przez podatnika większej wiedzy o swoich rozliczeniach podatkowych, z drugiej jednak z posiadania przez organ wiedzy o rozliczeniach podatkowych innych, zbliżonych podmiotów. Zob. Gribnau H., *Improving the legitimacy of soft law in EU tax law*, *Intertax.*, 2007, str. 297. Na inny aspekt asymetrii zwraca uwagę *Hamilton*, opisując system współpracy z podatnikami implementowany w Australii. Podkreślając, że podatnik będzie miał co do zasady głęboką wiedzę nie tylko o swoich rozliczeniach podatkowych, ale także wartościową wiedzę o swoich bezpośrednich konkurentach jest to wiedza o wąskim zakresie podmiotowym, ale dużej szczegółowości). Organy podatkowe z kolei będą miały bardzo szeroką wiedzę o wielu podatnikach, jednak wiedza ta będzie płytka. Ta różnica między wiedzą organów skarbowych i podatników ma kluczowe znaczenie w zakresie oceny ryzyka podatkowego zob. *Hamilton S.*, *New dimensions in regulatory compliance – building the bridge to better compliance*, *Journal of Tax Research*, 2012, str. 483.

⁸⁴ *Kamphuis* przytacza przykład implementacji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która stanowi element twardego prawa. Istnienie takiej klauzuli będzie zmniejszało poziom zaufania między podatnikami, a organami skarbowymi, a w efekcie może prowokować jej nadużywanie przez organy skarbowe. Może to doprowadzić do obniżenia poziomu pewności podatkowej wśród podatników i zwiększenia ogólnego poziomu ryzyka podatkowego zob. *Kamphuis R.*, *Expedition transparency in a post-BEPS world*, *Eucotax*, 2016, str. 17. Inny przykład przytacza *Gribnau*, rozważając system obowiązkowego raportowania schematów podatkowych wskazuje on, system ten jest co do zasady bardzo antagonizujący i nie sprzyja budowie zaufania. Można jednak traktować ten system jako podstawę do implementacji lepszych relacji pomiędzy organami skarbowymi, a podatnikami, co może przełożyć się w długim okresie na poprawę

zachowania urzędników skarbowych, czy poziomu zaufania między stronami relacji. Konieczne jest więc wykorzystanie w tym celu także dyrektywnych metod wpływania na relację podatnik-organ podatkowy poprzez wskazywanie celów i metod zachowania zgodności prawnej. Prawdłowo implementowane „miękkie” prawo działa jako uzupełnienie przepisów prawnych i rozszerza formalną władzę administracji (ang. *power*) o władzę opartą o autorytet (ang. *authority*)⁸⁵. Oparcie władzy administracji skarbowej o autorytet przekłada się na zapewnienie pełniejszej pewności podatkowej i zaufania ze strony podatników, a w efekcie poprawia poziom zgodności podatkowej wśród krajowych systemów prawnych⁸⁶.

Należy zauważyć, że zmiana paradygmatu relacji podatkowej, wiąże się nierozzerwalnie poszukiwaniem nowych efektywnych metod wpływania na zachowania podatników. Meta-regulacje, regulacje oparte o zarządzanie, jak również regulacje z obszaru „miękkiego” prawa są w efekcie naturalnym obszarem rozwoju relacji organów skarbowych i podatników.

1.6. Etapy rozwoju systemów prawnych – model Selznicka i Noneta

Analizowana zmiana paradygmatu relacji podatkowej, jak również przedstawione koncepcje teoretyczne wspierające tą zmianę, wpisują się w ogólną teorię rozwoju systemów prawnych zaproponowaną przez *Selznicka* i *Noneta*⁸⁷. Teoria ta wyróżnia trzy etapy rozwoju prawa tj. etap prawa represyjnego (ang. *repressive law*), autonomicznego (ang. *autonomous law*) oraz responsywnego (ang. *responsive law*). Każdy z etapów charakteryzuje się innym celem, metodami jego osiągnięcia oraz sposobem umocowania w umowie społecznej.

Etap prawa represyjnego cechuje się dużą dowolnością kształtowania prawa przez władzę i stosowaniem sankcji jako mechanizmów wymuszenia jego egzekwowania. Celem systemu jest w pierwszej kolejności zachowanie porządku społecznego i zapewnienie podstawowych warunków do funkcjonowania administracji. System prawny pełni więc

zaufania zob. Gribnau H., *Opodatkowanie oparte o autorytet: prawo, zarządzanie i zaufanie [tłumaczenie własne]: Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen*, MBB, 2013, str. 215.

⁸⁵ Wymaga to jednak zmiany tradycyjnego, opartego o formalną władzę modelu relacji podatników i organów skarbowych. Efektywne wykorzystanie możliwości miękkiego prawa, wymaga, aby administracja skarbową oparła nowy rodzaj relacji o przejrzystość (ang. *transparency*) i poszanowanie praw podatników. Gribnau twierdzi, że są to przesłanki konieczne do zbudowania zaufania między podatnikami, a organami skarbowymi, *Ibidem*, str. 213.

⁸⁶ Szerzej zob. Kamphuis R., *op. cit.*, str. 21.

⁸⁷ Nonet P., Selznick P., *Law And Society In Transition: Toward Responsive Law*, New York: Harper and Row, 1978, Wstęp, str. 1 - 162.

funkcję podległą działaniom politycznym, jest narzędziem używanym przez rządzących do zapewnienia trwałości władzy, posłuszeństwa w społeczeństwie i realizacji ogólnie ustalonych celów. Odpowiedzialność za zapewnienie zgodności prawnej jest scentralizowana i przynależy bezpośrednio władzy. Nie należy jednak mylić tego etapu rozwoju systemu prawnego z potocznie rozumianym „prawem silniejszego”. Prawo represyjne jest bowiem zdaniem *Selznicka* oraz *Noneta* mocno zakorzenione w scentralizowanej moralności społeczeństwa i przekonaniu, że skuteczne egzekwowanie władzy jest podstawowym środkiem ochrony tej moralności⁸⁸. W zakresie prawa podatkowego, etap prawa represyjnego charakteryzuje się jego znaczącym dostosowaniem do aktualnych potrzeb politycznych władzy oraz rozbudowanym systemem sankcji mających skłonić podatników do pozostawania w zgodności podatkowej⁸⁹. Pewność podatkowa jest ograniczona, ponieważ władza posiada daleko posuniętą arbitralność w uzasadnianiu decyzji podatkowych, które często są oparte o jej partykularne interesy⁹⁰.

Etap prawa autonomicznego rozpoczyna się, gdy system prawa „nabiera dystansu do sił politycznych” i władza musi go coraz ściślej dostosowywać do standardów formalnych i merytorycznych. Celem ustawodawcy jest stworzenie „rządów prawa, nie ludzi” (ang. *government of laws and not of men*)⁹¹. Kluczowego znaczenia nabiera procedura tworzenia prawa, która nie może być naruszana przez władzę, nawet jeżeli miałoby to mieć miejsce w interesie społeczeństwa. Rośnie także rola niezależnej od władzy weryfikacji prawidłowości stosowania przez nią prawa. W etapie prawa autonomicznego źródłem władzy przestaje być społeczna moralność, a jej miejsce zajmuje strategia legitymizacji. Zmiana ta wynika, jak wskazują *Selznick* i *Nonet*, z istotnych ograniczeń

⁸⁸ Szerzej zob. Feeley, M. *Law, Legitimacy, And Symbols: An Expanded View Of Law And Society In Transition*, Michigan Law Review, Vol. 77, 1979, str. 900.

⁸⁹ Brzeziński, B., *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku, 2018, str. 27.

⁹⁰ Szerzej zob. Kustra, E., *Polityczne problemy tworzenia prawa*, Wydawnictwo UMK, 1994, str. 35. Przykładem systemu prawa podatkowego z etapu prawa represyjnego może być polski system podatkowy w latach 1952–1980. System ten został pozbawiony mechanizmów gwarantujących prawa podatnika, wielokrotnie naruszana była także procedura stanowienia prawa podatkowego (stosowane było tak zwane „prawo powielaczowe” czyli regulowanie stanowienia prawa w postaci nieformalnych instrukcji dla organów skarbowych). System ten zaczął ewoluować w kierunku etapu prawa autonomicznego wraz z uchwaleniem ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych wprowadzającej między innymi zasadę *nullum tributum sine lege*, Szerzej zob. Kola, J.; Pest, P. *Kilka uwag o responsywności prawa podatkowego na przykładzie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, Studia Prawa Publicznego (16), 2016, str. 90. Niektórzy autorzy uznają także za elementy prawa represyjnego mechanizmy występujące współcześnie w polskim systemie podatkowym – np. tak zwana „sankcja VAT”, penalizująca błędy w rozliczeniach podatkowych w podatku VAT, tak np. Brzeziński B., *op. cit.*, str. 35.

⁹¹ Nonet P., Selznick P., 1978, *op. cit.*, str. 55.

systemu prawa represyjnego, a mianowicie konieczności utrzymywania rozbudowanego aparatu represji oraz dużej uznaniowości stosowania prawa. W efekcie w miarę rosnącego poziomu skomplikowania organizacji społeczeństwa niemożliwe staje się egzekwowanie prawa represyjnego. Musi zostać ono zastąpione przez powszechnie obowiązujące, zunifikowane normy, stosowane niejako w sposób automatyczny⁹². Niezależne od władzy przepisy prawa autonomicznego legitymizują także jej funkcjonowanie, jednocześnie włączając w procesy związane z przestrzeganiem prawa większy zakres obywateli – urzędników i sędziów. W efekcie następuje zatem częściowa decentralizacja odpowiedzialności i kompetencji w zakresie zapewniania zgodności prawnej⁹³. W etapie prawa autonomicznego, system prawa podatkowego charakteryzuje się rozbudowanym i uniwersalnym zestawem mechanizmów prawnych, regulującym zasady opodatkowania konkretnych operacji gospodarczych, w konkretny sposób. Jednocześnie rośnie znaczenie sprawiedliwości i równości opodatkowania, a sankcje karne mają charakter automatyczny⁹⁴.

Ostatni etap rozwoju systemów prawnych stanowi etap prawa responsywnego, w którym prawo jest dostosowywane do potrzeb społecznych i posiada silną autonomię względem władzy. Rośnie znaczenie współpracy i miękkich metod rozwiązywania konfliktów, a także elastyczność mechanizmów prawnych. Maleje natomiast częstotliwość wykorzystywania środków przymusu⁹⁵. Zdaniem *Selznicka* i *Noneta*, źródłem zmiany podejścia do systemu prawa w tym etapie jest przekonanie, że przepisy prawa nie są w stanie regulować precyzyjnie pełnej różnorodności działań społecznych. Odpowiedzią na to wyzwanie jest dalsza decentralizacja odpowiedzialności za zachowanie zgodności prawnej w społeczeństwie. System prawa w etapie responsywnym dąży do nałożenia tej odpowiedzialności przynajmniej częściowo na podmioty, które mają prawa przestrzegać. Aby było to możliwe, konieczne jest w pierwszej kolejności zastąpienie sformalizowanych przepisów prawnych bardziej elastycznymi mechanizmami

⁹² Stąd symbolem systemu prawa autonomicznego jest postać kobiety z opaską na oczach, *Nonet P., Selznick P., op. cit.*, str. 9.

⁹³ *Selznick* i *Nonet* zwracają uwagę, na bardzo istotne znaczenie pozycji sędziów w systemie prawa autonomicznego. Uzyskują oni w tym systemie bardzo daleko idąca autonomię i mają prawo oceniać i modyfikować działania władzy. Aby jednak zapewnić równowagę i zdolność władzy do faktycznego rządzenia, system sądowiczy jest w tym systemie całkowicie pozbawiony możliwości kształtowania systemu prawnego, *Ibidem*, str. 21.

⁹⁴ Zob. *Brzeziński B. op. cit.*, str. 37. „Rządy prawa” były podstawową determinantą tworzenia systemu prawa w Polsce po roku 1989, stąd również w zakresie prawa podatkowego można obserwować w tym okresie implementację licznych mechanizmów charakterystycznych dla etapu prawa autonomicznego zob. *Kola, J.; Pest, P., op. cit.*, str. 90.

⁹⁵ *Brzeziński B., 2018, op. cit.*, str. 38.

prawnymi. W etapie prawa responsywnego ustawodawca tworzy wysokopoziomowe ogólne zasady prawne, pozostawiając podmiotom prawa pewien zakres swobody co do ich faktycznej implementacji. Dopuszczalne jest też zróżnicowanie i adaptowanie mechanizmów prawnych do konkretnych grup podmiotów prawnych⁹⁶. Zasady te wskazują cele i kierunki działania, ale nie muszą w każdym przypadku dostarczać dokładnych wytycznych co do oczekiwanego sposobu ich realizacji. W efekcie modyfikacji ulega też definicja zgodności prawnej. Nie zakłada ona już pozostawiania w pełnej zgodności z przepisami prawa, ale, w niektórych przypadkach, uznaje za wystarczające osiągnięcie celów stawianych podmiotom prawa przez ustawodawcę⁹⁷. System prawny zaczyna pełnić w etapie prawa responsywnego rolę czynnika ułatwiającego realizację potrzeb i oczekiwań społecznych (ang. *facilitator for social need and aspirations*). Konieczne jest zatem stworzenie nowego modelu instytucji egzekwujących pozostawianie w zgodności prawnej, które będą zdolne do decentralizacji swojej władzy i „rozmycia” szczegółowych regulacji pochodzących z etapu prawa autonomicznego⁹⁸. Prawo podatkowe w etapie prawa responsywnego nadal posiada pewne cechy pochodzące z etapu prawa autonomicznego⁹⁹. Coraz większego znaczenia nabiera jednak współpraca z podatnikiem, co wyraża się w rosnącym zakresie dobrowolnej wymiany informacji, dbaniu o zaufanie między stronami oraz poszukiwaniem koncyliacyjnych metod rozwiązywania sporów (np. arbitraż lub mediacja). Skraca się dystans między organami podatkowymi a podatnikiem, co wyraża się w mniej sformalizowanych i elastycznych formach komunikacji.

Etapy rozwoju prawa zdaniem *Selznicka* i *Noneta* charakteryzują się co do zasady chronologicznością, rozpoczynając od etapu prawa represyjnego, przez etap prawa autonomicznego, po etap prawa responsywnego. Należy jednak podkreślić, że chronologiczność ta nie jest ścisła i dotyczy raczej ogólnego kierunku rozwoju systemów prawa. Wynika to z trzech cech rozwoju systemu prawa. Po pierwsze, rozwój tej jest

⁹⁶ W odróżnieniu jednak od systemu prawnego w etapie prawa represyjnego, zróżnicowanie to nie może wynikać z dyskrecyjnej decyzji władzy względem konkretnego podatnika, ale musi być uzasadnione przesłankami społecznymi i dotyczyć całej grupy podmiotów o tej samej charakterystyce zob. Kustra E., *op. cit.*, str. 35.

⁹⁷ Szerzej zob. Feeley M., *op. cit.*, str. 902.

⁹⁸ Obaj wskazują jednocześnie, że funkcjonowanie systemu prawnego w etapie prawa responsywnego, jest obarczone wysokim ryzykiem erozji autorytetu władzy. Uniknięcie tego ryzyka wymaga ostrożności ze strony ustawodawcy, wysokich kompetencji po stronie administracji rządowej oraz zdolności władzy do stworzenia nowego typu instytucji zob. Nonet P., Selznick P., 1978, *op. cit.*, str. 14.

⁹⁹ Wynika to z konieczności określenia elementów konstrukcyjnych podatku zob. Brzeziński B., *op. cit.*, str. 37.

nierównomierny. Niektóre obszary systemu prawnego mogą rozwijać się szybciej od innych, a inne pozostawać w stanie niezmiennym przez dłuższy okres. Nierównomierność ta może się ujawniać również w ramach konkretnych obszarów systemu prawnego, co może w skrajnych sytuacjach prowadzić do współistnienia mechanizmów prawnych charakterystycznych dla różnych etapów rozwoju prawa. Po drugie, rozwój systemów prawnych jest nieliniowy. Oznacza to, że system lub element systemu, może w niektórych przypadkach przechodzić z wyższego etapu rozwoju do etapu niższego. Po trzecie, wreszcie środkowy etap rozwoju systemów prawa (etap prawa autonomicznego) jest niestabilny i może zarówno rozwijać się w system prawa responsywnego, jak i zdegenerować w system prawa represyjnego¹⁰⁰. Nie ma także pewności, czy proponowana przez *Selznicka* i *Noneta* koncepcja jest kompletna, to znaczy czy etap prawa responsywnego, stanowi faktycznie ostatni etap rozwoju systemów prawnych, a także czy nie jest możliwe wyróżnienie etapów pośrednich¹⁰¹.

Kluczowym etapem w procesie rozwoju systemów prawnych jest moment przejścia systemu między etapami rozwoju. Najbardziej oczywistymi czynnikami sprzyjającymi takiej zmianie są czynniki społeczno-ekonomiczne o dużej skali – rewolucje, kryzysy ekonomiczne czy katastrofy naturalne. *Selznick* i *Nonet* wskazują jednak na istotne znaczenie wewnętrznych napięć powstających w ramach systemów prawnych. W tym ujęciu podstawowym czynnikiem wpływającym na zmianę systemu prawa represyjnego w system prawa autonomicznego jest brak społecznej akceptacji dla niewystarczającego umocowania takiego systemu i krytyka nieefektywnych procedur. W efekcie generowane są bodźce dla tworzenia nowych, sprawnych i powszechnych instytucji prawa autonomicznego. W systemie prawa autonomicznego z kolei, społeczeństwo dostrzega coraz wyraźniej rozdźwięk między sprawiedliwością wynikającą ze stosowania precyzyjnych norm prawnych, a efektywnością i uczciwością¹⁰². W obszarze podatkowym bodźce do zmiany systemu prawa autonomicznego w system prawa responsywnego są związane w głównej mierze z malejącą efektywnością systemu

¹⁰⁰ Wynika to z faktu, że jego stabilność jest naruszana zarówno przez grupy społeczne pragnące zwiększenia represyjności prawa, jak i grupy postulujące zwiększenie jego responsywności. Można wręcz zastanawiać się, czy opisywany przez *Selznicka* i *Noneta* model powinien być faktycznie rozpatrywany jako dotyczący rozwoju systemów prawnych, a nie wyłącznie rodzajów systemów prawnych lub ich elementów.

¹⁰¹ Interesującą analizę krytyczną tej koncepcji przedstawia *Feeley*, twierdząc jednak, że pomimo obiektywnych zastrzeżeń, podziela optymizm *Selznicka* i *Noneta* co do rozwoju systemów prawa w kierunku systemów prawa responsywnego, *Feeley M.*, 1979, *op. cit.*, str. 901-904.

¹⁰² Szerzej zob. *Nonet P.*, *Selznick P.*, 1978, *op. cit.*, str. 16.

podatkowego. Rosnąca liczba podatników oraz rosnąca złożoność prawa podatkowego istotnie ograniczają możliwość kontroli podatników przez organy skarbowe jak poziom pewności podatkowej. Narusza to także społeczne poczucie uczciwości relacji systemu podatkowego¹⁰³.

Analizowana zmiana paradygmatu relacji podatkowej wpisuje się w przejście obszaru prawa podatkowego z etapu prawa autonomicznego do etapu prawa responsywnego. Wiąże się to z kilkoma wyzwaniem dla ustawodawcy i administracji, ale także dla społeczeństwa. Należy zauważyć, że wyjście systemu prawnego z etapu prawa autonomicznego będzie wiązało się ze zmniejszeniem precyzjności i szczegółowości przepisów prawnych, co może się przekładać na osłabienie poczucia społecznego bezpieczeństwa. Bezpieczeństwo to może zostać naruszone także w wyniku ujawnienia się konfliktu między podstawowymi wartościami systemu prawnego – równością, wolnością oraz efektywnością. Bardzo szerokie pole potencjalnych konfliktów dotyczy kwestii rosnącej niezależności urzędników, decentralizacji decyzji administracyjnych, zmniejszenia kontroli władzy nad społeczeństwem i rozstrzygania sporów kompetencyjnych¹⁰⁴.

1.7. Pewność podatkowa jako motywacja podatników do zachowania zgodności podatkowej

Analizowana zmiana paradygmatu w obszarze nauk prawnych, w zakresie relacji organów skarbowych i podatników, polega na częściowym odejściu od koncepcji władczych metod wymuszania zgodności podatkowej poprzez kontrolę skarbową i sankcje. Jak wskazują wnioski z analizy modelu równi pochyłej *Kirchlera*, jedną z podstawowych osi zmiany tego paradygmatu jest oparcie relacji organów skarbowych i podatników na zaufaniu i współpracy. W ramach nowego typu relacji, podatnik dokonuje dobrowolnej samoregulacji, umożliwiając organom skarbowym bardziej optymalną alokację zasobów. W tym świetle kluczowa staje się więc kwestia określenia motywacji, która skłania podatnika do zachowania zgodności podatkowej. Motywacją tą wydaje się być możliwość zdobycia pewności podatkowej rozumianej jako przewidywalność decyzji organów skarbowych oraz możliwość uzyskania szybkiej i niezmiennej decyzji w zakresie zgłoszonych wątpliwości podatkowych¹⁰⁵. Przekonanie o potrzebie

¹⁰³ Brzeziński B., *op. cit.*, str. 38.

¹⁰⁴ Nonet P., Selznick P., 1978, *op. cit.*, str. 13.

¹⁰⁵ IMF i OECD, *op. cit.*, str. 11.

zapewnienia pewności w ramach systemu podatkowego jest jedną z zasad opodatkowania określonych już przez *Smitha*¹⁰⁶. Pomimo powszechnego przyjęcia tego postulatu¹⁰⁷ w wielu gospodarkach brakowało i wciąż brakuje jednak pewności podatkowej¹⁰⁸.

Pewność ta jest jednak jednym z bodźców behawioralnych determinujących zachowanie przedsiębiorców nie tylko w zakresie przestrzegania prawa podatkowego, ale również prowadzenia działalności gospodarczej, a nawet decyzji o jej rozpoczęciu w danym krajowym systemie prawnym. OECD wyróżnia trzy możliwości takiego wpływu w zależności od momentu, w którym podatnik może uzyskać pewność podatkową¹⁰⁹. Pierwszy przypadek dotyczy sytuacji, w której pewność może zostać uzyskana przed podjęciem istotnych decyzji. Co do zasady jest to sytuacja korzystna, ponieważ obniża koszty transakcyjne¹¹⁰. Drugi przypadek to sytuacja, gdy podatnicy znają konkretną datę, w której zostanie zapewniona pewność podatkowa np. datę planowanego wydania interpretacji podatkowej w danym temacie. Podatnicy mogą wtedy odraczać decyzje do tej daty. Trzecia możliwość dotyczy sytuacji, w której nie jest możliwe uzyskanie pewności podatkowej. Może to ograniczać decyzje podatników, generuje również bodźce dla administracji podatkowej do bardziej restrykcyjnej (probudżetowej) interpretacji prawa podatkowego.

Najważniejszym z gospodarczego punktu widzenia potencjalnym wpływem braku pewności podatkowej na przedsiębiorców jest ryzyko odraczania inwestycji. Brak jest jednoznacznych badań wskazujących na istnienie takiej korelacji. Przegląd literatury w tym zakresie prowadzi raczej do stwierdzenia, że „*istnieją poważne trudności metodologiczne w skonstruowaniu modelu udowadniającego intuicyjne przekonanie o*

¹⁰⁶ *Smith* twierdził, że „podatek, który każdy obywatel jest zobowiązany płacić, musi być pewny, a nie zależny od arbitralnej decyzji. Czas zapłaty, metoda zapłaty i kwota do zapłaty powinny być jasne i zrozumiałe dla płacącego i każdej innej osoby” cytat za: *Smith A., An Inquiry in the Nature and Causes of the Wealth of Nations, Library of Economics and Liberty, 1776, str. 848.*

¹⁰⁷ Szerzej zob. *Kamphuis R., op. cit., 2016, str. 18.* W innym badaniu, *Pauwels* wyróżnia dwa rodzaje pewności podatkowej: pewność subiektywną i pewność obiektywną. Subiektywna pewność podatkowa dotyczy możliwości przewidzenia przez podatnika prawnych konsekwencji swoich decyzji. Obiektywna pewność podatkowa to stabilność przepisów prawa gwarantujących subiektywną pewność podatkową zob. *Pauwels M., Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Fiscaal Wetenschappelijke Reeks [tłumaczenie własne], Weekblad Fiscaal Recht, 2009, str. 3.*

¹⁰⁸ *Gribnau H. i Vording H., The Birth of Tax as a Legal Discipline, Tilburg University and Universiteit Leiden, 2017, str. 1-37.*

¹⁰⁹ IMF i OECD, 2017, *op. cit.*, str. 12.

¹¹⁰ OECD wskazuje jednak, że w niektórych przypadkach z punktu widzenia budżetowego może być korzystniejsze występowanie pewniej niepewności podatkowej. Sytuacja taka miałaby miejsce gdy administracja planuje rozstrzygnąć niepewność w sposób niekorzystny dla podatników. *Ibidem*, str. 14.

negatywnym wpływie braku pewności podatkowej na decyzje inwestycyjne przedsiębiorstw”¹¹¹.

OECD argumentuje jednak, że w przeprowadzonych dotychczas badaniach nie zwraca się wystarczającej uwagi na kluczowe zdaniem organizacji czynniki, tj. poziom skłonności do ryzyka przedsiębiorców oraz funkcjonowanie przedsiębiorstw w gospodarce globalnej, gdzie mają możliwość wyboru pomiędzy krajowymi systemami prawnymi o różnym poziomie pewności podatkowej¹¹². W efekcie autorzy raportu skłaniają się do przekonania, że istnieje negatywna korelacja pomiędzy niskim poziomem pewności podatkowej, a decyzjami inwestycyjnymi przedsiębiorstw. Dla poparcia tej tezy przedstawiają szereg przykładów empirycznych¹¹³. Podobna teza wynika także z ankiet przeprowadzonych w ramach kolejnego raportu OECD co do poziomu pewności podatkowej w krajach członkowskich organizacji¹¹⁴. Dominująca większość badanych wskazała niską pewność podatkową jako kluczowy czynnik wpływający na decyzję inwestycyjne¹¹⁵.

OECD wyróżnia cztery podstawowe przyczyny niskiej pewności podatkowej w gospodarce¹¹⁶, są to: czynniki związane legislacją podatkową¹¹⁷, czynniki związane ze sposobem implementacji legislacji przez administrację¹¹⁸, czynniki związane z metodą

¹¹¹ Hassett K. i Sullivan J., *Policy Uncertainty and the Economy: A Review of the Literature*, Exploring the Price of Policy Uncertainty Conference, 2015, str. 2.

¹¹² Autorzy raportu wskazują także, że niski poziom pewności podatkowej ma także negatywny wpływ na administrację rządową, poprzez zmniejszenie przewidywalności wpływów budżetowych zob. IMF i OECD, 2017, *op. cit.*, str. 17.

¹¹³ W tym pozytywny wpływ umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na wysokość inwestycji zagranicznych prowadzonych przez spółki z Stanach Zjednoczonych Ameryki (szerzej zob. Blonigen B., Oldenski L., Sly N., *The Differential Effects of Bilateral Tax Treaties*, *American Economic Journal: Economic Policy*, 2014, str. 1-18), negatywny wpływ dużej liczby tymczasowych przepisów podatkowych na wysokość inwestycji w spółkach w Stanach Zjednoczonych Ameryki (Gulen H, Ion M., *Policy Uncertainty and Corporate Investment*, *The Review of Financial Studies*, 2015, str. 523–564).

¹¹⁴ IMF i OECD, *Update On Tax Certainty*, OECD, 2018, str. 6.

¹¹⁵ 30 proc. badanych oceniła jednocześnie, że często lub bardzo często doświadcza negatywnych konsekwencji niskiego poziomu pewności podatkowej. Wśród skutków takiej sytuacji badani wymieniali zmniejszeni poziomu inwestycji (50 proc. badanych), konieczność ponoszenia dodatkowych wydatków (55 procent badanych), zwiększenie ryzyka operacyjnego (40 proc. badanych). 12 proc. badanych wskazało że odnosi pozytywne efekty biznesowe z tytułu niskiej pewności podatkowej (poprzez obniżenie efektywnej stopy opodatkowania), *Ibidem*, str. 39.

¹¹⁶ Szerzej zob. IMF i OECD, 2017, *op. cit.*, str. 23.

¹¹⁷ Głównie częste i głębokie zmiany w systemie prawa podatkowego wprowadzane bez lub z niewystarczającym poziomem poinformowania i przygotowania podatników. Kategoria ta obejmuje również wprowadzanie zmian o retroaktywnym charakterze oraz przepisów mających jedynie tymczasowy efekt. Ostatnim czynnikiem w tej kategorii pozostaje niska jakość przepisów prawnych.

¹¹⁸ Implementacja niezgodna z duchem przepisów, brak przepisów wykonawczych lub ich przygotowanie z dużym opóźnieniem, ryzyka korupcji.

rozstrzygania sporów¹¹⁹ oraz czynniki związane ze zmianami biznesowymi i technologicznymi¹²⁰. Jeżeli zmiana paradygmatu relacji podatkowej okaże się skuteczna w rozwiązaniu problemów z zapewnieniem pewności podatkowej, możliwe jest zatem istotne zwiększenie poziomu pewności podatkowej¹²¹.

1.8. Zmiana paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników w ujęciu OECD

Poza wyraźnym podkreśleniem znaczenia możliwości uzyskania pewności podatkowej jako czynnika zwiększającego poziom zgodności podatkowej OECD dostrzega również inne zmiany w zakresie paradygmatu relacji podatkowej. W szczególności organizacja wyróżnia cztery czynniki wpływające na zachowanie podatników. Są to odstraszenie (ang. *deterrence*), normy społeczne (ang. *norms*), ułatwienia (ang. *opportunities*), oraz sprawiedliwość (ang. *fairness*)¹²².

Pierwszy czynnik stanowił podstawę dotychczasowego paradygmatu relacji podatkowej i prowadził do założenia, że wysoki poziom zgodności podatkowej może zostać osiągnięty przez stworzenie wystarczająco precyzyjnych norm prawnych oraz częstą i skuteczną kontrolę ich przestrzegania. Dostrzeżenie kolejnych trzech czynników składa się na zmianę paradygmatu relacji podatkowej i przesunięcie akcentów w działaniach organów skarbowych w kierunku współpracy z podatnikami. Również jednak w zakresie czynników związanych odstraszaniem następuje zdaniem OECD zmiana w ich rozumieniu, co wiąże się z rekomendacjami modyfikacji podejścia organów skarbowych.

Czynnik odstraszania opiera się na koncepcji, że im wyższe jest w danej gospodarce prawdopodobieństwo kontroli skarbowej tym wyższy będzie poziom zgodności podatkowej. Teza ta znajduje potwierdzenie w analizowanym wcześniej modelu

¹¹⁹ Brak efektywnych i przejrzystych metod rozstrzygania sporów podatkowych, brak ograniczeń czasowych dla administracji, różnice pomiędzy stanowiskami różnych organów skarbowych, wysokie koszty prowadzenia sporów z organami skarbowymi, brak mechanizmów komunikacji w ramach postępowań podatkowych.

¹²⁰ Jest to grupa czynników obejmujących szybko zmieniające się modele biznesowe przedsiębiorstw oraz konieczność implementacji rozwiązań technologicznych nigdy wcześniej nie stosowanych w komunikacji z administracją skarbową.

¹²¹ Zob. IMF i OECD, *2019 Progress Report on Tax Certainty*, OECD, 2019, str. 8, jednym z mechanizmów transmisji tego efektu miałyby być zdaniem OECD moralność podatników. Wysoka pewność podatkowa przekłada się na przekonanie podatników, że system podatkowy w danej jurysdykcji jest uczciwy i transparentny, a także skuteczny. Tym samym generowane są bodźce do symetrycznego zachowania po stronie podatników.

¹²² Zob. Forum On Tax Administration, *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behavior*, OECD, 2010, str. 5-6.

Allingham, jak również późniejszych badaniach¹²³. Nie kwestionując takiego rozumienia wpływu czynnika odstraszenia, należy jednak zauważyć, że ma on ograniczone zastosowanie. Po pierwsze rosnący poziom represyjności może prowadzić do oporu z ich strony i celowego, przemyślanego unikania opodatkowania¹²⁴. Po drugie, wraz z rosnącym poziomem skomplikowania prawa podatkowego oraz rosnącą liczbą dużych podatników o złożonej strukturze organizacyjnej i biznesowej rosną również koszty stosowania czynnika odstraszenia, co przekłada się na malejącą w czasie użyteczność tego czynnika. W efekcie zmienia się podejście do stosowania czynnika odstraszenia w krajach należących do OECD. Zmiany te obejmują uzgodnienie działań kontrolnych i represyjnych z normami społecznymi, zróżnicowanie działań kontrolnych względem zachowania podatnika oraz poprawę komunikacji w zakresie prowadzonych kontroli¹²⁵.

Normy społeczne były w przeszłości uznawane przez organy skarbowe za czynnik zapewniania zgodności podatkowej w niewielkim zakresie. Główną przeszkodą w efektywnym wykorzystaniu norm społecznych była krótkoterminowa perspektywa działania organów skarbowych.¹²⁶ Uwzględnienie istniejących norm społecznych w zakresie zgodności podatkowej, jak również aktywne, długoterminowe wpływanie na te normy jest jedną z podstawowych zmian paradygmacie relacji podatkowej¹²⁷.

Ułatwienia obejmują działania organów skarbowych mające na celu umożliwienie podatnikom łatwego pozostawania w zgodności podatkowej. Czynnik ten dotyczy sytuacji, w której podatnik jest skłonny pozostawać w stanie zgodności podatkowej jednak nie czyni tego ze względu na niezrozumienie lub zbytnie skomplikowanie przepisów podatkowych. W efekcie proaktywne działania administracji skarbowej

¹²³ Szerzej w tym zakresie zob. Lavoie, R., *Cultivating a compliance culture: An alternative approach for addressing the tax gap*, University of Akron research paper no. 08-05, 2008, str. 5.

¹²⁴ Z tego powodu *Braithwaite* nazywa odstraszenie „obosiecznym ostrzem w rękach administracji skarbowej”, szerzej zob. Braithwaite V., *Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Edward Elgar Pub, 2009, str. 28.

¹²⁵ Normy społeczne modyfikują wpływ czynnika odstraszenia i wpływają na reakcje społeczną na zmiany jego natężenia, szerzej zob. Forum on Tax Administration, *op. cit.*, str. 15.

¹²⁶ *Ibidem*, str. 5.

¹²⁷ Interesujących wniosków w tym zakresie dostarczają badania *Cialdiniego*, ale obszar ten dotyczy głównie zgodności podatkowej wśród podatników będących osobami fizycznymi, pozostając poza obszarem zainteresowania rozprawy. Cialdini, R., *Influence: science and practice*, Allyn and Bacon, 2001, str. 1-260.

mające na celu ułatwienie zrozumienia oraz wypełnienia obowiązków podatkowych będą wpisywały się w zmianę paradygmatu relacji podatkowej¹²⁸.

Czynnik związany ze sprawiedliwością obejmuje trzy obszary: sprawiedliwość dystrybucyjną (ang. *distributive fairness*), sprawiedliwość proceduralną (ang. *procedural fairness*) oraz sprawiedliwość retribucyjną (ang. *retributive fairness*). Sprawiedliwość dystrybucyjna jest związana ze społecznym przekonaniem, że administracja rządowa właściwie dysponuje środkami uzyskanymi z podatków. Sprawiedliwość proceduralna dotyczy postrzegania organów skarbowych jako przestrzegających procedur i przepisów administracyjnych¹²⁹. Sprawiedliwość retribucyjna wiąże się z przekonaniem o skuteczności i właściwym wymiarze sankcji nakładanych przez administrację. Co do zasady czynnik związany ze sprawiedliwością wpływa na poczucie obowiązku podatnika względem społeczeństwa, a tym samym pośrednio na poziom zgodności podatkowej. Jednak, jeżeli któryś z obszarów sprawiedliwości zostanie naruszony, może to mieć istotny wpływ negatywny¹³⁰.

Opierając się na przedstawionych powyżej czynnikach OECD sugeruje podjęcie przez administrację skarbowe krajów należących do organizacji działań mających na celu zmianę paradygmatu relacji podatkowej i implementację bardziej efektywnych metod zapewniania zgodności podatkowej. W szczególności postulowane jest:

- dostosowanie strategii zapewniania zgodności do współczesnego stanu wiedzy o zachowaniach podatników (w tym badań *Kirchlera* i *Braithwaite'a*) i uzupełnienie jej o inne czynniki niż odstraszenie,
- zróżnicowanie podejścia do podatników względem ich skłonności do zachowania zgodności podatkowej,
- podjęcie działań w celu ułatwienia przestrzegania prawa podatkowego,

¹²⁸ W ramach dotychczasowego paradygmatu kwestia ta była najczęściej pomijana przez organy skarbowe, Forum on Tax Administration, *op. cit.*, str. 6.

¹²⁹ Poza przestrzeganiem procedur przez organy skarbowe, sprawiedliwość proceduralna wymaga aby stosowane procedury były spójne, bezbłędne, właściwie adresujące problem oraz etyczne, a także aby respektowały pozycję podatnika. Tyler T., *A relational model of authority in groups*. Advances In Experimental Social Psychology, 1992, str. 116.

¹³⁰ Wniosek taki można wysnuć z szeregu badań nad wpływem postrzegania sprawiedliwości administracji na zgodność podatkową. Przykładowo podatnicy postrzegający swoje zobowiązanie podatkowe jako istotnie wyższe niż innych podatników będą mniej skłonni do zachowania zgodności podatkowej Kinsey, K.A., Grasmick, H.G., Smith K.W., *Framing justice: taxpayer evaluations of personal tax burdens*, Law and Society Review, 25, 1991, str. 845-873.

- zmiana podejścia administracji skarbowej do komunikacji z podatnikami, w taki sposób, aby wspierała ona pozytywne normy społeczne związane z zachowaniem zgodności podatkowej.

1.9. System nadzoru horyzontalnego jako modelowy przykład zmiany paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników

Jako jedno z kluczowych rozwiązań podatkowych w zakresie kształtowania nowej relacji organów skarbowych z podatnikami i zapewniania im pewności podatkowej, OECD wskazuje implementację systemu nadzoru horyzontalnego¹³¹.

System nadzoru horyzontalnego to rozwiązanie podatkowe zakładające odejście od nadzorczej roli organów skarbowych w kierunku stworzenia partnerskiej, opartej na zaufaniu i współpracy relacji z podatnikami¹³². Pionierem koncepcji nadzoru horyzontalnego jest OECD, która definiuje go jako ramy współpracy pomiędzy podatnikami i organami skarbowymi (ang. *framework*) oparte na wzajemnym zaufaniu (ang. *trust*) i współpracy (ang. *cooperation*) zapewniające wysoki poziom zgodności podatkowej (ang. *compliance*) skutkujący płaceniem przez podatnika właściwej kwoty podatków we właściwym czasie (ang. *right amount of tax at the right time*)¹³³.

Ogólną zasadą systemu nadzoru horyzontalnego jest odejście od „pionowej” relacji podatek – organ podatkowy, w kierunku bieżącej i ciągłej współpracy pomiędzy tymi podmiotami. W szczególności cechami systemu nadzoru horyzontalnego są:

- wysoka świadomość organów skarbowych co do biznesowej i organizacyjnej specyfiki podatników oraz wysoka świadomość podatników co do celów działania organów skarbowych,
- relacja, w której podatnicy dobrowolnie informują organy skarbowe o swoich istotnych transakcjach, wątpliwościach podatkowych oraz zmianach biznesowych i organizacyjnych, a organy skarbowe sprawnie i transparentnie komunikują swoje stanowisko i uzgadniają je z przedstawicielami podatnika,

¹³¹ IMF i OECD, 2017, *op.cit.*, str. 32.

¹³² Nazwa nadzór horyzontalny została nadana systemowi wdrożonemu w Holandii w 2005 roku i następnie przyjęta w wielu krajach. OECD nazywało początkowo tego typu rozwiązania systemami wzbogaconej relacji (ang. *enhanced relationship*), a następnie, od 2013 roku, systemami zgodności opartymi o współpracę (ang. *co-operative compliance*).

¹³³ Definicja powyższa oparta została o raport OECD, *Co-operative Compliance: A Framework*, OECD, 2013, str. 1-110.

- ciągła lub okresowa ocena ryzyka podatkowego podatników i dostosowanie intensywności działań organów skarbowych do wyników tej oceny, przeniesienie odpowiedzialności za ograniczenie ryzyka podatkowego z organów skarbowych na wewnętrzne procedury kontroli podatników¹³⁴.

Wdrożenie systemu nadzoru horyzontalnego ma na celu przyniesienie korzyści zarówno organom skarbowym, jak i podatnikom. Korzyści te obejmują poprawę relacji pomiędzy organami skarbowymi a podatnikami, poprawę reputacji organów skarbowych i podatników, efektywne zarządzanie ryzykiem i możliwie wczesne zapewnienie zgodności podatkowej, a także ograniczenie kosztów i obciążeń administracyjnych¹³⁵.

Należy jednak podkreślić, że system nadzoru horyzontalnego nie jest i nie powinien być traktowany jako rygorystyczne narzędzie zapewniania zgodności podatkowej (ang. *strict compliance tool*)¹³⁶. Pomimo, że zapewnienie zgodności podatkowej uczestników jest jednym z podstawowych celów systemu, środki do jego realizacji pozostają w obszarze meta-regulacji, zachęt i wsparcia podatnika w implementacji ram nadzoru horyzontalnego. System nadzoru horyzontalnego nie jest więc co do zasady wyposażony w środki represyjne względem podatników niezachowujących zgodności (najgroźniejszą sankcją jest usunięcie podatnika z systemu). W tym samym kontekście należy rozumieć stwierdzenie, że bezpośrednim celem wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego nie jest wzrost wpływów budżetowych z tytułu podatków¹³⁷.

W Europie, w chwili obecnej, nadzór horyzontalny lub jego elementy zostały faktycznie zaimplementowane w Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Austrii, Szwecji, Włoszech, Belgii, Irlandii, Norwegii i Słowenii. Poza Europą warto wymienić systemy nadzoru horyzontalnego zaimplementowane w Stanach Zjednoczonych Ameryki, Australii i Kanadzie. Kroki w kierunku wdrożenia podejmują także inne kraje OECD, w tym Chorwacja, Hiszpania, Francja i Polska¹³⁸.

¹³⁴ Opracowanie własne, na podstawie OECD, 2013, *op. cit.*, str. 1-110.

¹³⁵ Szerzej zob. Pross A., *The International Origins of Cooperative Compliance*, OECD International Conference, 2017, str. 3.

¹³⁶ Bronżewska K., *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*, IBFD Doctoral Series, 2016, str. 1-460.

¹³⁷ Zapewnienie wyższego poziomu zgodności podatkowej nie musi się automatycznie przekładać na wzrostu dochodów budżetowych. Dominującą liczbę podatników uczestniczących w systemie będą stanowić podatnicy, którzy już podejmują starania, aby zachować zgodność podatkową, a system będzie zapewniał im wsparcie w tym zakresie. Bronżewska K., 2016, *op. cit.*, str. 17.

¹³⁸ Bronżewska K., *Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polski odpowiednik co-operative compliance*, Przegląd Podatkowy, 2019, str. 17.

System nadzoru horyzontalnego wpisuje się w całości w analizowaną w rozprawie zmianę paradygmatu relacji podatkowej, a jego implementacja w wielu krajach OECD stanowi bezpośrednią konsekwencję tej zmiany. Jest to rozwiązanie podatkowe stanowiące jeden z dolnych poziomów piramidy egzekwowania prawa *Braithwaite'a* – poziom narzuconej samoregulacji. Dodatkowo dominująca większość systemów nadzoru horyzontalnego jest implementowana w postaci meta-regulacji i „miękkiego” prawa.

ROZDZIAŁ 2

2. Narzędzia dla identyfikacji przyczyn analizowanych zmian paradygmatu: ekonomia kosztów transakcyjnych i komparatystyka prawna w obszarze prawa podatkowego

Przedstawione w rozdziale pierwszym koncepcje z obszaru teorii prawa składają się na nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami, jasno wskazując na znaczenie zaufania i współpracy dla zachowania zgodności podatkowej. Pozostawiają one jednak otwartą kwestię przyczyn zmiany tego podejścia. Jak wskazywali *Selznick* i *Nonet* przyczyny rozwoju systemów prawnych i ewolucji ich podstawowych zasad mogą być zróżnicowane i obejmować zarówno powolne kumulatywne zmiany jak i nieliniarne przejścia między kolejnymi rozwiązaniami¹³⁹. Obserwując historię zmiany analizowanego paradygmatu na przykładzie systemów nadzoru horyzontalnego należy stwierdzić, że nie ma ona charakteru rewolucyjnego. Zdaniem autora niniejszej rozprawy, zmiana ta jest wywoływana niemożliwością długoterminowego utrzymywania wysokich kosztów transakcyjnych generowanych przez funkcjonowanie relacji konfrontacyjnych. Tworzy to bodźce dla poszukiwania nowych rozwiązań i ich ewolucyjnego implementowania do systemów podatkowych. Analiza tego zagadnienia wymaga zastosowania metod ekonomicznej analizy prawa, a w szczególności ekonomii kosztów transakcyjnych. Nie jest jednak celowe szacowanie kosztów transakcyjnych rozwiązań podatkowych bez uprzedniego, precyzyjnego zidentyfikowania ich cech. Dlatego zastosowanie w niniejszej rozprawie znajdują też metody komparatystyki prawnej.

2.1. Ekonomia kosztów transakcyjnych w obszarze prawa podatkowego

2.1.1. Pojęcie kosztów transakcyjnych

Ekonomiczna analiza prawa jest interdyscyplinarnym nurtem badawczym prawa¹⁴⁰, analizującym system prawny nie jako zbiór przepisów prawnych, ale jako system ekonomiczny. W tym ujęciu zachowanie podmiotów prawa jest determinowane przez prowadzoną przez nie kalkulację efektywności opartą o „ceny”, czyli korzyści i skutki z

¹³⁹ Nonet P., Selznick P., 1978, *op. cit.*, str. 55.

¹⁴⁰ Istnieją wątpliwości co do statusu naukowego ekonomicznej analizy prawa. O ile spełnia ona definicję nurtu (czyli wiązki poglądów zawierające tezę i wiele twierdzeń podrzędnych) lub szkoły (wspólnota uczonych akceptujących pewne generalne tezy i metody badawcze) o tyle nie można jej zaklasyfikować jako kierunku badawczego (na który składają się uogólnione tezy i metody badawcze pozwalające na zrozumienie istoty systemów gospodarczych, tendencji ich rozwoju i losów doktryn ekonomicznych). Szerzej zob. Bełdowski J., Metelska-Szaniawska K., *Law & Economics – geneza i charakterystyka ekonomicznej analizy prawa*, Bank i Kredyt, nr. 10, 2007, str. 51.

określonego działania¹⁴¹. Ekonomiczna analiza prawa obejmuje trzy kluczowe koncepcje: racjonalności wyboru, kosztów transakcyjnych oraz twierdzenie *Coase'a* (ang. *Coase theorem*)¹⁴².

Teoria racjonalnego wyboru jest pojęciem pochodzącym z obszaru ekonomii, ale znajduje zastosowanie również w naukach społecznych. W ujęciu nieformalnym wybór uznaje się za racjonalny, gdy jest zamierzony i spójny, a co za tym idzie podejmujący wcześniej go przemyślał i może uzasadnić, że środki mające służyć do realizacji określonych celów zostały dobrane rozsądnie z punktu widzenia osiągnięcia tych celów. W ujęciu formalnym racjonalny wybór oznacza dokonywanie wyborów z myślą o realizacji własnych interesów polegających na maksymalizacji bogactwa w ujęciu pieniężnym. W odniesieniu do analizy systemów prawnych model racjonalnego wyboru wykorzystywany jest do opisu i przewidywania wyboru między normami prawnymi. W tym ujęciu normom przypisać można ceny/koszty zastosowania się do nich, co umożliwia przewidywanie zachowania podmiotów prawa w sposób analogiczny jak przy przewidywaniu decyzji rynkowych¹⁴³. Koszty związane z podejmowaniem racjonalnych decyzji stanowią element kosztów transakcyjnych.

Pojęcie kosztów transakcyjnych zostało wprowadzone do ekonomii po raz pierwszy przez *Scitovsky'ego* w artykule z 1940 roku dotyczącym badań nad przyczynami posiadania gotówki w społeczeństwie¹⁴⁴. Koszty transakcyjne w tym ujęciu obejmowały jednak wyłącznie koszty związane z wymianą aktywów płynnych na mniej płynne. *Marschak* rozszerzył znaczenie tego pojęcia o inne typy wydatków związanych z obrotem gospodarczym, w szczególności koszty przetwarzania informacji¹⁴⁵. Kluczową rolę w

¹⁴¹ Przykładowo pozostawanie w zgodzie z przepisami podatkowymi będzie zależało od kosztów podatkowych prawidłowej kalkulacji zobowiązania podatkowego oraz „ceny nieposłuszeństwa” czyli spodziewanej kary za nieprawidłową jego kalkulację.

¹⁴² Beldowski J., Metelska-Szaniawska K., *op. cit.*, str. 54.

¹⁴³ Należy zauważyć, że teoria racjonalnego wyboru podlega krytyce zarówno na poziomie teoretycznym jak i w wyniku badań empirycznych. Zwraca się uwagę na zmienność preferencji w czasie, istnienie nieuświadomionych preferencji, a także niejednorodność wyceniania preferencji przez tę samą jednostkę w różnych sytuacjach. Jednak wobec braku spójnej alternatywnej teorii zachowań ludzkich w warunkach ograniczonych zasobów, a także wobec jej statystycznej sprawdzalności, teoria racjonalnego wyboru pozostaje jednym z fundamentów analizy ekonomicznej. *Ibidem*, str. 56.

¹⁴⁴ Scitovsky T., *A study of interest and capital*, *Economica*, New Series, Vol. 7, 1940, str. 294.

¹⁴⁵ Koncepcja istnienia przeszkód dla naturalnej wymiany handlowej była analizowana wcześniej, w szczególności w pracach *Mengera* i *Marshalla*, którzy wskazywali na istnienie naturalnego „tarcia” (ang. *frictions*). Wskazuje się również na obecność tej koncepcji w pracach *Arystotelesa*, *Smitha* i *Milla*, a także w pracach z obszaru ekonomii monetarnej. Przykładowo *Hick* twierdził, że wyjaśnieniem fenomenu utrzymywania majątku w postaci gotówki jest konieczność ponoszenia kosztów związanych z transferem aktywów (opłat, podatków, prowizji, itd.). Szerzej zob. Hardt Ł., *Ekonomia kosztów transakcyjnych – geneza i kierunki rozwoju*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2009, str. 8-19.

tworzeniu koncepcji kosztów transakcyjnych (pomimo braku użycia tego pojęcia) przypisuje się jednak Coase'owi, który w artykule „*The Nature of the Firm*”, zwrócił uwagę na istnienie kosztów używania mechanizmu cenowego, towarzyszące przenoszeniu praw własności. Koszty transakcyjne w ujęciu Coase'a stanowią faktyczne i powszechnie występujące koszty gospodarcze wynikające ze specyfiki działalności społecznej człowieka¹⁴⁶. Do czasów Coase'a akceptowana była powszechnie teza o możliwości przyjęcia w analizie ekonomicznej zerowych kosztów transakcyjnych, a tym samym wybór między organizacją rynkową, a organizacją przez przedsiębiorstwo nie dawał się wytłumaczyć przez analizę warunków ekonomicznych¹⁴⁷. Coase postrzegał przedsiębiorstwo i rynek jako alternatywne, bynajmniej nie narzucone, metody koordynowania produkcji i sugerował istnienie mechanizmu determinującego wybór między tymi alternatywami. Dowodził, że analiza pomijająca istnienie kosztów transakcyjnych nie daje właściwych rezultatów, nie tłumacząc zachowania podmiotów gospodarczych¹⁴⁸. Jednocześnie pomimo tak wyraźnego podkreślenia znaczenia kosztów transakcyjnych w analizie decyzji rynkowych, Coase nie podjął w „*The Nature of the Firm*” próby operacjonalizacji tego postulatu. Lukę tę wypełnili dopiero Arrow i Williamson. Ten pierwszy wychodząc od koncepcji zawodności rynku (ang. *market failure*)¹⁴⁹ twierdził, że koszty transakcyjne to koszty funkcjonowania rynku (ang. *costs of running the economic system*), które po przekroczeniu krytycznej wartości doprowadzą

¹⁴⁶ Coase twierdził, że przedsiębiorstwo jest odbiciem stosunków cenowych panujących na rynku. Ponieważ wykorzystanie zasobów do jednego celu uniemożliwia ich przeznaczenie na inne potrzeby konieczne jest zidentyfikowanie faktycznych kosztów ich zużycia (które zastępowałyby mechanizm cenowy dla tych zasobów na rynku). Koszty te mogą być zdaniem Coase'a określane z wykorzystaniem mechanizmów księgowych, co najwyraźniej można zaobserwować w jego późniejszych pracach, np. Coase R., *Accounting and the Theory of the Firm*, *Journal of Accounting and Economics*, 1990, str. 3–13.

¹⁴⁷ Przykładowo Walras, mając świadomość istnienia ograniczeń wymiany rynkowej, jednak postulując możliwość ich pominięcia w analizie, pisał „*możemy zakładać, że rynki są doskonale konkurencyjne, tak jak w czystej mechanice zakładamy, że maszyny są w doskonałym stopniu pozbawione tarcia*” Blaug M., *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, PWN, Warszawa 2000, str. 593. Teza ta była powszechna jeszcze przez wiele lat po zaproponowaniu przez Coase'a analizy ekonomicznej uwzględniającej niezerowe koszty transakcyjne. Szerzej zob. Demsetz H., *The structure of ownership and the theory of the firm*, *Journal of Law and Economics*, t. 26, nr 2, 1983, str. 388.

¹⁴⁸ W późniejszych pracach Coase dowodził, że w świecie pozbawionym kosztów transakcyjnych, negocjacje między stronami transakcji trwałyby tak długo aż wynik transakcji byłby efektywny (niezależnie od początkowej alokacji zasobów). Fakt, że rzeczywistość gospodarcza wygląda odmiennie dowodzi, że koszty transakcyjne istnieją i wpływają silnie na kształt stosunków gospodarczych, Coase R.H., *The institutional structure of production*, *American Economic Review*, t. 82, nr 4, 1992, str. 717.

¹⁴⁹ Rozszerzającą definicję kosztów transakcyjnych proponuje North, twierdząc że są to koszty mierzenia: pozyskiwania informacji o produkcie, o kliencie, o dostawcy, o cechach towaru, Szerzej zob. Lissowska M., *Instytucje gospodarki rynkowej w Polsce*, Wydawnictwo C.H. Beck, 2008, str. 39. Istotne dla rozwoju pojęcia kosztów transakcyjnych były także prace Demsetza, który zaliczał do tej grupy wszelkie koszty związane z transferem praw własności. Szerzej zob. Hardt Ł., *op. cit.*, str. 75.

do sytuacji, w której dalsze funkcjonowanie rynku będzie niemożliwe¹⁵⁰. Wyróżnia trzy typy kosztów transakcyjnych: koszty wykluczenia (ang. *exclusion costs*), koszty komunikacji i zdobywania informacji (ang. *communication and information*) oraz występujące tylko w specyficznych przypadkach koszty nierównowagi (ang. *disequilibrium costs*)¹⁵¹. Koszty te funkcjonują na rynku i wpływają na ceny towarów, stanowiąc element decydujący o poziomej integracji funkcji gospodarczych. Jeżeli koszty transakcyjne w danym obszarze są wysokie podmioty rynkowe będą skłonne do pionowej integracji celem ich obniżenia¹⁵².

W ramach definicji zaproponowanej przez Arrowa swoją koncepcję rozwinął Williamson, uważany za twórcę kompleksowej teorii kosztów transakcyjnych. Jego zdaniem, ekonomia kosztów transakcyjnych to „interdyscyplinarne podejście, które łączy ekonomię z wybranymi aspektami teorii organizacji i nakłada się istotnie na [badania] z zakresu prawa kontraktowego”¹⁵³. Williamson poddał krytyce podejście do kosztów transakcyjnych proponowane przez Coase’a, podkreślając w szczególności brak w jego pracach wyjaśnienia przyczyn powstawania kosztów transakcyjnych¹⁵⁴ i zaproponował ramy teoretyczne dla takiego wyjaśnienia. Williamson twierdził, że koszty transakcyjne należy rozumieć jako koszty zabezpieczania kontraktu przed jego zawarciem (*ex ante*) oraz egzekwowania wykonania umowy (*ex post*)¹⁵⁵. Na ich powstawanie mają istotny wpływ czynniki ludzkie (oportunizm oraz ograniczona racjonalność) oraz czynniki otoczenia (niepewność, złożoność oraz ograniczoność zasobów). Prace Williamsona miały na celu jak największą operacjonalizację koncepcji kosztów transakcyjnych, a więc umożliwienie jej powszechnego wykorzystania do podejmowania decyzji gospodarczych. Osiągnięcie operacjonalizacji kosztów transakcyjnych dla konkretnej

¹⁵⁰ Arrow, K., *The Organization of Economic Activity: Issues Pertinent to the Choice of Market versus Non-market Allocation*, US Joint Economics Committee, 1969, str. 47-56.

¹⁵¹ Koszty wykluczenia to koszty ponoszone przez rynek aby wykluczyć z konsumpcji podmioty, które nie go nie nabyły, definicję tą Arrow przyjął za *Musegravem*. Koszty nierównowagi pojawiają się w przypadku gdy w wyniku działania zewnętrznych sił nie jest możliwe doprowadzenie rynku do równowagi (np. w przypadku stosowania cen administracyjnych). Szerzej zob. Arrow K., *op. cit.*, str. 12.

¹⁵² Alternatywnie mogą zostać podjęte działania publiczne mające na celu obniżenie tych kosztów poprzez np. wprowadzenie centralnej alokacji zasobów, zmiany zasad opodatkowania, lub wprowadzenie regulacji prawnych. Niezależnie od rozwiązania Arrow zwraca uwagę, że koszty koordynacji/egzekwowania prawa mogą być wyższe niż koszty transakcyjne. *Ibidem*, str. 13.

¹⁵³ Williamson O., *Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual Relations*, Journal of Law and Economics, 1979, str. 261.

¹⁵⁴ Williamson, O. *Markets and Hierarchies: Some Elementary Considerations*, The American Economic Review, 1973, str. 316-325.

¹⁵⁵ Williamson O., *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu. Firmy, rynki, relacje kontraktowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, 1998, str. 33.

analizowanej sytuacji miało obejmować identyfikację założeń co do zachowań aktorów biorących udział w transakcji (ang. *behavioral assumptions*), podział transakcji na fragmenty możliwe do analizy (ang. *basic unit of analysis*) oraz zaproponowanie alternatywnych scenariuszy dla transakcji pozwalających na identyfikację różnic w kosztach transakcyjnych¹⁵⁶. W tym postulatcie ujawnia się kluczowa różnica pomiędzy wczesnymi poglądami *Coase'a i Williamsona*. Podczas gdy pierwszy traktuje koszty transakcyjne w kategoriach kosztów realnych, drugi podchodzi do nich jako do narzędzia analitycznego¹⁵⁷.

Analizując historię rozwoju ekonomii kosztów transakcyjnych, *Hardt* wyróżnia trzy obszary badawcze ekonomii kosztów transakcyjnych – dziedzinę wymiany, dziedzinę zarządzania oraz dziedzinę mierzenia¹⁵⁸. Dziedzina wymiany dotyczy kosztów transakcyjnych wymiany rynkowej i stanowi podstawę rozwoju tego kierunku, sięgając korzeniami prac *Arystotelesa, Smitha i Milla*. Merytoryczne sformowanie się tej dziedziny wiąże się z badaniami *Hicksa*, które odchodzą od powszechnego wcześniej pojęcia „tarcia” utrudniającego wymianę handlową w kierunku identyfikacji kosztów takiej wymiany. To w tej dziedzinie pojawia się po raz pierwszy pojęcie „kosztów transakcyjnych”, w niej znajduje ono także pierwszą formalną definicję w pracach *Demsetza*¹⁵⁹. Dziedzina zarządzania dotyczy wewnętrznej organizacji podmiotów gospodarczych i relacji między nimi. Najpierw *Coase*, a następnie *Arrow* i *Williamson* przenieśli analizę z poziomu rynku, w „głąb” podmiotów gospodarczych identyfikując wpływ organizacji, systemu prawnego i czynników zewnętrznych na formowanie się i trwanie podmiotów i kontraktów¹⁶⁰. Przemyślenia *Coase* co do przyczyn integracji

¹⁵⁶ Szerzej w zakresie komparatystycznej metody szacowania kosztów transakcyjnych *Williamsona* zob. rozdział 4.2

¹⁵⁷ Pomimo różnic w poglądach i sporów co do metody i celu analizy kosztów transakcyjnych, *Coase* docenił wkład *Williamsona*, twierdząc, że jest on twórcą ekonomii kosztów transakcyjnych. *Coase R. H. The Nature of the Firm. Origins, Evolution, and Development*, Oxford University Press, Oxford, 1993, str. 61–74. Szerzej w zakresie sporów badawczych między *Coasem*, a *Williamsonem* zob. *Mikami M., Methodological Divergence between Coase and Williamson in the History of Transaction Cost Economics*, *Economic Journal of Hokkaido University*, 2011, str. 51.

¹⁵⁸ *Hardt L., op. cit.* str. 26.

¹⁵⁹ Istotny wkład w ekonomię kosztów transakcyjnych w dziedzinie wymiany ma też *Coase*. Co prawda jego pierwsze prace, w tym w szczególności *The Nature of the Firm* stanowią wyraźne fundamenty dla dziedziny zarządzania, jednak *The Problem of the Social Cost* wprowadza rozważania *Coase'a* na grunt dziedziny wymiany rozpoczynając rozważania o możliwości zastosowania rynkowych mechanizmów do rozwiązywania rozbieżności pomiędzy produktem prywatnym, a publicznym. *Ibidem*, str. 94.

¹⁶⁰ Bogaty dorobek ekonomii kosztów transakcyjnych w tym zakresie dotyczy poszukiwania optymalnej wielkości przedsiębiorstwa pozwalającej na optymalizację kosztów transakcyjnych. Warto w tym miejscu wskazać na badania *Kaldora* opisujące relację pomiędzy wielkością przedsiębiorstwa, a kosztami nadzoru, a także *Robinsona* w zakresie relacji wielkości przedsiębiorstwa do poziomu skomplikowania decyzji adaptacyjnych na rynku (decyzji co do dostosowania technologii i wielkości produkcji do wymagań rynku).

pienowej na rynku, zbiegły się w czasie z koncepcją *Hayeka* co do traktowania cen jako mechanizmu przenoszenia informacji¹⁶¹. Na tej bazie *Marschak*, a następnie *Hymer* stworzyli model opisujący koszty funkcjonowania mechanizmu cenowego, a *Stigler* rozwinął teorię poszukiwań (ang. *search theory*), operacjonalizując tym samym dziedzinę zarządzania ekonomii kosztów transakcyjnych¹⁶². W tym obszarze rozwijał swoje koncepcje także *Williamson*. Dziedzina mierzenia analizuje koszty funkcjonowania firmy, z dużą dokładnością skupiając się na kosztach relacji podmiotów wewnątrz organizacji, kosztach planowania, nadzoru oraz kosztach pracy zespołowej. Ta dziedzina wiąże się więc ściśle z relacją agencyjną. *Hardt* włącza do tego obszaru także wyzwania związane z mierzeniem charakterystyki dóbr¹⁶³.

Jak wynika z powyższych rozważań pojęcie kosztów transakcyjnych ewoluowało w czasie. Pojęcie to, pierwotnie rozumiane przez *Scitovsky'ego* jako koszty transferu aktywów, zostało następnie rozszerzone przez *Marschaka* o koszty poszukiwania i przewarzenia informacji oraz przez *Stiglera* w zakresie kosztów poszukiwania produktów na rynku. Kolejne rozszerzenie znaczenia pojęciowego kosztów transakcyjnych zaproponował *Demsetz*, dodając do katalogu tych kosztów, koszty ustanowienia i ochrony własności¹⁶⁴. Natomiast prace *Arrowa*, *Coase'a* i *Williamsona*, wzbogacały pojęcie kosztów transakcyjnych, włączając w nie koszty zawarcia i zabezpieczenia kontraktu, a także koszty administracyjne związane z funkcjonowaniem podmiotów na rynku.

Szerzej zob. odpowiednio: Kaldor N. *The Equilibrium of the Firm*, *The Economic Journal*, 1934, str. 60–76 oraz Robinson A., *The Problem of Management and the Size of the Firms*, *Economic Journal*, 1934, str. 242–257.

¹⁶¹ *Hayek* nie zakładał, że mechanizm ten może zostać zastosowany do wyjaśnienia zjawiska powstawania firm. Jego badania stanowiły próbę wyjaśnienia różnic w efektywności funkcjonowania pomiędzy gospodarką centralnie planowaną, a rynkiem. Wyjaśnieniem tym jest dla *Hayeka* brak w systemie centralnie planowanym kanału przekazywania informacji przez mechanizm cenowy, a tym samym ciągły brak optymalnej alokacji zasobów. Czysty mechanizm rynkowy może jednak także generować nieefektywności ponieważ informacja niesiona przez ceny może nie być precyzyjna i jednakowo dostępna. W efekcie przewagę mogą uzyskać „wyspy centralnego planowania” – przedsiębiorstwa. Szerzej zob. Foss N. J., *‘Coase vs. Hayek’: Economic Organization and the Knowledge Economy*, *International Journal of the Economics of Business*, 2002, str. 9–35.

¹⁶² Teoria poszukiwań opisuje koszty transakcyjne jako zasoby zużywane na poszukiwania produktów na rynku Szerzej zob. *Stigler G. J.*, *The Economics of Information*, *Journal of Political Economy*, 1961, str. 218.

¹⁶³ *Hardt Ł.*, *op. cit.* str. 47-194.

¹⁶⁴ *Demsetz H.* *The Cost of Transacting*, *Quarterly Journal of Economics*, 1968, str. 48–51. Szerzej w zakresie zmiany znaczenia pojęcia kosztów transakcyjnych zob. *Klaes M.* *Between the Scylla of Conceptual and the Charybdis of Institutional History of Economics*, *Journal of the History of Economic Thought*, 2001, str. 153–179.

Nieco odmienną klasyfikację grup kosztów transakcyjnych opisuje *Zbroińska*, wyróżniając trzy ich kategorie – koszty rynkowe, koszty managerskie oraz koszty publiczne. Koszty rynkowe to koszty pozyskiwania informacji o towarach i usługach, koszty negocjacji, czy też „zabezpieczenia” kontraktu. Koszty managerskie obejmują koszty wynikające z hierarchicznej struktury organizacji (a więc koszty relacji przełożony-podwładny, koszty agencyjne). Koszty publiczne wreszcie są związane ze stykiem sektora gospodarczego z sektorem publicznym i obejmuje między innymi funkcjonowanie systemu podatkowego¹⁶⁵.

Ostatni kluczowy element ekonomicznej analizy prawa to twierdzenie *Coase’a*, które stanowi, iż „wstępny podział praw jest zawsze możliwy do zmiany w drodze transakcji rynkowych. Oczywiście, jeżeli transakcje rynkowe są bezkosztowe, tego rodzaju zmiana nastąpi zawsze, o ile będzie prowadziła do zwiększenia wartości produkcji”¹⁶⁶. Przyjmując, że koszty funkcjonowania systemu podatkowego po stronie podatników i organów administracji skarbowej stanowią koszty transakcyjne w rozumieniu *Coase’a*, twierdzenie to prowadzi do konkluzji, że wysoki poziom kosztów transakcyjnych będzie skłaniał podmioty do poszukiwania bardziej optymalnych form dla funkcjonowania systemu podatkowego.

2.1.2. Koszty transakcyjne a nowa ekonomia instytucjonalna

Niezależnie od coraz szerszego zakresu badań zarówno teoretycznych jak i empirycznych w zakresie kosztów transakcyjnych pozostają one wciąż często nieuświadomiane i pomijane analizach ekonomicznych. Wynika to z ich pośredniego charakteru i trudności w kwantyfikacji. Sam *Williamson* uważał początkowo zaliczenie ekonomii kosztów transakcyjnych do teorii ekonomii za problematyczne ze względu na fakt, że skupia się ona na analizie poziomu mikro i wymaga stosowania interdyscyplinarnych narzędzi badawczych¹⁶⁷. Odpowiedzią na te wyzwania było powiązanie analizy kosztów transakcyjnych z instytucjonalnym podejściem do ekonomii. Pozwoliło to na kolejne

¹⁶⁵ Zbroińska B., *Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego*, Gospodarka Narodowa nr 11-12, 2009, str. 101.

¹⁶⁶ Coase R. *The Problem of Social Cost*, Journal of Law and Economics, 1960, str. 1-44.

¹⁶⁷ Williamson O., 1973, *op. cit.*, str. 248. Problem połączenia modeli równowagi makroekonomicznej z wnioskami z badań mikroekonomicznych zajmowały teoretyków ekonomii od czasów II wojny światowej do lat 70 XX wieku (były to próby sformułowania tak zwanej podstawy mikroekonomicznej dla makroekonomii). Pomimo udowodnienia przez *Sonnenscheina*, a później *Mantela* braku możliwości stworzenia takiej jednolitej teorii, próby te otworzyły drogę do włączenia ekonomii kosztów transakcyjnych do modeli makroekonomicznych – poczynając od modelu równowagi ogólnej *Arrowa* i *Debreu*. Szerzej zob. Hardt Ł., *op. cit.*, str. 209.

rozszerzenie i doprecyzowanie dotychczasowego rozumienia pojęcia kosztów transakcyjnych.

Nowa ekonomia instytucjonalna jest kierunkiem w naukach ekonomicznych kompleksowo wyjaśniającym znaczenie instytucji dla rynku i podmiotów rynkowych. Instytucje w tym ujęciu są rozumiane jako zbiory norm formalnych i nieformalnych¹⁶⁸. Normy formalne to nakazy, zakazy, przyzwolenia wprowadzane do systemu prawnego poprzez źródła prawa. Łamanie norm formalnych jest najczęściej zagrożone sankcjami. Normy nieformalne natomiast to utrwalone zwyczaje zakorzenione w kulturze, tradycji lub religii. Ich przekroczenie jest oceniane w kategoriach etycznych. Głównym celem instytucji jest natomiast regulowanie życia społecznego i gospodarczego. W tym świetle stanowią one jeden z podstawowych czynników kształtowania kosztów transakcyjnych w gospodarce¹⁶⁹.

Williamson wyróżnia cztery poziomy analizy instytucji. Pierwszy z nich obejmuje zakorzenione w kulturze zwyczaje i tradycje, drugi zasady tworzące środowisko instytucjonalne (np. system prawny czy system podatkowy). Poziom trzeci obejmuje konkretne zasady zarządzania i kontraktowania wpływające w sposób bezpośredni na organizację podmiotów gospodarczych. Poziom czwarty dotyczy czynników wpływających na zamiany cen produktów¹⁷⁰. Powiązanie kosztów transakcyjnych z funkcjonowaniem instytucji ściśle wiąże się z tym podziałem. Instytucje poziomu drugiego i trzeciego wpływają na koszty transakcyjne bezpośrednio, poprzez zmianę warunków na rynku i tym kalkulacji opłacalności podejmowania działań gospodarczych.

¹⁶⁸ Jest to rozumienie różne od potocznego rozumienia tego pojęcia jako organizacji, podmiotu, najczęściej ze sfery publicznej. Według *Northa*, instytucje definiowane są jako „ograniczenia, reguły stworzone przez człowieka, normujące ludzkie działania dzięki czemu świat jest bardziej przewidywalny”, *Klimczak B., Uwagi o powiązaniach między standardową ekonomią i nową ekonomią instytucjonalną*, Nowa ekonomia instytucjonalna. Aspekty teoretyczne i praktyczne, 2005, str. 16.

¹⁶⁹ *Coase* wskazywał, że: „produktywność gospodarki zależy od specjalizacji, która jest jednak wtedy możliwa, gdy strony mogą prowadzić wymianę. Im mniejsze wydatki związane z wymianą (koszty transakcyjne, jak zwykle się je nazywać), tym możliwy staje się większy stopień specjalizacji, a tym samym rośnie produktywność gospodarki [...]. Jednakże poziom kosztów transakcyjnych zależy od instytucji w danym państwie, jego systemu prawnego, politycznego, a także kultury. Dlatego musimy zająć się wpływem tych instytucji na koszty transakcyjne”. *Coase R. H., Message from Ronald Coase*, Newsletter of the International Society for New Institutional Economics, vol. 1, 1998, str. 3.

¹⁷⁰ W tym miejscu należy zauważyć, że instytucje w rozumieniu nowej ekonomii instytucjonalnej nie są jednak stałe, ale podlegają ewolucji (a w niektórych przypadkach także rewolucji). *Williamson* podkreślał, że cykl życia instytucji pierwszego poziomu może sięgać nawet 1000 lat. Instytucje poziomu drugiego zmieniają się szybciej jednak wprowadzanie ich w postaci działań administracyjnych nadal utrzymuje cykl życia tych instytucji na poziomie 10 – 100 lat. Instytucje poziomu trzeciego zmieniają się w okresach ok. 10 letnich, natomiast instytucje poziomu czwartego podlegają ciągłym zmianom. *Williamson O. E., The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead*, Journal of Economic Literature, vol. 38(3), 2000, str. 595–613.

Instytucje poziomu pierwszego mają pośredni wpływ na koszty transakcyjne wpływając na takie zmienne jak zaufanie czy skłonność do inwestycji¹⁷¹. W zakresie analizy wpływu zmiany instytucji na koszty transakcyjne wartościową klasyfikację przedstawia też *Martens* w zakresie podziału kosztów transakcyjnych na koszty *ex-ante* oraz *ex-post*. Koszty *ex-ante* to koszty ponoszone przez realizacją transakcji w celu jej zabezpieczenia. Koszty *ex-post* to w dominującej większości koszty potencjalne – ponoszone wyłącznie w przypadku, gdy wystąpią nieprawidłowości w wykonaniu transakcji (np. konieczność wypłacenia kary umownej). Ma to o tyle istotne znaczenie, że zmiana instytucji może wpływać na zamianę kosztów transakcyjnych zarówno poprzez zmianę ich wartości, jak i poprzez przesunięcie tej wartości pomiędzy kosztami *ex-ante* i *ex post*.

2.1.3. Szacowanie kosztów transakcyjnych

Pomimo powszechności przekonania o istotnym wpływie kosztów transakcyjnych na efektywność gospodarki i rynku, wyzwaniem pozostaje opracowanie właściwej metody ich mierzenia¹⁷². Istnieje wprawdzie wiele propozycji metod pomiaru kosztów transakcyjnych¹⁷³ jednak brak jest pomiędzy nimi spójności. Większość z nich ma również charakter statyczny, co dodatkowo utrudnia prowadzenie badań porównawczych¹⁷⁴. W efekcie ani ekonomiczna analiza prawa, ani nowa ekonomia instytucjonalna nie wypracowały jeszcze pojedynczej, rekomendowanej metody (lub zbioru metod), które mogłyby być stosowane do szacowania poziomu kosztów transakcyjnych.

Próby oszacowania kosztów transakcyjnych są jednak podejmowane w sposób systematyczny¹⁷⁵. Jak wskazują *Boerner* i *Macher* na prawie dwa i pół tysiąca

¹⁷¹ *Hardt* przytacza za *Milgromem* przykład średniowiecznych spisów kupców, które istotnie obniżały koszt poszukiwania kontrahentów na danym obszarze. *Hardt* Ł., *op. cit.*, str. 228.

¹⁷² *Plichta* J., *Pomiar kosztów transakcyjnych różne podejścia i perspektywa badawcza*, *Ekonomista*, 2019, str. 291.

¹⁷³ *Wang* na podstawie analizy literatury wyróżnia siedem typów badań kosztów transakcyjnych, a mianowicie: badania kosztów transakcji na rynkach finansowych, – badania kosztów organizacji i relacji międzyorganizacyjnych, badania sektorów transakcyjnych, badania nierynkowych kosztów transakcyjnych, badania kosztów transakcyjnych związanych z oddziaływaniem środowiska naturalnego i działania instytucji publicznych w relacjach społecznych, badania dotyczące składników matrycy instytucjonalnej i elementów wpływających na społeczne koszty transakcyjne bazujące na kapitale społecznym, zaufaniu, korupcji itd., badania dotyczące międzykulturowych zachowań biznesowych w relacjach agencji i rynkowych procesach transakcyjnych, np. negocjacje. Szerzej *Wang*. N., *Measuring Transaction Costs An Incomplete Survey*, *The Ronald Coase Institute*, 2003, str. 2.

¹⁷⁴ *Plichta* J., *op. cit.*, str. 292.

¹⁷⁵ Pomiar kosztów transakcyjnych nie jest przedmiotem badań wyłącznie ekonomicznej analizy prawa i nowej ekonomii instytucjonalnej, ale także nauki o zarządzaniu. W tym drugim obszarze prowadzona jest dominująca liczba badań empirycznych. Ze względu na zbliżony przedmiot analizy, zdaniem autora

zidentyfikowanych prac naukowych w zakresie kosztów transakcyjnych około sześciuset jest poświęconych badaniom empirycznym w różnych obszarach gospodarki¹⁷⁶. Badania te można podzielić na grupy obejmujące pomiary ilościowe w skali mikro¹⁷⁷, pomiary ilościowe w skali makro¹⁷⁸, pomiary oparte o koszty marginalne, pomiary porównawcze¹⁷⁹ oraz pomiary jakościowe.

Pomiary ilościowe w skali mikro zakładają, że koszty transakcyjne mogą zostać zidentyfikowane jako narzut kosztów ogólnych na koszty bezpośredni produkcji. Pozwala to na wykorzystanie powszechnie stosowanych metod rachunkowości zarządczej do identyfikacji tych kosztów. W skali mikro koszty transakcyjne są więc identyfikowane jako koszty koordynacji i organizacji pojedynczej jednostki gospodarczej i dotyczą głównie stanowisk transakcyjnych, odpowiedzialnych za podejmowanie decyzji o alokacji zasobów¹⁸⁰. Metody ilościowe w skali mikro mierzą się z szeregiem wyzwań. Dotyczą one właściwego odseparowania kosztów produkcyjnych od kosztów transakcyjnych, zapewnienia porównywalności analizy między podmiotami oraz rozszerzenia wniosków z analizy na większe grupy podmiotów.

Odpowiedzią na te wyzwania powstał program badawczy *Northa*, który prowadzony był w latach 80. XX. wieku, który stawiał sobie za cel zidentyfikowanie i oszacowanie kosztów transakcyjnych w całej gospodarce amerykańskiej. W ramach tego podejścia dokonano podziału gospodarki na dwa sektory – produkcyjny i transakcyjny¹⁸¹. Dodatkowo w ramach sektora produkcyjnego wydzielono grupę osób pełniących rolę transakcyjne (managerów, handlowców, księgowych, itd.). Za koszty transakcyjne uznano wszystkie wynagrodzenia wypłacane w sektorze transakcyjnym oraz osobom pełniącym rolę transakcyjne w sektorze produkcyjnym¹⁸². Nurt badań ilościowych w

rozprawy uzasadnione jest uwzględnienie wyników tych badań w procesie oceny wpływu wartości kosztów transakcyjnych na zamianę paradygmatu relacji organów skarbowych i podatników.

¹⁷⁶ Szczegółową analizę tego zagadnienia ze wskazaniem obszarów badawczych oraz przykładów realizowanych w nich badań prezentuje Plichta w: Plichta J., *op. cit.*, str. 294.

¹⁷⁷ Szerzej zob. Mandewirth S.O., *Transaktionskosten von Handelskooperationen [tłumaczenie własne]*, Physica Verlag, Heidelberg 1997, str. 1-223.

¹⁷⁸ Szerzej zob. Wallis J.J., North D.C., *Measuring the Transaction Sector in the American Economy, 1870–1970, Long-term Factors in American Economic Growth*, University of Chicago Press, Chicago 1986, str. 95-162.

¹⁷⁹ Szerzej zob. Williamson O., *Comparative Economic Organization: The Analysis of Discrete Structural Alternatives*, Administrative Science Quarterly, 1991, str. 2.

¹⁸⁰ Plichta J., *op. cit.*, str. 297.

¹⁸¹ Sektor transakcyjny obejmował działalność pośredniczą, a więc instytucje finansowe, podmioty doradcze i handlowe. W wielu badaniach w ramach sektora transakcyjnego ujmuje się także całość kosztów administracji publicznej. Szerzej zob. Wallis J.J., North D.C., *op. cit.*, str. 113.

¹⁸² W zależności od badania koszty transakcyjne w takim ujęciu sięgają od 40 do 70 proc. PKB kraju. Przykładowo w Niemczech oszacowano wartość kosztów transakcyjnych na ok. 67 proc., w USA koszty

skali makro zapoczątkowanych przez program badawczy *Northa* pozostaje do dzisiaj istotnym kierunkiem badań zarówno ze względu na istotność identyfikacji kosztów transakcyjnych w gospodarkach jak i względną łatwość pozyskania danych sektorowych. Należy mieć jednak na uwadze, że ta metoda identyfikacji, jest metodą zagregowaną i opartą o branżowy podział kosztów (a nie podział rodzajowy). W efekcie nie umożliwia określenia rodzaju kosztów transakcyjnych i tym samym utrudnione jest wyciąganie wniosków analitycznych.

Uzupełnieniem metod ilościowych jest model mierzenia kosztów transakcyjnych w ujęciu marginalnym. Model ten zakłada, że wartość każdego dostarczonego konsumentom produktu składa się z faktycznej wartości produkcyjnej oraz wartości transakcyjnej. Wraz ze wzrostem produkcji marginalne koszty transakcyjne powinny więc ulegać obniżeniu. Możliwa jest identyfikacja kształtu krzywej marginalnych kosztów transakcyjnych w przedsiębiorstwie i na tej podstawie określenie ich udziału w całości kosztów. Pomimo znacznego uproszczenia model ten zwraca uwagę na istotne elementy mające wpływ na wartość kosztów transakcyjnych, w tym:

- efektu uczenia się i korzyści skali działania,
- zwrotu w czasie z inwestycji w specyficzne aktywa,
- zmian jakościowych w procesach tworzenia wartości,
- wpływu środowiska transakcji i otoczenia instytucjonalnego¹⁸³.

Opisane powyżej metody ilościowego pomiaru kosztów transakcyjnych zostały skrytykowane przez *Williamsona*¹⁸⁴. W odpowiedzi przedstawił on koncepcję, zgodnie z którą wpływ kosztów transakcyjnych na podmioty gospodarcze powinien być interpretowany nie według kosztów absolutnych, ale w porównaniu z innymi, alternatywnymi możliwościami organizacji danej transakcji. Możliwe jest zidentyfikowanie czynników (np. niepewności, częstotliwości transakcji, nastawienia organizacji), które wpływają na faktyczną organizację transakcji, a następnie określenie alternatywnych metod takiej organizacji i ich korzyści i kosztów. W efekcie możliwe jest

transakcyjne są szacowane na ok. 55 proc., a w Polsce na ok. 50 proc. PKB. Szerzej zob. Plich J., *op. cit.*, str. 299.

¹⁸³ Szerzej zob. Plich J., *op. cit.*, str. 302.

¹⁸⁴ Krytyka ta opierała się na zastrzeżeniach co do możliwości dokonywania pomiarów bezpośrednich kosztów transakcyjnych zarówno w obszarze organizacji takich pomiarów jak i wiarygodności uzyskiwanych wyników. Szerzej zob. Williamson O., 1991, *op. cit.*, str. 36.

uszeregowanie rozwiązań względem poziomu optymalności i oszacowanie wpływu czynników na zmiany kosztów transakcyjnych¹⁸⁵.

Postulowana przez *Williamsona* analiza komparatystyczna kosztów transakcyjnych pomimo licznych zalet i bogatego dorobku empirycznego¹⁸⁶ stoi jednak wobec wyzwań metodologicznych, które utrudniają powszechne stosowanie tej metody. W pierwszej kolejności należy wymienić konieczność dokonywania licznych uproszczeń w fazie identyfikacji czynników wpływających na transakcję. Otoczenie gospodarcze, społeczne i prawne tworzy zbyt istotną liczbę bodźców dla organizacji transakcji, aby sens miała ich kompletna analiza. Przyjmowane uproszczenia z jednej strony umożliwiają wyciągnięcie z analizy wniosków, z drugiej jednak mogą prowadzić do błędnych interpretacji i pominięcia znaczących elementów. Analiza komparatystyczna kosztów transakcyjnych jest w szczególności podatna na błędy polegające na pominięciu tak zwanych „czynników ukrytych”, które są pochodną wzajemnych zależności między pozostałymi czynnikami¹⁸⁷. Wbrew swojej nazwie analiza komparatystyczna kosztów transakcyjnych nie daje też efektywnych rozwiązań dla porównywania kosztów transakcyjnych między podmiotami¹⁸⁸. Wskazane powyżej trudności, nie podważają jednak znaczenia metody postulowanej przez *Williamsona* jako podstawowego narzędzia dla interpretacji wpływu kosztów transakcyjnych na decyzje podmiotów gospodarczych, w szczególności wpływu zmian instytucjonalnych na te koszty¹⁸⁹.

2.1.4. Koszty transakcyjne systemu podatkowego

2.1.4.1. Podstawy teoretyczne identyfikacji kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym

¹⁸⁵ Wang N., *op. cit.*, str. 4.

¹⁸⁶ Warte uwagi badania w tym zakresie obejmują: Joskow 1991; Shelanski, Klein 1995; Crocker, Masten 1996; Masten, Saussier 2000; Boerner, Macher 2001; Vannoni 2002.

¹⁸⁷ Tomassen S., *The Effects of Transaction Costs on the Performance of Foreign Direct Investments*, Norwegian School of Management, Sandvika 2004, str. 83.

¹⁸⁸ Modele metody komparatystycznej są zazwyczaj cząstkowe i skupione na jednej transakcji. Brak uzgodnionego podejścia do identyfikacji i kwantyfikacji czynników wpływających na sposób organizacji transakcji sprawia, że porównanie nawet takich samych transakcji w różnych podmiotach. Różnice w podejściu dotyczą zarówno wyboru czynników do analizy (czasem postuluje się np. uwzględnianie czynników politycznych i społecznych czy socjologicznych), jak również metod ich oceny i pomiaru. Szerzej zob. Plich J., *op. cit.*, str. 304.

¹⁸⁹ Uzupełniająco należy dodać, że w zakresie pomiaru kosztów transakcyjnych spierają się dwa nurty dotyczące metod szacowania ich wartości. Przedstawione powyżej metody opierały się głównie na szacowaniu ilościowym w oparciu o rachunkowe lub zarządcze rozbitcie kosztów. Alternatywą jest pomiar zmiennych jakościowych, najczęściej dokonywany na podstawie osobowych źródeł pierwotnych. Badania jakościowe są zazwyczaj prowadzone w postaci wywiadów i ankiet wśród kadry kierowniczej. Por. Anderson E., Schmittlein D.C., *Integration of the Sales Force: An Empirical Examination*, The Rand Journal of Economics, 1984, str. 40.

Koszty transakcyjne mogą być szeroko rozumiane jako koszty funkcjonowania systemu gospodarczego. W świetle nowej ekonomii instytucjonalnej, a konkretnie poziomów analizy instytucjonalnej *Williamsona*, wśród najistotniejszych kategorii kosztów transakcyjnych należy wymienić koszty generowane przez funkcjonowanie systemu podatkowego¹⁹⁰. Co istotne koszty te występują zarówno podczas bieżącego funkcjonowania systemu podatkowego, jak i podczas implementacji zmian w tym systemie. Również rozkład kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym może być zróżnicowany i obciążać organy administracji skarbowej, podatników lub podmioty pośredniczące w płatności podatków (płatników, banki, doradców podatkowych i prawnych, itd.)¹⁹¹.

System podatkowy stanowi kluczowy element systemu gospodarczego z jednej strony generując wpływy budżetowe i pełniąc funkcję redystrybucyjną, z drugiej mając istotny wpływ na kształtowanie postaw i działań podmiotów gospodarczych. Ta druga funkcja pełniona jest przez celowo dobrany zestaw instytucji, generujących bodźce dla podatników¹⁹², a tym samym koszty transakcyjne. Wiele badań potwierdza istotny wpływ kształtu systemu podatkowego na rzeczywistość gospodarczą w zakresie między innymi skłonności do podejmowania ryzyka inwestycyjnego¹⁹³, prawidłowości podejmowania decyzji gospodarczych¹⁹⁴, zapotrzebowania na usługi doradztwa podatkowego¹⁹⁵ czy wreszcie skłonności podatników do zachowania zgodności podatkowej¹⁹⁶. Co istotne w świetle badanej zmiany paradygmatu w podejściu organów skarbowych do podatników, badania empiryczne wskazują na wzrost kosztów transakcyjnych generowanych przez

¹⁹⁰ W pracy przyjęto za *Williamsonem* założenie, że całość kosztów publicznych, powinna być traktowana jako koszty transakcyjne. W efekcie również całość kosztów związanych z funkcjonowaniem systemu podatkowego powinna być uznana za takie koszty. Wiele badań wskazuje, że koszty związane z zachowaniem zgodności podatkowej stanowią dominującą część kosztów administracyjnych przedsiębiorstw (kolejne obszary generujące jednak mniejsze koszty to prawo pracy, prawo ochrony środowiska oraz raportowanie statystyczne). Szerzej zob. np. OECD, *Businesses' views on red tape: Administrative and regulatory burdens*, OECD, 2000, str. 23. Podobnie: Grądalski, F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, 2006, str. 83.

¹⁹¹ Wilkin J., *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania, Humanistyczna perspektywa ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, 2016, str. 194-212.

¹⁹² Wpływ tych bodźców na rzeczywistość gospodarczą bardzo istotny i obejmuje takie obszary jak, między innymi, wybór formy działalności, strukturę organizacyjną podmiotów, strukturę transakcji, kalkulację ekonomiczną inwestycji.

¹⁹³ Szerzej zob. Djankov, S., La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F., Shleifer, A., *The Regulation of entry*, Quarterly Journal of Economics, 2002, str. 1-37.

¹⁹⁴ Szerzej zob. Rupert, T., Single, L.E., Wright, A.M., *The impact of floors and phase-outs on taxpayers' decisions and understanding of marginal tax rates*, The Journal of the American Taxation Association, 2003, str. 72-86.

¹⁹⁵ Szerzej zob. Christian, C.W., Gupta, S., Lin, S., *op. cit.*, str. 487-503.

¹⁹⁶ Szerzej zob. Alm, J., Jackson, B., McKee, M., *op. cit.*, str.1018-1026.

system podatkowy dla podatników wraz ze wzrostem rozmiaru organizacji¹⁹⁷ oraz wzrostem liczby transakcji międzynarodowych¹⁹⁸.

Uświadomienie przez administrację skarbową i społeczeństwo istnienia kosztów transakcyjnych systemu podatkowego nie jest procesem oczywistym i ciągłym. *Pope* wyróżnił szereg etapów tego procesu, rozpoczynającego się od całkowitego pomijania kosztów zachowania zgodności w procesie legislacyjnym. W kolejnych etapach koszty te są wskazywane przez doradców podatkowych, następnie badane przez środowisko naukowe. W efekcie następują pierwsze próby uwzględniania kosztów transakcyjnych systemu podatkowego w procesie kreowania polityki podatkowej. Implementowane są mechanizmy obniżania tych kosztów. Ostatnim etapem według *Pope'a* jest wdrożenie ciągłego i metodycznie poprawnego procesu monitorowania kosztów zachowania zgodności w gospodarce¹⁹⁹.

Procesy opisane przez *Pope'a* rozpoczęły się co do zasady w XX wieku, a pierwsze ustrukturyzowane badania kosztów transakcyjnych generowanych przez system podatkowy zostały przeprowadzone w latach 30 XX wieku²⁰⁰. Jednym z pierwszych badaczy, który poruszył kwestię klasyfikacji kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym był *Schumpeter*. Zwracał on uwagę szczególnie na koszty związane z rozrostem biurokracji po stronie aparatu państwowego oraz odpowiadające im po stronie podmiotów gospodarczych koszty usług doradztwa podatkowego²⁰¹. Szczegółową klasyfikację kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym zaproponował *Evans*²⁰². W tym ujęciu koszty transakcyjne systemu podatkowego

¹⁹⁷ Slemrod, J. Venkatesh, V., 1992, *op. cit.*, str. 33.

¹⁹⁸ Blumenthal, M. Slemrod, J., 1993, *op. cit.*, str. 37–53.

¹⁹⁹ Zdaniem *Pope'a* wiele krajów rozwiniętych osiągnęło już etap identyfikacji kosztów transakcyjnych systemu podatkowego, a niektóre podejmują działania mające na celu zapewnienie systematycznego ich obniżania. *Pope, J., The Compliance Costs of Taxation in Australia: An Economic and Policy Perspective*, Division of Business and Administration, School of Economics and Finance, Curtin University of Technology, 1992, str. 69-89.

²⁰⁰ *Haig* rozpoczął raport z przeprowadzonych badań od następujących słów: „*jest dla mnie zaszczytem przedstawić raport z tej pionierskiej ekspedycji w całkowicie niezbadane terytorium*”. Szeroko zakrojone badania *Haiga* obejmowały wysłanie do 1600 amerykańskich korporacji ankiet w zakresie kosztów ponoszonych w związku z funkcjonowaniem systemu podatkowego. Na podstawie ok. 160 uzyskanych odpowiedzi skalkulowano koszt zachowania zgodności na ok. 5% dochodów. Szerzej zob. *Haig, R.M., The cost to business concerns of compliance with tax laws*, *The Management Review*, 1935, str. 323-333.

²⁰¹ *Schumpeter* wprost pisał: „*znaczna część całej pracy, jaką wykonują prawnicy, idzie na walkę gospodarki z państwem i jego organami. Nieważne, czy nazwiemy to złośliwą dywersją (...), czy też obroną przed złośliwą dywersją. Jest to istotna strata społeczna spowodowana takim nieprodukcyjnym zatrudnieniem wielu najtęższych umysłów*”. *Schumpeter J.A., Kapitalizm, Socjalizm, Demokracja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995, str. 247.

²⁰² Programy badawcze związane z ekonomią kosztów transakcyjnych oraz nową ekonomią instytucjonalną (jak np. program badawczy *Northa*) nie analizowały wpływu systemu podatkowego na koszty transakcyjne

składają się z kategorii kosztów efektywności²⁰³ (ang. *efficiency costs*) oraz kosztów poboru podatków (ang. *collection costs*). Koszty poboru podatków obejmują koszty zachowania zgodności podatkowej (ang. *compliance costs*, ponoszone przez podatników) oraz koszty administracji (ang. *administration costs*, ponoszone przez administrację skarbową)²⁰⁴. Zarówno koszty zachowania zgodności jak i koszty administracyjne mogą wynikać z bieżącego funkcjonowania systemu podatkowego jak i z jego zmian.

Tabela 1. Klasyfikacja kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym

Koszty transakcyjne systemu podatkowego	Koszty poboru podatków	Koszty zachowania zgodności
		Koszty administracji
	Koszty efektywności	

Źródło: Evans C., *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*, Kluwer Law International, Boston, Chicago, New York, 2008, str. 447-468.

Koszty związane z bieżącym funkcjonowaniem systemu podatkowego są przedmiotem wielu badań, wśród których warto wymienić prace *Sandforda* analizujące dane dotyczące przedsiębiorstw w Nowej Zelandii²⁰⁵ oraz *Allersa* w zakresie obciążeń podmiotów holenderskich. *Allers* postawił tezę, że wraz ze wzrostem skali działania przedsiębiorstwa spada udział w kosztach zachowania zgodności podatkowej kosztów osobowych oraz usług obcych na rzecz kosztów nabycia aktywów (systemów księgowych i

na poziomie umożliwiającym klasyfikację tych kosztów i fatyczne zastosowanie analizy do oceny wprowadzania nowych instytucji prawa podatkowego. Ponieważ klasyfikacja taka jest niezbędna dla oceny kosztów transakcyjnych w świetle nowego paradygmatu relacji organów skarbowych z podatnikami skorzystano z klasyfikacji zaproponowanej przez *Evansa*. *Evans* nie odwoływał się bezpośrednio do koncepcji kosztów transakcyjnych *Williamsona*, jednak jego analiza pozostaje bliska metodzie identyfikacji tych kosztów postulowanej przez ekonomię kosztów transakcyjnych. *Evans C.*, 2008, *op. cit.*, str. 447- 468.

²⁰³ Koszty efektywności to negatywne efekty obciążeń podatkowych dla gospodarki. Są to w szczególności straty wynikające z nieefektywnego ustalania zasad współpracy gospodarczej spowodowanego istnieniem opodatkowania. *Ibidem*, str. 449.

²⁰⁴ Koszty zachowania zgodności to między innymi koszty pozyskania wiedzy o rozwiązaniach podatkowych, koszty utrzymywania zespołu podatkowego i systemów księgowych, koszty prowadzenia rozliczeń oraz koszty postępowań administracyjnych. Mogą mieć one charakter pieniężny lub niepieniężny i być obowiązkowe lub dobrowolne. Przykładem obowiązkowych kosztów zachowania zgodności są koszty związane ze składaniem deklaracji podatkowych i przygotowywania dokumentacji podatkowej. Przykładem nieobowiązkowych kosztów zachowania zgodności jest np. dobrowolne zrezygnowanie ze stosowania przysługującej podatnikowi ulgi podatkowej. Szerzej zob: Oliver T., Bartley S., *Tax System Complexity and Compliance Costs – Some Theoretical Considerations*, Economic Roundup, 2005, str. 55

²⁰⁵ Badania te są szczególnie interesujące ze względu na bardzo dużą grupę badawczą obejmującą prawie 3000 podmiotów. *Sandford* nazwał koszty zachowania zgodności ukrytym opodatkowaniem. *Sandford, C.T., Hasseldine, J., The compliance costs of business taxes in New Zealand*, Wellington: Victoria Press. 1992, str. 159.

podatkowych)²⁰⁶. Na znaczenie wydatków związanych z nabyciem wartości niematerialnych i prawnych koniecznych dla zachowania zgodności wskazywali też w kolejnych badaniach *Collard* oraz *Contos*²⁰⁷.

Dotychczasowe badania empiryczne wskazują na duże różnice w szacowaniu kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym. Średni koszt zachowania zgodności podatkowej w średnim lub dużym przedsiębiorstwie oszacowany na podstawie 30 badań przeprowadzonych w latach 1984-2014 wynosi ok. 0,25 procent obrotu rocznie dla każdego podatku. W dominującej części koszty te składają się z kosztów osobowych (62proc.) w mniejszej części z kosztów usług obcych (24proc.) i innych kategorii wydatków (14proc.)²⁰⁸. Znacznie wężziej zbadane są koszty związane ze okresowym zwiększeniem obciążenia organizacji wynikające ze zmian w przepisach podatkowych. Badania w tym zakresie stanowią jednostkowe przypadki i utrudnione jest wyciągnięcie uogólnionych wniosków z ich wyników. Niemniej analiza dostępnych badań wskazuje, że koszty dostosowania się podatników do nowych regulacji mogą być istotne i przekraczać koszty bieżącego zachowania zgodności²⁰⁹. Przykładowo szacuje się, że wdrożenie podatku od towarów i usług w Australii (ang. *goods and services tax*) kosztowało dużych podatników korporacyjnych ok. 0,3 proc. rocznego obrotu²¹⁰.

Istotnym ograniczeniem dla badania kosztów transakcyjnych systemu podatkowego są kwestie związane z gromadzeniem danych empirycznych. Dominująca część badań opiera się na ustrukturyzowanych ankietach o relatywnie niewielkiej liczbie respondentów. Często badania, pomimo rozesłania zapytań do szerokiej grupy podmiotów, muszą opierać się na szczątkowych odpowiedziach. Również kanały

²⁰⁶ Allers, M.A., *Administrative and compliance costs of taxation and public transfers in the Netherlands*, Wolters-Noordhoff, 1994, str. 261.

²⁰⁷ Collard, D., Green, S., Godwin, M.R., Maskell, L., *The tax compliance costs for employers of PAYE and national insurance in 1995-96*, Main report: Inland Revenue, 1998, str. 423 oraz Contos, G., Guyton, J., Langetieg, P., Lerman, A.H., Nelson, S., *Taxpayer compliance costs for corporations and partnerships: A new look*, IRS Research Bulletin: Proceedings of the IRS Research Conference, 2012, str. 4-18. Inne wyniki prezentują natomiast badania *Evans* i *Lignier* wskazując na zwiększające się znaczenie kosztów outsourcingu usług podatkowych wraz ze wzrostem skali działania przedsiębiorstwa. Evans, C., Lignier, P., Tran-Nam. B., *The tax compliance costs of large corporations: Recent empirical evidence*, Paper presented at the 106th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association in Tampa, 2013, p. 751.

²⁰⁸ Eichfelder, S; Vaillancourt, F, *Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures*, Arqus Discussion Paper, No. 178, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), 2004, str. 15.

²⁰⁹ Szerzej zob. Gunz, S., Macnaughton, A., Wensley, K., *Measuring the compliance cost of tax expenditures: The case of research and development incentives*, Working Paper 6, Industry Canada, 1996, str. 2008-2034.

²¹⁰ Dla małych podatników wartość ta wyniosła 14,9 proc., Rametse, N., Pope, J., *Start-up tax compliance costs of the GST: Empirical evidence from Western Australian small business*, Australian Tax Forum, 2002, str. 407-442.

zbierania danych (najczęściej kombinacja wiadomości e-mail i wywiadów telefonicznych, z ograniczoną liczbą wywiadów osobistych) może prowadzić do niepewności co do ich prawidłowości²¹¹. *Wallschutzky* wskazuje na inną trudność związaną z szacowaniem czasu poświęcanego na wykonywanie czynności związanych z zachowaniem zgodności podatkowej. Jego badania dowodzą występowania znaczących rozbieżności między deklaracjami badanych w czasie, a także niejednorodnego ujmowania przez badanych kosztów ogólnego zarządu²¹².

2.1.4.2. Kategorie kosztów transakcyjnych systemu podatkowego w świetle badań empirycznych

Koszty zachowania zgodności podatkowej

W zakresie szczegółowego identyfikowania czynności generujących koszty transakcyjne w kategorii kosztów zachowania zgodności podatkowej *Slemrod* proponuje podział na pięć kategorii: koszty badania otoczenia podatkowego, koszty prowadzenia ksiąg podatkowych, koszty przygotowywania deklaracji, koszty zewnętrznych doradców oraz koszty organizacji struktur planowania podatkowego²¹³. W późniejszym badaniu *Slemrod* rozwija katalog potencjalnych kosztów zachowania zgodności o współpracę z innymi zespołami oraz monitorowanie procesów podatkowych²¹⁴. *DeLuca* uzupełnia powyższy podział o koszty postępowań podatkowych oraz korygowania zeznań podatkowych (*post-filing compliance costs*)²¹⁵, natomiast *Täuber* uwzględnia dodatkowo koszty kontroli podatkowych²¹⁶. Raport brytyjskiego urzędu skarbowego w zakresie kosztów zachowania zgodności podatkowej przedstawia nieco odmienny podział na koszty prowadzenia ksiąg podatkowych, koszty kalkulowania zobowiązania i składania zeznań podatkowych, koszty współpracy z doradcami, koszty kontaktów z administracją

²¹¹ Szerokie opracowanie w zakresie metody badań empirycznych w zakresie kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym przedstawia praca Eichfelder, S., Vaillancourt, F., *op. cit.*, str. 4; Autorzy podkreślają, że niski odsetek odpowiedzi (dla niektórych badań nawet poniżej 10%) może wpływać na zawyżenie szacunków kosztów transakcyjnych, ponieważ podatnicy odczuwający ciężar nadmiernych kosztów będą bardziej skłonni do udzielania odpowiedzi.

²¹² *Wallschutzky, I., Cost of compliance for small business: Results from twelve case studies in Australia, in Sandford, Fiscal Publications, 1995, str. 275-298.*

²¹³ *Slemrod, J., Optimal tax simplification: Toward a framework of analysis, Proceedings of the 76th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association, 1984, str. 158-162.*

²¹⁴ *Slemrod, J. Yitzhaki, S., The Costs of Taxation and the Marginal Costs of Funds, IMF Staff Papers, 1996, str. 172-98.*

²¹⁵ *DeLuca, D., Greenland, A., Guyton, J., Hennessy, S., Kindlon, A., Measuring the tax compliance burden of small businesses, SOI Tax Stats - Papers - Proceedings of the IRS Research Conference, 2005, str. 75-95.*

²¹⁶ *Täuber, G., Folgekosten der Besteuerung: Eine theoretische und empirische Analyse [tłumaczenie własne], Spardorf Wilfer, 1984, str. 202.*

skarbową, koszty planowania podatkowego oraz koszty zapoznania się z prawem podatkowym²¹⁷.

Jednym z najważniejszych badań w zakresie metod identyfikacji kosztów systemu podatkowego jest przegląd tych metod wykonany na zlecenie Komisji Europejskiej w roku 2013. Badanie przeprowadzone przez grupę badawczą pod kierownictwem *Pendersena* miało na celu przeanalizowanie dwunastu metod szacowania kosztów zachowania zgodności podatkowej i przedstawienia rekomendacji dla Komisji Europejskiej (dalej KE) w zakresie poprawy tego procesu w Unii Europejskiej. Badanie obejmowało dwanaście stosowanych na świecie metod: *Standard Cost Model* (SCM, stosowaną przez KE), metodologię *Paying Taxes, Taxpayer/Business Burden Model* (stosowaną w Stanach Zjednoczonych), *Total Cost of Regulation to Business* (TCR, stosowaną w Szwecji), *Scanning Instrument Regulations of Other Compliance Costs* (SIROCCO, rekomendowany przez OECD, stosowany w Holandii), *Regulatory Check-up Model* (RCM, stosowany w Szwajcarii), *Guidelines on the Identification and Presentation of Compliance Costs in Legislative Proposals by the Federal Government* (GIPCC, stosowany w Niemczech), *Bureaucracy Cost Index* (BKI, również stosowany w Niemczech), *Cost-Driven Approach to Regulatory Burden* (CAR, stosowany w Holandii), a także trzy metody stosowane w Wielkiej Brytanii: *Complexity Index of the UK Office of Tax Simplification*, *Total Cost to Serve* (TCS) oraz *Tax Information and Impact Note* (TIIN)²¹⁸.

Wnioski z przeprowadzonej analizy podkreślają w szczególności powszechnych problemów metodologicznych dotyczących wszystkich analizowanych metod. W szczególność dotyczy to braku ustandaryzowanych pojęć, ograniczeń w zakresie zbierania danych (niska średnia stopa odpowiedzi), braku porównywalności między systemami oraz wysokiej częstotliwość zmian przepisów podatkowych. Powszechnie pojawia się także problem w wyraźnym rozróżnieniu kosztów zachowania zgodności od kosztów prowadzenia działalności gospodarczej oraz kwestia wysokich kosztów

²¹⁷ Inland Revenue, *SME tax compliance costs 2009 – Evaluation report 1*, New Zeland Ministry of Economic Development, 2010, str. 12.

²¹⁸ Ponieważ większość z analizowanych modeli mierzenia kosztów transakcyjnych nie posiada polskiej nazwy, w rozprawie posłużono się nazwami oryginalnymi. Ze względu na spójność rozprawy przedstawiono wyłącznie wnioski z porównania, pełna analiza jest dostępna pod adresem: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_40.pdf (dostęp: 22.12.2020), H. Pedersen, *A Review And Evaluation Of Methodologies To Calculate Tax Compliance Costs*, Office for Official Publications of the European Communities, 2013, str. 82.

prowadzenia analiz *ex post*. Badanie ujawniło również daleko idące różnice między metodami w zakresie identyfikowania kosztów zachowania zgodności podatkowej.

- Metoda SCM wyróżniała dwie kategorie kosztów – koszty bieżące (*business-as-usual costs*), które byłyby ponoszone przez podatników niezależnie od istnienia systemu podatkowego oraz koszty administracyjne (ang. *administration costs*) czyli koszty wynikające bezpośrednio z legislacji podatkowej. Koszty te są mierzone w oparciu o czas poświęcony na wypełnianie obowiązków, koszty zewnętrzne oraz koszty nabycia aktywów.
- Metoda stosowana w rankingu *Paying taxes* obejmuje dwie kategorie zmiennych: czas spędzony na przygotowywaniu raportowania podatkowego oraz liczbę składanych zeznań podatkowych (mierzone ich ilością). Ranking nie dokonuje wyceny tych kosztów.
- Metoda *Taxpayer/Business Burden Model* stosowana w USA jest metodą *ex ante*, badająca wpływ zmian legislacyjnych na koszty zachowania zgodności podatkowej, obejmuje wszystkie koszty funkcjonowania zespołu podatkowego bez dodatkowej klasyfikacji.
- Metoda *Total Cost of Regulation to Business* stosowana w Szwecji dzieli koszty zachowania zgodności na trzy kategorie – koszty administracyjne (bieżące koszty gromadzenia danych i kontaktów z organami skarbowymi), koszty inwestycyjne (ang. *material costs*, koszty pozyskania zasobów ludzkich i technicznych dla realizacji zadań związanych z zachowaniem zgodności) oraz koszty finansowe (podatki i opłaty). Analogiczną klasyfikację zawiera metoda GIPCC.
- Metoda SIROCCO stosowana w Holandii czerpie z doświadczeń metody SCM. Jest to metoda dynamiczna, zakłada zawsze istnienie pierwotnego rozwiązania podatkowego i nowego rozwiązania wprowadzanego. Dla nowego rozwiązania, identyfikuje koszty w podziale na dwie kategorie: kosztów, które nie ulegną zmianie względem rozwiązania pierwotnego (*business as usual costs*) oraz kosztów dodatkowych, które powstaną w związku z wdrożeniem nowego rozwiązania (ang. *additional costs*). Metoda wskazuje sposoby minimalizacji kosztów dodatkowych.
- Regulatory *Check-up Model* – metoda również wywodzi się z metody SCM, jednak skupia się na ocenie *ex-ante* kosztów nowowprowadzanych regulacji podatkowych. Jest to najbardziej rozbudowana metoda w zakresie klasyfikacji

kosztów funkcjonowania systemu podatkowego. Oprócz wskazywanych w innych metodach kosztów, wymienia również koszty opóźnień oraz całą kategorię kosztów niefinansowych dotyczących wykonalności zmiany oraz jej akceptacji przez organizację²¹⁹. Zbliżone podejście (jednak w węższym zakresie) przedstawia metoda *Total Cost to Serve* stosowana w Wielkiej Brytanii, wyceniając także koszty psychologiczne rozumiane jako stres pracowników zespołów podatkowych w związku z kontaktami z organami skarbowymi.

- Metoda CAR poza standardowymi typami kosztów (koszty administracyjne, koszty zespołu podatkowego) wyróżnia dodatkowo koszty kontroli podatkowej rozumianej jako koszty udostępnienia dokumentacji, osób i pomieszczeń na potrzeby kontroli.
- Metody *The Complexity Index* oraz *Tax Information and Impact Note* nie zawierają osobnej klasyfikacji kosztów zachowania zgodności.

Uzupełniająco warto wskazać na, że w zakresie kosztów zachowania zgodności, *Tran-Nam* porusza problem kalkulacji kosztów zachowania zgodności w wartościach netto i brutto. Jego zdaniem, niezależnie od stosowanej metody szacowania kosztów, należy je pomniejszyć o korzyści odniesione przez podatnika z tytułu wykorzystania informacji pozyskanych w procesie kalkulacji podatku do podejmowania decyzji managerskich²²⁰.

Koszty administracyjne

Nieco węższy i mniej jednoznaczny jest dorobek naukowy w zakresie identyfikacji kosztów administracyjnych systemu podatkowego. *Allers* definiuje te koszty jako koszty ponoszone przez sektor publiczny w celu wykonywania zadań zleconych w zakresie systemu podatkowego. Jednocześnie zwraca uwagę, że istnieją wątpliwości, czy w tej definicji powinny mieścić się koszty legislacji podatkowej, koszty postępowań sądowo-administracyjnych oraz koszty związane z wykorzystaniem aktywów (np. amortyzacja budynków biurowych)²²¹. *Evans* zalicza do kosztów administracyjnych koszty

²¹⁹ Jest to interesująca kategoria kosztów, która nie jest uwzględniana w żadnych innych badaniach empirycznych, spośród analizowanych w niniejszej rozprawie. W przypadku implementacji rozwiązania podatkowego, które jest niemożliwe do prawidłowego zaimplementowania w organizacji będzie ono generować istotne koszty związane z próbami nieskutecznego wdrożenia i potencjalnymi sankcjami. Również rozwiązanie, które nie jest akceptowane przez organizację będzie generować dodatkowe koszty po stronie zespołu podatkowego. Tran-Nam B., *Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia*, National Tax Journal, 2000, str. 232.

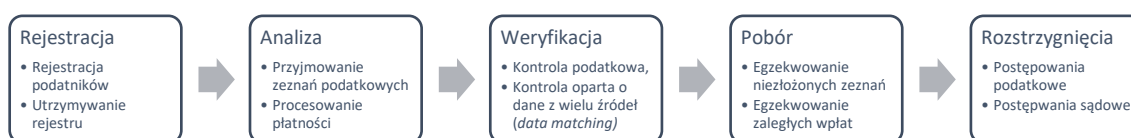
²²⁰ Korzyści te mogą być wyceniane jako koszt, który musiałby zostać poniesiony aby pozyskać te informacje w inny sposób, *Ibidem*, str. 222.

²²¹ Allers, M., *op. cit.*, str. 19.

funkcjonowania administracji skarbowej (pensje urzędników, koszty majątku trwałego, itd.), jak również koszty legislacyjne i koszty postępowań²²².

Najbardziej rozbudowaną publikacją dotyczącą kosztów administracyjnych systemu podatkowego jest coroczny raport OECD *Tax Administration Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*²²³. Raport przedstawia pięć podstawowych funkcji pełnionych przez administrację skarbową w procesie poboru podatków, to jest rejestrowanie podatników, analiza zeznań podatkowych, weryfikacja rozliczeń podatkowych, pobór podatków oraz dokonywanie rozstrzygnięć podatkowych. Dodatkowo raport wskazuje na szereg funkcji pomocniczych w tym działania edukacyjne, wspieranie samo-obliczenia podatków oraz inwestycje w optymalizację procesów przez technologię.

Tabela 2. Podstawowe funkcje organów administracji skarbowej



Źródło: OECD Tax Administration 2019 Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, 2019

Drugim wymiarem prezentacji kosztów transakcyjnych po stronie administracji skarbowej w raporcie *Tax Administration* jest podział na koszty związane z planowaniem i budżetowaniem zadań, koszty organizacji administracji skarbowej, koszty osobowe, koszty techniczne oraz koszty monitoringu i nadzoru wewnętrznego²²⁴.

Koszty efektywności

Najtrudniej identyfikowalne i mierzalne są koszty efektywności ekonomicznej przedsiębiorstw podlegających opodatkowaniu. W pierwszej kolejności składają się na nie bezpośrednie efekty fiskalne postaci płaconych podatków lub ulg podatkowych (koszty w postaci utraconych dochodów budżetu państwa)²²⁵. Katalog dalszych kosztów transakcyjnych w tym obszarze jest szeroki i sięga od wpływu na decyzje ekonomiczne

²²² Evans C., 2008, *op. cit.*, str. 450.

²²³ W rozprawie oparto się na raporcie za rok 2019 dostępnym pod adresem: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2019_74d162b6-en, (dostęp 22.12.2020) OECD, *Tax Administration 2019 Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD, 2019, str. 1-236.

²²⁴ *Ibidem*, str. 107.

²²⁵ Tak między innymi: Sandford C.T., *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath: Fiscal Publications, 1995, str. 375-401.

przedsiębiorstw²²⁶, przez strukturalne nieefektywności w zakresie alokacji zasobów, aż po koszty związane z potencjalną erozją zaufania na rynku.

2.2. Komparatystyka prawna w obszarze prawa podatkowego

System nadzoru horyzontalnego stanowi spójny zestaw rozwiązań prawnych w obszarze prawa podatkowego²²⁷. Badając to rozwiązanie pod kątem generowanych kosztów transakcyjnych, niezbędne wydaje się jednak rozpoczęcie analizy od próby porównania funkcjonujących systemów w celu identyfikacji ich uogólnionych, kluczowych cech. Metody komparatystyki prawnej, w tym metoda funkcjonalna, pozwalają na tego typu porównanie. Nie są one jednak wystarczające w zakresie analizy systemu nadzoru horyzontalnego, ze względu na jego związki z wyborami ekonomicznymi podatników oraz ogólny poziom złożoności takiego systemu. Dlatego zasadne jest poszukiwanie bardziej metody komparatystyki prawnej lepiej spełniającej specyficzne wymagania co do analizy prawa podatkowego. Wzbogaceniem przedmiotowej analizy jest też spojrzenie na implementację systemu nadzoru horyzontalnego z perspektywy teorii przeszczepów prawnych.

2.2.1. Metody badawcze w komparatystyce prawnej w obszarze prawa podatkowego

Za początek naukowego ruchu komparatystyki prawnej (nazywanej również prawem porównawczym) uważa się I Kongres Prawa Porównawczego, który odbył się w 1900 roku w Paryżu. Od tego czasu trwają dyskusje nad tym czy komparatystyka prawna powinna być traktowana jako indywidualna gałąź prawa, zajmująca się porównywaniem systemów prawnych i ustawodawstwa czy też jak metoda badawcza stosowana w pozostałych gałęziach prawa²²⁸. Niezależnie od tego podziału, komparatystyka prawna obejmuje trzy podstawowe obszary – porównywanie historii prawa (ang. *comparative history of law*), porównywanie ustawodawstw (ang. *comparative legislation*) i porównywanie systemów prawnych (ang. *descriptive comparative law*)²²⁹. Celem komparatystyki prawnej jest uzyskanie szerszego zrozumienia porządków prawnych, zidentyfikowanie różnic pomiędzy rozwiązaniami prawnymi oraz ich zalet i wad, a w

²²⁶ Harberger, A. C., *The corporation income tax: An empirical appraisal*, in *United States House of Representatives, Committee on Ways and Means, 86th Congress, 1st Session, Tax revision compendium*, 1959, str. 231-250.

²²⁷ W zakresie definicji pojęcia rozwiązania i mechanizmu podatkowego, zob. przypis 8.

²²⁸ Szerzej zob. Brodecki Z. Konopacka M. Brodecka-Chamera A., *Komparatystyka kultur prawnych*, Wolters Kluwer, 2010, str. 15.

²²⁹ Szerzej zob. Brodecki Z. Konopacka M. Brodecka-Chamera A., *Ibidem*, str. 16.

efekcie poszerzanie podejścia ustawodawców do tworzenia prawa i poprawa jego jakości²³⁰.

Jedną z podstawowych metod²³¹ komparatystyki prawnej jest metoda dogmatyczna pozwalająca na porównanie prawa ujętego jako systemu norm prawnych. Metoda ta stosuje szereg uzupełniających metod wykładni prawa dla prawidłowego ustalenia znaczenia i sensu normy prawnej²³². Jednakże metoda dogmatyczna wydaje się być niewystarczająca dla analizy systemów nadzoru horyzontalnego, których oddziaływanie wykracza daleko poza warstwę normatywną i obejmuje analizę bodźców ekonomicznych, socjologicznych i psychologicznych generowanych przez mechanizmy systemu nadzoru horyzontalnego. Kwestie te w pewnym zakresie obejmuje metoda funkcjonalna komparatystyki prawnej, pozwalająca na skupienie większej uwagi na analizie funkcji norm prawnych i generowanych skutkach, w tym społecznych²³³. Jednakże metoda funkcjonalna komparatystyki prawnej nie ma przymiotu precyzyjnie zdefiniowanej metody badawczej. W świetle niejednolitego rozumienia zasad stosowania tej metody, można przyjąć, że stanowi ona raczej zbiór różnych (nie zawsze spójnych) narzędzi pozwalających na analizę funkcji i skutków rozwiązań i mechanizmów prawnych²³⁴. W zakresie możliwości analizy systemów nadzoru horyzontalnego metoda funkcjonalna daje szeroki wybór możliwych podejść pozwalających na dokonanie wiarygodnej i szerokiej oceny. Jednocześnie nieprecyzyjność określenia tych metod sprawia, że konieczne jest poszukiwanie rozwiązań uzupełniających – w rozprawie podjęto więc próbę wykorzystania metodach komparatystyki związanych bezpośrednio z prawem podatkowym.

Komparatystyka prawa podatkowego pozostaje niedostatecznie rozwiniętą dziedziną badawczą²³⁵. Braki te widać szczególnie w zakresie aparatu metodologicznego dla

²³⁰ Rajski J. *Nauczanie prawa porównawczego*, Palestra 6/11(59), 1962, str. 56. Podobne cele, jak wskazuje Brodecki przyświecały członkom pierwszego światowego prawa porównawczego, którzy zdawali sobie sprawę, że „kto zna tylko swoje prawo, nie zna swego prawa”, Brodecki Z. Konopačka M. Brodecka-Chamera A., *op. cit.*, str. 15.

²³¹ Pojęcie „metoda” w niniejszej rozprawie jest rozumiana jako sposób postępowania, sposób badania naukowego lub sposób rozumowania zob. Kawa, J., *Metodologia, metodyka, metoda jako podstawa wywodu naukowego*, Studia Prawnoustrojowe nr 21, 2013 str. 171.

²³² Szerzej zob. Smits J., *What is Legal Doctrine? On the Aims and Methods of Legal-Dogmatic Research*, European Private Law Institute Working Paper No. 2015/06, 2015 str. 4.

²³³ Michaels R., *The Functional Method of Comparative Law*, The Oxford Handbook of Comparative Law, 2006, str. 340-380.

²³⁴ Szerzej zob. Kraakman R., Armour J., Davies P. i Enriques L., *The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Funktional Approach*, Oxford University Press, 2009, str. 1-342.

²³⁵ Pomimo rosnącej liczby publikacji naukowych w zakresie komparatystyki prawnej w obszarze podatkowym pozostaje ona niezdolna do zdefiniowania spójnego systemu metod badawczych

porównywania systemów, rozwiązań i mechanizmów podatkowych²³⁶. Większość badaczy przyjmuje, że badając prawo podatkowe jako element ogólnego systemu prawa powinno się posługiwać ogólnymi metodami komparatystyki prawnej. W świetle istotnych trudności w zastosowaniu takiego podejścia, coraz częściej pojawiają się także próby stworzenia odrębnej metody badawczej dla porównywania mechanizmów prawa podatkowego²³⁷.

Niezależnie od wybranego podejścia, powszechne jest jednak przekonanie, że prawo podatkowe stawia szczególne wyzwania dla komparatysty. *Garbarino* wyróżnia cztery przyczyny takiego stanu rzeczy. Po pierwsze, porównywanie mechanizmów prawa podatkowego nie może ograniczać się do opisowego porównywaniu przepisów prawa, ale obejmuje porównywanie skomplikowanych systemów tworzonych przez te przepisy. Po drugie, tempo zmian w legislacji podatkowej jest bardzo wysokie. Po trzecie, poziom skomplikowania przepisów podatkowych sprawia, że tworzą one mechanizmy prawne związane z poza-legislacyjnymi aspektami działalności obywateli (kultura, psychologia i ekonomika zachowań rynkowych)²³⁸. W efekcie trudno o precyzyjne zidentyfikowanie co właściwie powinno być przedmiotem porównania. Po czwarte wreszcie, istnieje bardzo wysoki poziom zróżnicowania rozumienia pojęć związanych z prawem podatkowym pomiędzy krajowymi systemami prawnymi. *Garbarino* przyjmuje założenie, że pomimo tych wyzwań, właściwe dla komparatystyki prawa podatkowego może być zastosowanie metod komparatystyki prawnej, z zastrzeżeniem celem analizy w tym wypadku jest poszukiwanie podobieństw i różnic pomiędzy mechanizmami w ramach różnych systemów prawa podatkowego²³⁹. Najwłaściwszą metodą wydaje się

umożliwiającego analizę nie tylko systemów, ale nawet poszczególnych mechanizmów pomiędzy systemami. Źródłem tego niepowodzenia może być ograniczona interakcja pomiędzy badaczami tego problemu (nie udało się zidentyfikować ani jednej pracy polemicznej w zakresie metod komparatystyki prawnej w obszarze podatków) jak również ograniczenie się do metod stricte prawniczych, podczas gdy obszar podatkowy, jako silnie związany z kwestiami ekonomicznymi i społecznymi wymaga prawdopodobnie stosowania także metod ekonomicznej analizy prawa, ekonomii porównawczej czy nawet zarządzania.

²³⁶ Marian O., *op. cit.*, str. 422.

²³⁷ Garbarino C., *op. cit.*, str. 678.

²³⁸ Przedstawiony poziom skomplikowania systemów prawa podatkowego wynika z faktu, że muszą one adresować szerokie spektrum zachowań podmiotów w zakresie działalności gospodarczej i osobistej. System podatkowy musi się być co najmniej tak skomplikowany jak system gospodarczy, którego dotyczy. Dodatkowo ze względów ekonomicznych (koszty utrzymania systemu podatkowego) większość decyzji co do opodatkowania danej operacji pozostaje po stronie podatnika. Również sama kalkulacja podatku stanowi jego zobowiązanie. W efekcie system podatkowy musi także przewidywać i adresować indywidualne i grupowe zachowania podatników. Trzeci aspekt zwiększający poziom skomplikowania systemów podatkowych jest ich duża ekspozycja na interakcję z systemami innych krajów. W efekcie system podatkowy powinien też uwzględniać reguły kolizyjne (np. metody unikania podwójnego opodatkowania).

²³⁹ Garbarino C., *op. cit.*, str. 712.

więc metoda funkcjonalna, która analizuje strukturę systemu prawnego i odpowiada na pytanie jak przepisy prawa w różnych krajowych systemach prawnych rozwiązują analogiczne problemy²⁴⁰. W ramach metody funkcjonalnej wykorzystywane są powszechnie dwa podejścia. Jedno oparte o teorię formantów prawnych (ang. *legal formants approach*) analizuje rozwiązania prawne w świetle podstawowych instytucji prawa, np. legislacji czy judykatury²⁴¹. Drugie – oparte na faktach podejście do komparatystyki prawnej (ang. *factual approach*) analizuje same przepisy prawa, bez odnoszenia ich do ogólnych zasad systemu prawnego²⁴². Oba podejścia są krytykowane przez komparatystów prawa podatkowego²⁴³. W związku z powyższym *Garbarino* proponuje dla prawa podatkowego zmodyfikowane podejście do metody funkcjonalnej, skupiające się na faktycznej analizie funkcjonowania mechanizmu prawnego, a nie jego formie prawnej. Punktem wyjścia tego nowego podejścia jest koncepcja wspólnej podstawy (ang. *common core*) *Schlesingera*²⁴⁴. Następnie *Garbarino* precyzuje metody przygotowania pytań o wspólną podstawę dla specyficznego środowiska podatkowego (identyczność względem jurysdykcji, oderwanie od lokalnej frazeologii, jasne prezentowanie problemu podatkowego). Ostatnim elementem dostosowanej metody funkcjonalnej jest dla *Garbarino* zastosowanie metod nowej ekonomii instytucjonalnej²⁴⁵.

²⁴⁰ Celem jest więc określenie wpływu różnic w treści regulacji na ich efekty. Wymaga to określenia wspólnego problemu podatkowego (np. konieczności wyceny nieruchomości dla potrzeb podatku majątkowego) oraz ogólnego modelu podatkowego rozumianego jako generalne podejście do tego problemu między porównywanymi krajami (np. fakt, że wycena ta jest dokonywana przez podatnika i zgłaszana do urzędu skarbowego w określonych sytuacjach). Następnie metoda funkcjonalna powinna zidentyfikować mechanizmy podatkowe, czyli konkretne sposoby wdrożenia modelu podatkowego w porównywanych krajach (np. w jednym będzie to obowiązek kwartalnego zgłaszania zmiany wartości nieruchomości, podczas gdy w drugim obowiązek ten będzie występował wyłącznie w przypadku istotnej zmiany wartości).

²⁴¹ Sacco R., *Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law*, *The American Journal of Comparative Law*, 1991, str. 3.

²⁴² Schlesinger R., *The Past and Future of Comparative Law*, *The American Journal of Comparative Law*, 1995, str. 477-481.

²⁴³ Krytyka ta opiera się na założeniu, że przedmiotem badań komparatysty w zakresie prawa podatkowego są rozwiązania podatkowe i sposób ich implementacji w systemie prawnym, podczas gdy oba podejścia metody funkcjonalnej skupiają się na deskryptywnej analizie przepisów prawnych. Fletcher G., *Comparative Law as a Subversive Discipline*, *The American Journal of Comparative Law*, 1998, str. 683-700.

²⁴⁴ Zgodnie z tą koncepcją zadaniem komparatysty jest przygotowanie zestawu pytań dotyczących badanego problemu. Pytania te powinny dotyczyć praktycznych elementów badanego problemu, jednocześnie w miarę możliwości nie zawierając słownictwa przyjętego w którymś z badanych krajów. Porównanie odpowiedni na te pytania zadawanych przez praktyków prawa powinno pozwolić na porównanie analizowanych rozwiązań. *Garbarino C.*, *op. cit.* str. 711.

²⁴⁵ Nowa ekonomia instytucjonalna (ang. *new institutional economics*) zajmuje się analizą wpływu instytucji (prawnych, społecznych, politycznych, etc.) na indywidualne decyzje podmiotów (w kontekście społecznym). Kluczowymi obszarami jej zainteresowania jest teoria kontraktów oraz teoria kosztów

Alternatywną koncepcję metody badawczej dla komparatystki prawa podatkowego przedstawia *Infanti*²⁴⁶ w oparciu o prace *Kamba*²⁴⁷. Metoda ta składa się z trzech etapów (etapu opisowego, identyfikacyjnego oraz eksploracyjnego). Etap opisowy przedstawia porównywane rozwiązania prawne, osadzając je także w kontekście historycznym i kulturalnym systemów podatkowych, w których występują. Etap identyfikacyjny porównuje opisane rozwiązania w celu określenia podobieństw i różnic pomiędzy nimi. Jeżeli jest to możliwe identyfikowane w tym etapie są także trendy i czynniki wpływające na przyjmowanie lub odrzucanie konkretnych rozwiązań lub mechanizmów. Wreszcie etap eksploracyjny pozwala na wyciągnięcie wniosków i rekomendacji²⁴⁸.

Próby modyfikacji metod komparatystyki prawnej dla potrzeb komparatystyki prawa podatkowego nie dają jednak zdaniem niektórych badaczy zestawu metod niezbędnych dla prawidłowego wykonania tego zadania. Przykładowo zdaniem *Mariana*, system podatkowy jest na tyle skomplikowany i odmienny od innych systemów prawnych, że wymaga stworzenia odrębnego aparatu badawczego²⁴⁹. Nie próbuje on jednak zdefiniować właściwej metody badawczej dla komparatystyki prawa podatkowego. Zamiast tego wskazuje na obszary, które powinny być przez taką metodę adresowane. W szczególności poszukuje się odpowiedzi na dwa pytania – co metoda ma porównać oraz w jaki sposób²⁵⁰. Odpowiadając na pytanie o przedmiot analizy w zakresie komparatystyki prawnej *Marian* wskazuje na trwający spór, czy powinien nim być cały system prawa podatkowego²⁵¹ czy może wyłącznie jego elementy²⁵². Wydaje się, że *Marian* przychyliła się do stwierdzenia pośredniego, z jednej strony odrzucając możliwość porównywania całych kultur prawnych jako zbyt ogólnych, a z drugiej dostrzegając

transakcyjnych. Nowa ekonomia instytucjonalna przyjmuje też szereg założeń, w tym ograniczonej racjonalności podmiotów, ograniczenia liczby warunków teoretycznych oraz odejście od i efektywności alokacyjnej na rzecz efektywności adaptacyjnej zob. Wawrzyniec R., *Możliwości wykorzystania nowej ekonomii instytucjonalnej w rozwoju sektora publicznego*, *Zarządzanie publiczne* 2, 2015, str. 109. *Garabinio* odrzuca możliwość zastosowania w swojej metodzie narzędzi ekonomicznej analizy prawa. Docenia co prawda dorobek tej koncepcji i korzyści ze stosowania porównawczych modeli ekonomicznych twierdzi jednak, że narzędzia te pomijają szereg czynników koniecznych dla prawidłowego porównywania rozwiązań i mechanizmów prawnych. Podstawowym czynnikiem niemającym odzwierciedlenia w narzędziach ekonomicznej analizy prawa jest zdaniem *Garabinio* czynnik polityczny tj. polityka centralna rządu oraz ogólna sytuacja polityczna w systemie. *Garbarino C.*, *op. cit.*, str. 694.

²⁴⁶ *Infanti A.*, 2001, *op. cit.*, str. 1135-1155.

²⁴⁷ Szerzej zob. *Marian O.*, *op. cit.*, str. 428.

²⁴⁸ Tamże, metoda ta została przez *Infantiego* wykorzystana do praktycznej analizy porównawczej mechanizmów opodatkowania transferów międzynarodowych ze Stanów Zjednoczonych do organizacji pozarządowych o charakterze nienastawionym na zysk (ang. *non-profit*).

²⁴⁹ *Ibidem*, str. 429.

²⁵⁰ *Chodosh H.*, *Comparing Comparisons: In Search of Methodology*, *Iowa Law Review*, 1999, str. 84.

²⁵¹ W skali makro, tak między innymi *Garbarino C.*, *op. cit.*, str. 496.

²⁵² W skali mikro, tak między innymi. *Infanti A.*, 2001, *op. cit.*, str. 1137.

ograniczenia w analizowaniu pojedynczych przepisów podatkowych. Analizie jego zdaniem, powinny podlegać rozwiązania i mechanizmy prawa podatkowego jako stopień pośredni pomiędzy pojedynczymi przepisami prawa a systemem prawnym. Wątpliwości dotyczą jednak także samego pojęcia przepisów podatkowych i definicji przepisów podatkowych w różnych systemach prawnych²⁵³. Brak jest w pracach *Mariana* jednoznacznej odpowiedzi na tę wątpliwość. Sugeruje on jedynie konieczność dalszej pracy nad metodami ujednolicenia pojęć prawnych. Jeśli chodzi o sposób porównania mechanizmów prawnych, *Marian* odrzuca zmodyfikowaną metodę funkcjonalną *Garbarino*, jako zbyt uproszczoną, zakładającą heterogeniczność norm prawnych oraz oderwanie od politycznego kontekstu przepisów prawnych. Krytyce poddane zostają także metody opisywane przez *Barkera*, *Thuronyi* oraz *Livingstona*²⁵⁴. Nie spełnia jego oczekiwań także odchodząca od metody funkcjonalnej metoda proponowana przez *Infantiego*. Krytyka tej metody opiera się o stwierdzenie, że proponowany przez *Infantiego* etap eksploracyjny pozostaje zbyt ogólny i powinien być wzbogacony o praktyczne metody badawcze pozwalające na wyciąganie wniosków i przedstawianie rekomendacji.

Z inspiracji pracami *Mariana*²⁵⁵ wciąż trwają prace nad określeniem właściwej metody badawczej dla komparatystyki prawa podatkowego²⁵⁶. Temat ten pozostaje ważnym obszarem badawczym, szczególnie w świetle coraz intensywniejszych prac legislacyjnych nad ograniczeniem agresywnej optymalizacji w skali globalnej.

2.2.2. Teoria przeszczepów prawnych

²⁵³ Interesujący przykład przytacza *Marian* porównując przepisy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych w Stanach Zjednoczonych oraz przepisy dotyczące obowiązkowego dzielenia się majątkiem przez bogatych muzułmanów w Arabii Saudyjskiej (tzw. zekat). Zekat nie jest co do zasady podatkiem w rozumieniu kultury prawnej Stanach Zjednoczonych Ameryki i nie jest tak traktowany przez amerykański system podatkowy. Ma jednak cechy charakterystyczne dla podatku (jest obliczany i płacony według narzuconych przez państwo zasad, stanowi bezzwrotną daninę). Powstaje więc wątpliwość, czy te dwie instytucje mogłyby być porównywane w ramach komparatystyki prawa podatkowego. *Marian O., op. cit.*, str. 432.

²⁵⁴ Stanowią one kolejne modyfikacje metody funkcjonalnej, odpowiednio *Barker W., Statutory Interpretation, Comparative Law, and Economic Theory: Discovering the Grund of Income Taxation*, 40 *San Diego L. Rev.* 821, 2003; *Thuronyi V., Comparative Tax Law*, Wolters Kluwer, 2003; *Livingstone M., Law, Culture, and Anthropology: On the Hopes and Limits of Comparative Tax*, 18 *CAN. J. L. & JuRis.* 119, 2005.

²⁵⁵ W 2012 roku wydał on kolejną publikację pod tytułem „Bezsensowne porównania” (ang. *Meaningless Comparisons*), wskazującą na konieczność dalszych prac nad metodą porównywania systemów podatkowych. *Marian O., Meaningless Comparisons: Corporate Tax Reform Discourse in the United States*, *Virginia Tax Review*, 2012, str. 133-204.

²⁵⁶ *Brooks, K., Comparative Tax Law: Development of the Discipline*, *Spiegel Sohmer Tax Policy Colloquium*, 2017, str. 1-17.

Wyrastająca w ramach komparatystyki prawnej teoria przeszczepów prawnych (ang. *legal transplants*) jest ważnym głosem w zakresie pochodzenia rozwiązań prawnych w społeczeństwach i możliwości kopiowania mechanizmów prawnych pomiędzy systemami prawnymi. Teoria ta nadaje wartościowy kontekst dla analizy rozprzestrzeniania się koncepcji systemu nadzoru horyzontalnego pomiędzy systemami prawnymi.

Za twórcę tej teorii uważa się *Watsona*, a jej popularność uzasadnia się między innymi plastycznością zaczerpniętej z medycyny metafory procedury przeszczepu narządów²⁵⁷. Istotnym podejściem do analizy historii prawa była w czasach pracy naukowej *Watsona* grupa tak zwanych lustrzanych teorii prawa (ang. *legal mirror theories*)²⁵⁸. Teorie te wskazują, że kształt przepisów prawnych jest zawsze wynikiem działania czynników zewnętrznych – najczęściej geograficznych, społecznych, ekonomicznych, kulturowych i politycznych. Dla każdego rozwiązania lub mechanizmu prawnego możliwe jest więc określenie czynników, które ją uformowały (ang. *molded*), a także siły wpływu tych czynników (ang. *strength*)²⁵⁹. Tym samym bezpośrednie kopiowanie mechanizmów prawnych pomiędzy krajami powinno być niemożliwe, ponieważ cechują się one odmiennym stanem czynników wpływających na kształt danego mechanizmu.

Narodziny teorii przeszczepów prawnych upatruje się w dyskusji, która toczyła się pomiędzy *Kahn-Freundem* i *Watsonem* w roku 1973. *Kahn-Freund*, będąc zwolennikiem

²⁵⁷ Engelbrekt, A., *op. cit.* str. 112. Szczególnie podkreśla się, że metafora ta z jednej strony wskazuje na możliwość kopiowania elementu jednego systemu prawnego bez kopiowania innych jego elementów, a z drugiej strony dobrze oddaje poziom skomplikowania i delikatności tego procesu (pobrania rozwiązania prawnego, które powstało w określonym kontekście kultury prawnej „dawcy” i implementacji go w odmiennym kontekście kultury prawnej „biorcy”). Metafora przeszczepu pozwala też uświadomić sobie znaczenie pewnych etapów powyższego procesu. Przykładowo tak jak po przeszczepie narządu konieczne jest podawanie pacjentowi leków zwiększających szanse jego przyjęcia – tak samo administracja państwowa powinna podejmować działania sprzyjające adopcji wprowadzonego mechanizmu prawnego przez podmioty, do których jest on kierowany. Szerzej w zakresie metafory transplantu prawnego zob. także Szymczak I., *Dobór ekwiwalentnych rozwiązań prawnych w procesie transplantacji prawa*. *Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny*, 2015, str. 2.

²⁵⁸ Szerzej zob. Ewald W., *Comparative Jurisprudence (II): The Logic of Legal Transplants.*, *The American Journal of Comparative Law*, 1995, str. 492.

²⁵⁹ Jednym z pierwszych autorów prezentujących takie stanowisko był Monteskiusz, który wskazywał: „prawo, na ogół, jest to rozum ludzki, (...); prawa zaś polityczne i cywilne każdego narodu winny być jedynie szczególnymi wypadkami, w których objawia się ten rozum ludzki. Powinny być tak swoiste dla narodu, dla którego je stworzono, iż rzadki to traf, aby prawa jednego narodu mogły się nadać drugiemu. Trzeba, aby odpowiadały naturze i zasadzie rządu istniejącego lub mającego powstać. Powinny być dostosowane do fizycznych warunków kraju; do (...); do właściwości gruntu, do położenia, wielkości kraju; do rodzaju życia ludów, rolniczych, myśliwskich lub pasterskich. Powinny się nagiąć do stopnia wolności, jaką dany ustrój może znieść; do religii mieszkańców, do ich skłonności, bogactw, liczby; do ich handlu, zwyczajów, obyczajów” zob. Montesquieu, *The Spirit of the Laws*, 1748, Księga I rozdział 3. Podobne poglądy przedstawiali Savigny, Hegel, Marks, Jhering, czy Pound, Ewald W., *op. cit.*, str. 493.

lustrzanych teorii prawa, prezentował jednak stanowisko, że istnieją co prawda mechanizmy prawne niezwiązane z kontekstem kulturowym i społecznym, które można swobodnie przenosić między systemami prawnymi (posługiwał się tu metaforą części zamiennych w mechanizmie), ale dominującą większość stanowią mechanizmy mniej lub bardziej związane z tymi czynnikami, których przeniesienie będzie skomplikowane lub niemożliwe²⁶⁰. *Watson* natomiast prezentował stanowisko odmienne, twierdząc, że mechanizmy prawa mogą być przenoszone między krajami niezależnie od czynników zewnętrznych, w szczególności bez znaczenia pozostają te czynniki w kraju będącym „dawcą”²⁶¹. Poglądy *Watsona* w zakresie przeszczepów prawnych można sprowadzić do kilku podstawowych tez²⁶²:

- przeszczepy prawne są najczęstszym sposobem tworzenia prawa w krajach cywilizacji zachodniej,
- przeszczepy prawne mogą mieć charakter zewnętrzny (przeszczep rozwiązania z innego systemu prawnego) lub wewnętrzny (przeszczep rozwiązania w ramach jednego systemu ale pomiędzy obszarami prawa),
- historia każdego elementu systemu prawa kontynentalnego może być opisana w ramach analizy czynników wyłącznie prawnych i nie wymaga odwoływania się do czynników zewnętrznych.

Jednym z głównych czynników wyjaśniających istnienie przeszczepów prawnych zdaniem *Watsona* miałyby być skłonności elity prawniczej (ang. *legal elite bias*), wynikające z wychowania i edukacji w poszanowaniu istniejących i historycznych systemów prawnych. W świetle autorytetu²⁶³ (ang. *authority*) niektórych z tych systemów

²⁶⁰ *Kahn-Freund* zakładał możliwość szeregowania mechanizmów prawnych w kontinuum od najbardziej do najmniej związanych z czynnikami zewnętrznymi. Engelbrekt A., *op. cit.*, str. 115.

²⁶¹ *Watson* wysuwał ten wniosek głównie na podstawie swojego dorobku w zakresie historii rozpowszechniania się prawa rzymskiego w krajach europejskich o bardzo zróżnicowanych kontekstach społeczno-ekonomiczno-politycznych. *Ibidem*, str. 111.

²⁶² Ewald W., *op. cit.*, str. 496.

²⁶³ Przetłumaczenie na język polski terminu „*authority*” nastęrcza problemów. Bezpośrednim tłumaczeniem jest polskie pojęcie „autorytet” jednak słownik PWN przypisuje możliwość posiadania autorytetu raczej osobom, czy instytucjom niż koncepcjom i systemom prawnym. Drabik L, Sobol E. *Słownik języka polskiego PWN*, Wydawnictwo Naukowe PWN, 2020. Inne możliwe tłumaczenia („dominacja” lub „władza”) nie oddają właściwie znaczenia terminu, ponieważ w rozumieniu *Watsona* dotyczy on subiektywnego postrzegania znaczenia systemu prawnego, a nie jego faktycznej dominacji lub władzy. Pojęcia „powaga” lub „znaczenie” wydają się z kolei nie odzwierciedlać właściwie proaktywnej siły wpływu tych systemów na inne systemy prawne. W konsekwencji w rozprawie pozostano przy tłumaczeniu „autorytet”, które pomimo pewnej metaforyczności, najbardziej oddaje znaczenie pojęcia *authority* w koncepcji *Watsona*.

(jak na przykład prawa rzymskiego) są oni bardziej skłonni do poszukiwania rozwiązań prawnych w nich przyjętych, niż do tworzenia takich rozwiązań samodzielnie²⁶⁴.

Dyskusja zapoczątkowana przez *Kahn-Freunda* i *Watsona* trwa do dzisiaj (przeciwnicy teorii przeszczepów prawnych nazywani są czasem kulturalistami, ang. *culturalists*), rozwijana o kolejne aspekty, takie jak czynniki wpływające na skuteczność przeszczepów prawnych czy moralne uzasadnienie dla ich dokonywania²⁶⁵.

Warto przytoczyć stanowiska kilku krytyków teorii przeszczepów prawnych w rozumieniu *Watsona*. Pierwszym z nich jest *Abel*, który zarzucał jej autorowi zbyt daleko posunięte uproszczenia oraz błędy metodologiczne. W szczególności zdaniem *Abela*, *Watson* traktuje społeczeństwo jako jednolite, podczas gdy w rzeczywistości składa się ono z grup o sprzecznych interesach. Przekłada się to na konieczność uwzględnienia w analizie możliwości dokonania przeszczepu prawnego czynników społecznych i ekonomicznych²⁶⁶. *Ewald* przedstawia bardziej wyważone stanowisko, formując „słabą” wersję teorii *Watsona*, która stanowi, że prawo jest w dużej mierze autonomiczne i w większości przypadków rozwija się niezależnie od wpływu czynników zewnętrznych²⁶⁷. W podobnym tonie wypowiada się *Teubner* zwracając jednak uwagę na fakt, że chociaż co do zasady prawo tworzy się niezależnie od czynników społecznych, ekonomicznych i politycznych²⁶⁸, to czynniki te mogą wpłynąć istotnie na jego implementację i spowodować często nieprzewidywalne skutki²⁶⁹.

Należy zauważyć, że literatura poświęcona teorii przeszczepów prawnych skupia się w dominującej większości na opisie historycznych procesów przeszczepów²⁷⁰, wyjaśniając

²⁶⁴ Ewald W., *op. cit.*, 503.

²⁶⁵ Legrand P., *The Impossibility of 'Legal Transplants'*, *Maastricht Journal of European Comparative Law.*, 1997, str. 122.

²⁶⁶ *Abel* poddawał koncepcję *Watsona* także daleko idącej krytyce metodologicznej, stwierdzając, że nie spełnia ona warunków pozwalających na uznanie za teorię naukową oraz, że jej autor przytacza wyłącznie przesłanki zgodne z jego poglądem (głównie związane z rozpowszechnianiem się prawa rzymskiego), pomijając inne istotne przekłady. Zob. Ewald W., *op. cit.*, str. 501.

²⁶⁷ Za „silną” wersję teorii *Watsona*, *Ewald* przyjmuje twierdzenie, że historia każdego elementu systemu prawa kontynentalnego może być opisana w ramach analizy czynników wyłącznie prawnych i nie wymaga odwoływania się do czynników zewnętrznych. *Ewald* zauważa, że sam *Watson* w różnych publikacjach posługuje się czasem silną, a czasem słabą wersją swojej teorii. Engelbrekt A., *op. cit.*, str. 115.

²⁶⁸ Siłą napędową tego rozwoju są zdarzenia historyczne (jak wojny, ekspansja terytorialna, rewolucje, masowa imigracja) oraz prestiż i autorytet niektórych systemów prawnych, powodujący dyfuzję stosowanych w nich rozwiązań do innych krajów. Szerzej zob. Mousourakis G., *Legal transplants and legal development: A jurisprudential and comparative law approach*, *Acta Juridica Hungarica*, 2013, str. 225.

²⁶⁹ Szerzej zob. *Teubner* G., *Legal Irritants: Good Faith in British Law or How Unifying Law Ends Up in New Differences*, *Modern Law Review*, 1998, str. 17.

²⁷⁰ W zakresie prawa podatkowego pogląd ten podziela także *Garbarino*, *Garbarino* C. *op. cit.* str. 2.

w ten sposób pochodzenie norm prawnych i obecny kształt systemów prawnych²⁷¹. W ramach tej teorii nie wypracowano jednak w zorganizowany sposób wniosków, które mogłyby stanowić wsparcie dla praktycznego dokonywania przeszczepów prawnych w przyszłości. W efekcie teoria przeszczepów prawnych może wyjaśnić, w jaki sposób systemy nadzoru horyzontalnego rozprzestrzeniły się w systemach prawnych różnych krajów. W zakresie samego procesu przeszczepu możliwe jest jednak wyciągnięcie jedynie ogólnych wniosków dotyczących jego wykonalności, jeżeli „dawcą” rozwiązania jest system prawny (lub organizacja) o wysokim autorytecie²⁷². Ważne pozostają także wnioski dotyczące możliwości istotnego wypaczenia intencji ustawodawcy przez czynniki społeczne i ekonomiczne w przypadku dokonywania przeszczepu prawnego.

2.2.3. Zastosowana w rozprawie metoda badawcza – metoda *Kamba* i *Infantiego*

Spośród przedstawionych w powyżej metod badawczych, do porównania systemów nadzoru horyzontalnego, w rozprawie zastosowano metodę *Kamba* oraz *Infantiego*. Wynika to z faktu, że z jednej strony posiada ona ustrukturyzowaną procedurę przeprowadzenia badania, zapewniając ujednoczesnienie niezbędną elastyczność.

Zgodnie z tą metodą przeprowadzono trzy etapy badania. W etapie opisowym przedstawione zostały najważniejsze mechanizmy systemów nadzoru horyzontalnego w wybranych krajach OECD, a także ich kontekst kulturowy. Tam, gdzie było to możliwe opis tych mechanizmów został oparty o pierwotne źródła, tj. akty prawne lub publiczne dokumenty administracji skarbowych²⁷³. Opis ten został uzupełniony o informacje pochodzące z prac badawczych nad systemami nadzoru horyzontalnego oraz informacje udostępniane przez firmy doradztwa podatkowego z danych krajów.

²⁷¹ W tym punkcie teoria przeszczepów prawnych spotyka się z koncepcją rodzin prawa (ang. *legal families*). Koncepcja ta identyfikuje specyficzne wzory (ang. *patterns*) w systemach prawnych, które pozwalają na ich generalne podzielenie na podstawowe rodziny prawa (np. prawo kontynentalne i prawo precedensowe). W ramach systemów prawnych należących do jednej rodziny prawa przeszczepy prawne będą się rozprzestrzeniać szybciej, Engelbrekt A., *op. cit.*, str. 117.

²⁷² Interesujący, również metaforyczny przykład sugerujący skuteczność przeszczepów prawnych przytaczał *Jhering*, wskazując, że „nie ma sensu przynosić rzeczy z daleka jeśli ma się ją w domu, jednak tylko głupiec odmówi dobrego lekarstwa tylko dlatego, że nie wyrosło w jego ogrodzie”. Mousourakis G., *op. cit.*, str. 219.

²⁷³ Należy jednak mieć na uwadze, że jedną z podstawowych cech systemu nadzoru horyzontalnego jest jego odformalizowanie, tak np. Komisja Kodyfikacyjna, *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 marca 2015 r.*, Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, 2015, str. 15. W efekcie dominująca większość systemów nie jest oparta o przepisy prawa ale o wytyczne, instrukcje, polityki, czy nawet jednostronne deklaracje administracji skarbowej składane w postaci artykułów prasowych, Larsen, L. *op. cit.*, str. 1-55.

Etap opisowy w zakresie opisu kontekstu kulturowego oparto na badaniach empirycznych. Ze względu na opis tego kontekstu w związku z opartym na zaufaniu i dobrowolnym wypełnianiu obowiązków systemem nadzoru horyzontalnego wybrano badania związane z czynnikami wpływającymi na zaufanie i współpracę.

Dla porównania kontekstów kulturowych wybrano cztery wskaźniki:

- Power Distance Index²⁷⁴,
- Masculinity vs. femininity (MAS) Index²⁷⁵,
- World Values Survey Index w zakresie poziomu przyzwolenia dla unikania opodatkowania oraz ogólnego poziomu zaufania w społeczeństwie²⁷⁶,
- Corruption Perceptions Index²⁷⁷.

W etapie informacyjnym, na podstawie danych zebranych w etapie opisowym dokonano oceny systemów nadzoru horyzontalnego w wybranych krajach OECD. Zidentyfikowano podobieństwa i różnice w czterdziestu ośmiu kategoriach, a dla kategorii o kluczowym znaczeniu przeprowadzono pogłębioną analizę. O ile etapy opisowy i informacyjny stanowią zdefiniowany element metody *Kamba* i *Infantiego*, o tyle dla etapu eksploracyjnego nie została wypracowana metoda badawcza²⁷⁸. W rozprawie aparat badawczy został uzupełniony o wnioski z praktycznego zastosowaniu tej metody przez *Infantiego*²⁷⁹ oraz przez analogię do metody funkcjonalnej komparatystyki prawnej.

Podstawowymi narzędziami badawczymi etapu eksploracyjnego zastosowanymi w niniejszej rozprawie jest wnioskowanie regresywne, pozwalające na zidentyfikowanie

²⁷⁴ Wskaźnik opracowany przez Hofstede'a dotyczy postrzegania władzy w społeczeństwie. Co do zasady wyższy poziom wskaźnika opisuje sytuację powszechnej akceptacji silnej władzy i konieczności podporządkowania się jej, natomiast niskie poziomy wskaźnika dotyczą społeczeństw kwestionujących autorytet władzy. Power Distance Index, Hämtat från <https://clearlycultural.com/geert-hofstede-cultural-dimensions/power-distance-index/> dostęp:23.12.2020).

²⁷⁵ Wskaźnik może być rozumiany jako poziom skłonności społeczeństwa do współpracy i polubownego rozwiązywania sporów (społeczeństwa bardziej kobiece) lub do indywidualności i asertywności (społeczeństwa bardziej męskie), Masculinity 2019, <https://clearlycultural.com/geert-hofstede-cultural-dimensions/masculinity/>, dostęp 23.12.2020).

²⁷⁶ Wskaźnik, którego głównym przedmiotem są wartości i przekonania mieszkańców poszczególnych krajów, uwzględniające zmiany zachodzące w czasie i wpływ, jaki wywierają na życie społeczne i polityczne, World Values Survey, 2019, <http://www.worldvaluessurvey.org/wvs.jsp>, dostęp 23.12.2020.

²⁷⁷ Wskaźnik porównuje 180 krajów pod względem postrzeganego poziomu korupcji w sektorze publicznym, Transparency International, *Corruption Perceptions Index*, 2018, <https://www.transparency.org/cpi2018>, (dostęp 23.12.2020).

²⁷⁸ Marian O., *op. cit.*, str. 420.

²⁷⁹ Do analizy porównawczej mechanizmów opodatkowania transferów międzynarodowych ze Stanów Zjednoczonych do organizacji non-profit, Infantí A., *op. cit.*, str. 1138.

związków przyczynowo skutkowych oraz wnioskowanie indukcyjne pozwalające na uogólnienie wniosków. Zastosowano także narzędzia z obszaru ekonomicznej analizy prawa (model szacowania kosztów transakcyjnych) oraz nauki o zarządzaniu, w szczególności narzędzia do zarządzania jakością procesów (ang. *Total Quality Management, TQC*) pozwalające na identyfikację przebiegu, ryzyk oraz kluczowych czynników sukcesu (ang. *milestones*) dla procesów w ramach systemu nadzoru horyzontalnego²⁸⁰.

²⁸⁰ Narzędzia TQC to narzędzia zarządzania jakością procesów integrujące metody rozwijania jakości na każdym ich etapie. Podstawą zasadą TQC jest przeprowadzenie dokładnej analizy procesu poprzez jego opis i interpretację, a następnie wyciągnięcie (w ustrukturyzowany sposób) wniosków co do możliwości jego optymalizacji i sposobu zaadresowania ryzyk. Pod tym względem narzędzia TQC znajdują wiele wspólnych elementów z metodą analizy porównawczej Infantiego. Wybrane narzędzia TQC obejmują: diagram procesu (identyfikuje etapy procesów i ich zależności), arkusze analityczne (narzędzie pozwalające na systematyzację informacji o procesach), wykres Ishigawy (pozwala na identyfikację związków przyczynowo skutkowych), diagram Pareto-Lorenza (pozwala na ocenę istotności czynników dla powodzenia procesów), punktowy wykres korelacji (pozwala na dalsze identyfikowanie korelacji pomiędzy czynnikami). Evans J. R., Lindsay W. M., *The Management and Control of Quality*. South - Western College Publishing, 1999, str. 27.

ROZDZIAŁ 3

3. Systemy nadzoru horyzontalnego – analiza prawno-porównawcza

Analizowany w rozprawie przykład zmiany paradygmatu w relacjach organów skarbowych i podatników, system nadzoru horyzontalnego, nie jest jednorodnym rozwiązaniem podatkowym. Model teoretyczny tego systemu zaproponowało i rozwija OECD. Dwie pierwsze implementacje tego modelu – holenderski system nadzoru horyzontalnego oraz brytyjski system oceny ryzyka podatkowego i zarządzania relacją z klientem, pomimo zbieżnych celów, różnią się istotnie w niektórych obszarach praktycznych. Kolejne kraje wdrażając system nadzoru horyzontalnego nadawały mu zindywidualizowane cechy, odpowiadające na specyficzne uwarunkowania ekonomiczne, społeczne i kulturowe.

3.1. Model systemu nadzoru horyzontalnego Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju²⁸¹

Pierwszym dokumentem, w którym OECD zauważyła zmianę obowiązującego w obszarze nauk prawnych paradygmatu relacji organów skarbowych i podatników jest Deklaracja Seulska²⁸². Jej sygnatariusze podkreślali konieczność bliższej analizy stosowanych zasad współpracy administracji skarbowej z podatnikami oraz roli pośredników podatkowych (ang. *intermediaries*) takich jak doradcy podatkowi, notariusze czy banki.

Jako zrealizowanie tego celu, w kolejnych latach OECD przygotowało trzy coraz bardziej szczegółowe raporty dotyczące nowego paradygmatu relacji organów skarbowych z podatnikami, kolejno²⁸³:

- „Study into the Role of Tax Intermediaries” z roku 2008,

²⁸¹ W pracach naukowych jak również w praktyce pojęcie „systemy nadzoru horyzontalnego” występują pod różnymi nazwami. Chronologicznie pierwsza pojawiła się nazwa „nadzór horyzontalny” jako nazwa systemu implementowanego w Holandii (ang. *horizontal monitoring*). Następnie OECD zaczęło stosować nazwę „wzbogacona relacja” (ang. *enhanced relationship*), a później „zgodność oparta na współpracy” (ang. *cooperative compliance*). W Wielkiej Brytanii system funkcjonuje natomiast pod nazwą „zarządzania relacją z klientem” (ang. *customer relationship management*) oraz systemu oceny ryzyka podatkowego (ang. *Tax Compliance Risk Management*). W rozprawie przyjęto pojęcie „nadzór horyzontalny” jako ogólną nazwę tego typu systemów. Wynika to z faktu, że zbliżoną nazwę (monitoring horyzontalny) przyjął polski ustawodawca w Ordynacji podatkowej, Dz.U. z 1997 r. nr 137, poz. 926.

²⁸² Deklaracja została podpisana na zakończenie organizowanego przez OECD Trzeciego Forum dla Administracji Podatkowych, które odbyło się w Seulu w roku 2006.

²⁸³ OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, 2008, str. 1-90; OECD, 2013, *op.cit.*, str. 1-262; OECD, *Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks*, OECD, 2016, str. 1-38.

- „Co-operative Compliance: A Framework” z roku 2013,
- „Co-operative Tax Compliance – Building Better Tax Control Frameworks” z roku 2016.

Raporty te stanowią podstawę do dla proponowanego przez OECD modelu systemu nadzoru horyzontalnego.

3.1.1. Model wzbogaconej relacji

W raporcie „*Study into the Role of Tax Intermediaries*” OECD zarysowała praktyczne fundamenty dla systemów nadzoru horyzontalnego. Raport definiuje problem, z którym mierzą się administracje skarbowe, to jest coraz częstsze występowanie agresywnej optymalizacji podatkowej (ang. *agressive tax planning*). Następnie opisuje model analizy ryzyka podatkowego (ang. *tax risk framework*), który pozwala na ograniczenie występowania tego problemu oraz proponuje wdrożenie opartego na tym modelu systemu relacji podatnika z organami podatkowymi (ang. *enhanced relationship*)²⁸⁴.

Agresywna optymalizacja podatkowa

OECD wskazuje, że biorąc pod uwagę różnice w legislacjach podatkowych krajów, nie jest możliwe posługiwanie się użytym w Deklaracji Seulskiej pojęciem „nieakceptowalnego schematu optymalizacji podatkowej” (ang. *unacceptable tax minimisation arrangements*) i postuluje zastąpienie go pojęciem agresywnej optymalizacji podatkowej²⁸⁵. Zmiana definicji jest wyrazem odejścia od prostej oceny działań podatnika jako dopuszczalnych lub niedopuszczalnych w kierunku szerokiego spektrum „agresywności” implementowanych rozwiązań podatkowych.

Agresywna optymalizacja podatkowa została zdefiniowana na dwóch płaszczyznach jako:

- planowanie podatkowe wykorzystujące istniejące przepisy podatkowe w sposób generujący niespodziewane lub niezamierzone (przez ustawodawcę) konsekwencje podatkowe, lub

²⁸⁴ Na marginesie warto zauważyć, że badania będące podstawą przygotowania raportu były prowadzone wspólnie przez sekretariat OECD oraz administrację skarbową Wielkiej Brytanii (ang. *Her Majesty's Revenue and Customs*, dalej HMRC), która prowadziła program pilotażowy systemu nadzoru horyzontalnego już od roku 2006.

²⁸⁵ Pojęcie to jest konsekwentnie używana przez OECD oraz organy administracji skarbowej wielu krajów OECD, 2008, *op. cit.*, str. 12.

- zajmowanie pozycji podatkowej korzystnej dla podatnika bez ujawnienia organom skarbowym, że nie ma pewności, czy istotne kwestie w zeznaniu podatkowym są zgodne z prawem²⁸⁶.

Dla spełnienia powyższych przesłanek kluczowe znaczenie mają pośrednicy podatkowi, którzy mogą specjalizować się w poszukiwaniu niezamierzonych przez ustawodawcę konsekwencji stosowania prawa podatkowego, jak i wspierać podatnika w interpretacji istniejących przepisów. Pośrednicy podatkowi zostali określani przez OECD jako „strona podażowa” agresywnej optymalizacji podatkowej. Jednocześnie sami podatnicy (a konkretnie duzi podatnicy korporacyjni) jako podmioty określające swój apetyt na ryzyko podatkowe stanowią „stronę popytową”²⁸⁷.

Zmniejszenie popytu na agresywną optymalizację podatkową miałyby zostać osiągnięte w dwóch etapach. Po pierwsze, administracja skarbową powinna wdrożyć efektywny model analizy ryzyka podatkowego. Po drugie na bazie wyników z tego modelu powinny zostać stworzone nowe zasady współpracy z podatnikami, ograniczając bodźce podatników do korzystania z agresywnej optymalizacji podatkowej.

Model analizy ryzyka podatkowego

OECD wskazuje, że popyt na agresywną optymalizację podatkową wynika z apetytu na ryzyko podatnika (ang. *tax risk appetite*), który jest definiowany jako skłonność do podejmowania działań i decyzji, co do których przed ich podjęciem istnieje uzasadnione przewidywanie, że organ skarbowy może nie zgodzić się z prawidłowością podejścia podatnika²⁸⁸.

OECD identyfikuje trzy grupy bodźców kształtujących apetyt na ryzyko u dużych podatników korporacyjnych:

²⁸⁶ Rozróżnienie dokonane przez OECD wpisuje się w debatę nad legalnymi metodami obniżania zobowiązania podatkowego (unikanie opodatkowania), a działaniami nielegalnymi o takich skutkach (uchylanie się od opodatkowania) zob. Klonowska A., *op. cit.*, str. 12. Sytuację administracji skarbowej w tym zakresie unikania opodatkowania pogarsza często długi okres między tworzeniem schematów optymalizacji skarbowej, a odkrywaniem ich zasad funkcjonowania przez organy skarbowe i wprowadzaniem przepisów naprawczych.

²⁸⁷ Z tego powodu OECD postuluje opracowanie zasad trójstronnej relacji pomiędzy organami administracji skarbowej, podatnikami i pośrednikami podatkowymi aby z jednej strony zmniejszać bodźce podażowe (w tym skłaniać pośredników podatkowych do wcześniejszego dzielenia się z organami administracji opracowanymi agresywnymi schematami podatkowymi), a z drugiej popytowe (zmniejszać apetyt na ryzyko podatkowe wykazywany przez podatników). OECD, 2008, *op. cit.*, str. 23.

²⁸⁸ OECD, 2008, *op. cit.*, str. 12-20.

- zasady korporacyjne – wewnętrzne regulacje korporacyjne mające zapewnić funkcjonowanie podmiotu zgodnie z prawem, zasadami społecznymi i interesami akcjonariuszy (w zakresie podatków będzie to przykładowo zakres uprawnień rady nadzorczej w zakresie decyzji podatkowych, wytyczne co do ilości i rotacji doradców podatkowych czy częstotliwość raportowania strategii podatkowej do udziałowców),
- zakres ujawnień fiskalnych i publicznych – rosnąca przejrzystość działalności przedsiębiorstwa (np. ze względu na fakt notowania na rynku publicznym, emisję obligacji lub ryzyko reputacyjne) przekłada się na mniejszy poziom apetytu na ryzyko mogące wymagać publicznego raportowania,
- przepisy prawne wymagające ujawniania wątpliwości lub schematów podatkowych.

Powyższe bodźce wiążą się bezpośrednio z odczuwanym przez podatników poziomem ryzyka identyfikacji u nich elementów agresywnej optymalizacji podatkowej, co skutkowałoby naruszeniem zasad korporacyjnych, obowiązkiem publicznego zaraportowania takiego faktu lub karami za niedopełnienie obowiązków raportowania. Należy więc zbudować taki model analizy ryzyka podatkowego, który z jednej strony będzie wynagradzał podatników dobrowolnie obniżających ryzyko zastosowania agresywnej optymalizacji podatkowej, a z drugiej pozwoli sprawnie identyfikować podatników dla których takie ryzyko pozostaje wysokie. Model taki musi zdaniem OECD składać się z dwóch elementów: warstwy oceny ryzyka pozwalającej na sprawne i precyzyjne identyfikowanie obszarów (np. typu podatników) wymagających reakcji oraz warstwy alokowania zasobów względem ryzyka pozwalającej na priorytetyzację zadań i zwiększenie poziomu skutecznych kontroli skarbowych²⁸⁹.

Aby powyższy model oceny ryzyka podatkowego mógł sprawnie funkcjonować OECD wskazuje na cztery wymiary weryfikacji ryzyka:

²⁸⁹ Warstwa alokowania zasobów względem ryzyka jest równie istotna jak warstwa oceny ryzyka i kluczowa dla efektywności systemu. OECD podkreśla w szczególności, że dobrze funkcjonujący model analizy ryzyka podatkowego będzie identyfikował ryzyka, którymi organy skarbowe powinny poświęcić uwagę, ale również ryzyka, dla których zasoby organów nie będą alokowane (ze względu na zbyt małe ryzyko ich wystąpienia lub zbyt małą wartość oczekiwaną kontroli).

- *wielkość i poziom skomplikowania organizacji i rozliczeń podatkowych* – co do zasady większe i bardziej skomplikowane organizacje będą generować wyższy poziom ryzyka,
- *jakość wdrożonych procedur podatkowych oraz systemu księgowego* – słabość lub brak procedur oraz nieefektywny system księgowy mogą generować wyższy poziom ryzyka. OECD rozwija ten punkt w kolejnych raportach proponując wdrożenie tak zwanych ram nadzoru podatkowego (ang. *tax control framework*),
- *zachowanie podatnika* – w rozumieniu skłonności do współpracy z organami administracji skarbowej oraz dzielenia się informacjami istotnymi dla celów podatkowych. Mniejsza skłonność będzie generować wyższy poziom ryzyka,
- *kwestionowanie przez podatnika proponowanej wykładni prawa podatkowego* – OECD podkreśla, że podatnik ma prawo kwestionować interpretację prawa podatkowego zaproponowaną przez organ podatkowy. Takie działanie może jednak, jeśli jest częste i uporczywe (ang. *persistent*), generować wyższy poziom ryzyka.

Weryfikacja ryzyka w tych czterech obszarach musi być oparta o wiarygodne dane. Pierwszym oczywistym źródłem danych są zeznania podatkowe składane przez podatnika, a także inne obowiązkowe ujawnienia informacji²⁹⁰. W oparciu o dane funkcjonuje już dominująca większość organów skarbowych na świecie. OECD podkreśla jednak, że są to dane niewystarczające – w szczególności w świetle otrzymywania ich przez organ podatkowy z opóźnieniem, pewności co do prawdziwości oraz dokładności. Dlatego konieczne jest pozyskiwanie danych z innych źródeł – jednym z nich może być wdrożenie systemu nadzoru horyzontalnego (wzbogaconej relacji)²⁹¹.

Wzbogacona relacja

W klasycznej relacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym (nazywanej relacją konfrontacyjną lub modelem nadzoru wertykalnego) podatnik z jednej strony stara się ujawnić jak najmniej informacji organowi skarbowemu, a organ zmusić podatnika do

²⁹⁰ Sprawozdania finansowe i statystyczne, ujawnienia związane z obecnością na giełdzie papierów wartościowych, ujawnienia związane z prowadzeniem działalności regulowanej, itd.

²⁹¹ OECD, 2008, *op. cit.*, str. 32.

ujawnienia ich jak największego zakresu. Ta rozbieżność wynika, między innymi, z braku zaufania pomiędzy stronami²⁹².

Jednocześnie z dyskusji prowadzonych przez OECD z największymi podatnikami²⁹³ wynika, że chcieliby oni móc współpracować z organami podatkowymi dla jak najwcześniejszego i najpewniejszego zabezpieczenia swojej pozycji podatkowej. Kluczowy wpływ mają tu wymienione wcześniej czynniki związane z apetytem na ryzyko tj. wewnętrzne regulacje korporacyjne i konieczność dokonywania publicznych ujawnień. Dodatkowo bardziej partnerska relacja zdaniem podatników zmniejszyłaby liczbę zbędnych kontroli przeprowadzanych przez organy administracji i obniżyła koszty zachowania zgodności podatkowej.

Relacja taka mogłaby być osiągnięta przez podjęcie wspólnych działań. Ze strony podatników oczekiwane byłoby dobrowolne informowanie organów podatkowych o wszelkich istotnych kwestiach podatkowych jak również różnicach w interpretacji prawa podatkowego (ang. *disclosure*) oraz przekazywanie organom skarbowym wyczerpujących i zrozumiałych odpowiedzi na wszelkie pytania (ang. *transparency*).

Ze strony organów podatkowych zapewnione musiałyby być spełnienie 5 kluczowych wymagań:

- zrozumienie biznesowych zasad działania podatnika,
- bezstronność działania organów administracji,
- proporcjonalność działania,
- transparentność,
- wysoka reaktywność.

Zrozumienie biznesowych zasad działania podatnika jest jednym z najistotniejszych elementów proponowanego systemu. Najwięksi podatnicy korporacyjni relatywnie rzadko podejmują działania wyłącznie dla osiągnięcia celów podatkowych. W większości przypadków organy podatkowe współpracujące z podatnikiem będą musiały mierzyć się z realnymi działaniami biznesowymi, jedynie ustrukturyzowanymi w sposób optymalny podatkowo. Brak zrozumienia zasad biznesowych rządzących decyzjami podatnika może

²⁹² Szerzej zob. Alm J., Kirchler E., *op. cit.*, str. 35.

²⁹³ OECD, 2008, *op. cit.*, str. 5.

prowadzić do zbędnych kosztów i frustracji po obu stronach relacji, a w efekcie do jej nieefektywności²⁹⁴.

Bezstronność działania jest przez OECD rozumiana jako skupienie urzędników na określeniu wspólnie z podatnikiem właściwej wysokości zobowiązania podatkowego, a nie maksymalnej zgodnej z prawem wysokości zobowiązania podatkowego. Może to wymagać modyfikacji sposobu organizacji organów skarbowych w taki sposób, aby ocena urzędników skarbowych nie była oparta o wartościowe wskaźniki związane z ustalonymi zobowiązaniami podatkowymi.

Proporcjonalność działania oznacza proporcjonalność celów i środków stosowanych przez organy skarbowe. W pierwszym przypadku OECD wskazuje na konieczność priorytetyzacji celów współpracy tak, aby alokowane zasoby nie były zużywane na działania o niskim znaczeniu fiskalnym (może to być wykonane poprzez np. określenie poziomu istotności dla kwestii podatkowych). Proporcjonalność środków oznacza, że realizacja zamierzonego celu zostanie wykonana przy minimalnym zaangażowaniu zasobów gwarantującym realizację celów (np. poprzez wybór odpowiedniej wielkości próby do kontroli). OECD przytacza przydatne przykłady zastosowania zasady proporcjonalności w modelu wzbogaconej relacji, tj.:

- ograniczenie liczby kontroli w przypadku, gdy podatnik dobrowolnie ujawnia swoje dane podatkowe,
- zadawanie wyłącznie konkretnych pytań, mających ścisłe powiązanie z celem kontroli (brak pytań „w ciemno” lub pytań przesiewowych),
- określenie satysfakcjonującego poziomu wyjaśnienia zagadnienia podatkowego pozwalającego na zakończenia kontroli bez precyzyjnego opisanie i wyjaśnienia pewnych obszarów, które nie mają istotnego wpływu na jej końcowy wynik,
- dawanie sugestii co do poprawy procesu (a nie wyłącznie rozliczeń), tak aby podatnik mógł poprawić procesy w przyszłości i uniknąć kolejnych kontroli.

²⁹⁴ OECD wskazuje na trzy obszary kompetencji biznesowych niezbędne po stronie organów administracji. Pierwszy z nich to poziom ogólnego zrozumienia zasad biznesowych (np. zasad finansowania działalności, tworzenia biznes planów czy podejmowania strategicznych i operacyjnych decyzji). Drugi poziom obejmuje wiedzę branżową również w zakresie trendów i zagrożeń występujących w danym sektorze. Trzeci obszar to wiedza o specyficznym podatniku oraz jego specyfice podatkowej. Ponieważ opisane powyżej kompetencje są specyficzne dla doradców podatkowych, OECD silnie rekomenduje włączenie ich w proces szkolenia kadr dla organów skarbowych w ramach wzbogaconej współpracy. OECD, 2008, *op. cit.*, str. 33-39.

Transparentność obejmuje trzy podstawowe płaszczyzny. Po pierwsze, transparentność organów skarbowych oznacza, że kontrolowanym znane są procedury, zgodnie z którymi wykonywana jest kontrola skarbowa, ale także procedury oceny ryzyka. Po drugie, transparentność wymaga istnienia spójności pomiędzy deklaracjami organów skarbowych, a ich działaniami. Po trzecie, dla zapewnienia transparentności wymagane jest, aby organy skarbowe uwzględniały głos podatników w procesie tworzenia prawa podatkowego – zarówno na poziomie jednostkowym jak i jako całego sektora/rynku.

Wysoka reaktywność oznacza efektywność w komunikacji pomiędzy organem skarbowym a podatnikiem. Odpowiedzi na pytania podatnika powinny być szybkie, osadzone w kontekście działania podatnika oraz sformułowane w sposób profesjonalny. Krytyczne jest także zapewnienie, że odpowiedzi udzielane przez organy skarbowe są pewne w długim okresie. Wysoce niekorzystną sytuacją byłoby bowiem, gdyby decyzja ustalona z podatnikiem była następnie odrzucana na etapie weryfikacji przez przełożonego danego urzędnika. Dlatego też z jednej strony konieczne jest umocowanie urzędników do podejmowania samodzielnych decyzji (w określonych ramach), a po drugie zapewnienie spójności podejścia osób odpowiadających za kontakty z podatnikami ze strategią organu skarbowego²⁹⁵.

3.1.2. Rozwój modelu wzbogaconej relacji

Na podstawie raportu „*Study into the Role of Tax Intermediaries*” oraz w świetle pozytywnych sygnałów co do efektywności systemów nadzoru horyzontalnego funkcjonujących w Holandii oraz w Wielkiej Brytanii, wiele krajów rozpoczęło prace nad wdrożeniem podobnego rozwiązania w swoich systemach prawnych. Wydany w 2013 r. kolejny raport OECD pod tytułem „*Co-operative Compliance: A Framework*” wskazuje na 24 takie kraje i opierając się na ich doświadczeniach proponuje modyfikacje i rozwinięcie modelu wzbogaconej relacji – adresując także niektóre kwestie problematyczne, jak np. jego konstytucyjność²⁹⁶.

²⁹⁵ OECD, 2008, *op. cit.*, str. 33.

²⁹⁶ Tłem dla prac nad przygotowaniem raportu był niespotykana wcześniej intensywność debaty publicznej nad kwestią ograniczenia agresywnej optymalizacji podatkowej. Ujawnienie niskich efektywnych stóp opodatkowania niektórych multinarodowych korporacji sprawiło, że przeciwdziałanie optymalizacjom podatkowym stało się (i pozostaje do dzisiaj) nie tylko jednym z głównych tematów debaty publicznej ale także przedmiotem intensywnych prac organów administracji zarówno na poziomie krajowym jak i międzynarodowym. Ważnym głosem w tej debacie okazał się inny raport OECD - *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD, 2013, str. 1-44.

OECD proponuje wprowadzenie modyfikacji do systemu tak, aby zaadresować podwyższenie oczekiwań organów administracji co do przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej²⁹⁷. Obejmują one w szczególności przesunięcie akcentów z zapewnienia efektywnej współpracy pomiędzy stronami w kierunku zwiększenia pewności rozliczeń podatników. Autorzy raportu nie porzucają jednak wiary w możliwość osiągnięcia tego celu poprzez zwiększanie zaufania i otwartości pomiędzy organami skarbowymi i podatnikami. Wyraz daje temu zmiana nazwy proponowanego modelu – ze „wzbogaconej relacji” na „zgodność oparta o współpracę”.

System zgodności opartej o współpracę opiera się na tych samych filarach co system wzbogaconej relacji (analiza ryzyka, alokacja zasobów oparta o profile ryzyka podatników, relacja oparta na zaufaniu i obustronnym ujawnianiu istotnych informacji i opinii). Został on jednak uzupełniony o kilka nowych koncepcji – w szczególności metod zarządzania systemem po stronie organów skarbowych (ang. *internal governance*) oraz ram nadzoru podatkowego po stronie podatników (ang. *tax control framework*).

Metody zarządzania systemem po stronie administracji

Pierwszym filarem systemu zgodności opartego o współpracę są metody zarządzania systemem po stronie organów skarbowych. OECD podkreśla, że metody te będą specyficzne względem administracji skarbowych, co wynika z różnych tradycji prawnych i organizacyjnych, zróżnicowanego poziomu kompetencji, wielkości i podziału organów oraz wielu innych czynników. Wskazuje jednak na sześć zasad, na których ma się opierać zarządzanie systemem²⁹⁸.

Zasada pierwsza to wymóg formalizacji systemu. Oznacza ono, że wszystkie zasady obowiązujące pracowników organów skarbowych (w tym zasady etyczne) powinny być spisane (np. w formie polityk lub procedur wewnętrznych).

Zasada druga to wymóg standaryzacji systemu. Oznacza ono, że każda decyzja wydawana w ramach systemu powinna mieć oparcie w ustandaryzowanych procedurach, dostępnych zarówno dla pracowników organów jak i podatników.

²⁹⁷ OECD, 2013, *op. cit.*, str. 15-18.

²⁹⁸ *Ibidem*, str. 41-53.

Zasada trzecia dotyczy wdrożenia tak zwanej oceny przez wiele oczu. Zasadę tę należy rozumieć w ten sposób, że decyzje w sprawach podatników powinny być weryfikowane co najmniej przez dwie niezależne osoby²⁹⁹.

Zasada czwarta wymaga wdrożenia mechanizmów dyfuzji wiedzy. Oznacza to, że administracja skarbowa powinna wdrożyć procedury zapewniające, że wszyscy pracownicy organów skarbowych zaangażowani w funkcjonowanie systemu w sposób regularny i efektywny dzielą się wiedzą pozyskaną w procesie współpracy z podatnikiem. Wiedza ta powinna być także utrwała w postaci dobrych praktyk, instrukcji lub centrów doskonałości (ang. *centers of excellence*).

Zasada piąta podkreśla konieczność rotacji urzędników skarbowych w ramach zespołów obsługujących podatnika.

Zasada szósta narzuca regularną weryfikację i ocenę funkcjonowania systemu w celu identyfikacji niedoskonałości procesu i wprowadzania ulepszeń.

Powyższe zasady wyznaczają wysokopoziomowy standard, względem którego powinny być oceniane mechanizmy zarządzania systemami zgodności opartej na współpracy (monitoringu horyzontalnego) w poszczególnych krajach. Naruszenie tych zasad może się wiązać z istotnym zmniejszeniem efektywności funkcjonowania systemu po stronie organów skarbowych³⁰⁰.

Ramy nadzoru podatkowego

Drugim filarem propozycji OECD są ramy nadzoru podatkowego. Ramy te powinny być rozumiane jako wdrożony przez podatnika zestaw wewnętrznych regulacji rządzących procesami podatkowymi w organizacji³⁰¹. Ramy te powinny być pełne, co oznacza, że muszą regulować procesy na całej ich długości³⁰². Kluczowe jest także, że nie są to

²⁹⁹ OECD nie wskazuje dokładnej procedury tej weryfikacji ani nie sugeruje momentu, w którym powinna zostać wykonana. Może to być więc kontrola decyzji przez przełożonego (jak w systemie implementowanym w Wielkiej Brytanii), kontrola przez współpracowników (ang. *peers review*, jak w systemie holenderskim) lub kontrola przez niezależną jednostkę dedykowaną do takich działań. Weryfikacja może być wykonywana w momencie wydawania decyzji lub po jej wydaniu. OECD, 2013, *op. cit.*, str. 65-71.

³⁰⁰ Podstawą istnienia pryncypiów w rozumieniu nauki o zarządzaniu jest wskazywanie ogólnych zasad projektowania złożonych systemów i rozwiązań. Przyjmuje się, że w przypadku systemów o wysokim poziomie skomplikowania nie jest możliwe określenie *ex ante* szczegółowych wymogów ich funkcjonowania. Rozwiązaniem jest stworzenie zasad. Konkretnie funkcje systemu mogą być wtedy elastycznie dopasowywane do okoliczności, tak długo jak pozostają w zgodzie z zasadami. *Ibidem*, str. 73.

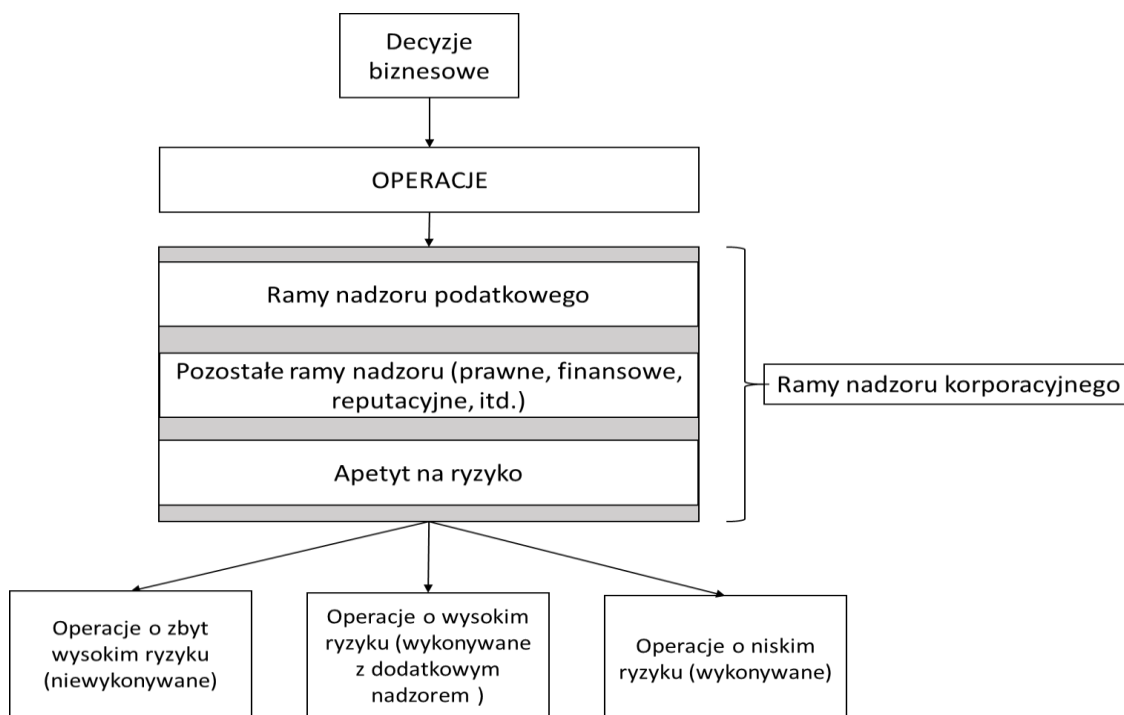
³⁰¹ Bakker A., i Kloosterhof S., *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, International bureau of fiscal documentation, 2010, str. 26.

³⁰² W tym także etapy nadzoru, weryfikacji jakości i ulepszania procesu.

wytyczne wyłącznie dla departamentów podatkowych, ale zobowiązane do stosowania się do nich powinny być wszystkie departamenty organizacji. Najczęściej ramy nadzoru podatkowego będą elementem całościowych ram nadzoru korporacyjnego podatnika.

Ramy nadzoru podatkowego stanowią w dojrzałych organizacjach filtr dla wszystkich operacji biznesowych organizacji, który rozdziela je ze względu na poziom ryzyka podatkowego. Proces ten wygląda następująco:

Rysunek 8 Schemat ram nadzoru korporacyjnego



Źródło: Opracowanie własne na podstawie OECD, *Co-operative Compliance: A Framework*, OECD, 2013.

Prawidłowo wdrożone ramy nadzoru podatkowego powinny doprowadzić do sytuacji, w której podatnik z własnej woli odrzuci najbardziej ryzykowne z podatkowego punktu widzenia operacje, a operacje mogące nieść ze sobą ryzyko na akceptowalnym poziomie wykona w zgodzie z ustalonymi procedurami (np. konsultując je wcześniej z organem skarbowym w ramach systemu zgodności opartej na współpracy). Operacje o minimalnym lub zerowym poziomie ryzyka podatkowego powinny być wykonywane automatycznie i tym samym nie obciążać organów podatkowych pracą związaną z ich weryfikacją.

Ramy nadzoru podatkowego powinny zdaniem OECD funkcjonować na co najmniej trzech poziomach³⁰³:

³⁰³ OECD, 2013, *op. cit.*, str. 25-28.

- poziom podatkowy – analizujący operacje pod kątem konkretnego typu podatku i/lub jurysdykcji. Analiza w ramach tego poziomu odpowiada na pytanie „czy dana transakcja budzi ryzyko podatkowe z punktu widzenia *tego* podatku w *tej* jurysdykcji podatkowej?”,
- poziom korporacyjny – analizujący operacje w skali całej organizacji niezależnie od ich lokalizacji lub związku z konkretnym podatkiem. Analiza w ramach tego poziomu odpowiada na pytanie „czy dana transakcja budzi ryzyko podatkowe z punktu *całej* organizacji?”,
- poziom ryzyka – analizujący operacje z punktu widzenia zidentyfikowanych ryzyk dla organizacji. Analiza w ramach tego poziomu odpowiada na pytanie „czy istnieją transakcje budzące ryzyko podatkowe w zidentyfikowanych przez nas kategoriach (np. powstanie stałego zakładu)?”³⁰⁴.

Aby spełnić powyższe wymagania co do szczegółowości analizy, ramy nadzoru podatkowego muszą być dostosowane do specyfiki organizacyjnej przedsiębiorstwa, jego wielkości, rodzaju działalności i poziomu zaawansowania procesów i systemów podatkowych. Niezależnie od tych czynników także ramy nadzoru podatkowego (podobnie jak metody zarządzania systemem po stronie organów skarbowych) muszą spełniać sześć zasad.

Zasada pierwsza to wymóg wdrożenia ram nadzoru podatkowego w ramach strategii podatkowej podatnika. Oznacza to, że muszą one mieć umocowanie w przyjętej zgodnie z procedurą korporacyjną strategii podatkowej. Strategia ta powinna być zaakceptowana przez osoby uprawnione do reprezentacji osoby prawnej. Powinna też definiować apetyt na ryzyko podatnika oraz wytyczne operacyjne – cele, stosowane procedury i sposoby mierzenia efektywności.

³⁰⁴ Powyższe trzy poziomy analizy uzupełniają się w ten sposób, że:

- analiza na poziomie podatkowym zapewnia podstawową (wysoce granularną) identyfikację ryzyk podatkowych, (np. „czy prawidłowe jest traktowanie danego przychodu jako przychodu zwolnionego z opodatkowania?”)
- analiza na poziomie korporacyjnym identyfikuje ryzyka o dużej skali, które mogą nie być widoczne na poziomie podatkowym (np. „czy ceny transferowe pomiędzy podmiotami w grupie są ustalone na poziomie nie budzącym ryzyka podatkowego w związku z zaniżeniem przychodów?”)
- analiza na poziomie ryzyka identyfikuje ryzyka, które mogłyby zostać pominięte w ramach dwóch pozostałych ryzyk (np. „czy nie występują przychody, które nie zostały potraktowane jako przychody podatkowe w żadnej jurysdykcji?”).

Zasada druga dotyczy powszechności obowiązywania ram nadzoru podatkowego. Wymagane jest, aby dotyczyły one wszystkich operacji i decyzji w organizacji podatnika oraz obowiązywały na wszystkich etapach cyklu życia operacji³⁰⁵. Do przestrzegania wymogów wynikających z wdrożonych ram nadzoru powinny być też zobowiązane wszystkie komórki organizacyjne podatnika, a nie wyłącznie departamenty księgowo i podatkowe³⁰⁶.

Zasada trzecia wymaga, aby ramy nadzoru podatkowego były zdefiniowane pod względem odpowiedzialności. Oznacza to, że do każdej procedury w ramach ram nadzoru muszą być przypisane konkretne osoby odpowiedzialne za jej wykonanie. Osoby te muszą posiadać odpowiedni poziom uprawnień oraz kompetencji.

Zasada czwarta podkreśla konieczność właściwego udokumentowania ram nadzoru podatkowego, tj. ich udokumentowanie w formie pisemnej, pozwalającej w łatwy sposób określić ich przebieg i przypisane odpowiedzialności. Również same decyzje podejmowane w ramach ram nadzoru (np. o dopuszczalności jakiejś operacji pomimo istnienia ryzyka podatkowego) powinny mieć formę pisemną.

Zasada piąta stawia wymóg przetestowania ram nadzoru podatkowego przy ich wdrożeniu, a także w ramach okresowych lub bieżących testów zgodności. Wyniki testów powinny być akceptowane przez osoby odpowiedzialne za reprezentację osoby prawnej. Testy powinny być także powtarzane przy istotnych zmianach strategii podatkowej, biznesowej lub otoczenia prawnego i gospodarczego.

Zasada szósta wymaga, aby ramy nadzoru podatkowego dawały wszystkim interesariuszom pewność, że są właściwie zaprojektowane i stosowane. Obejmuje to między innymi udostępnienie organom skarbowym kompletu dokumentów związanych z ramami nadzoru, cykliczne aktualizowanie oceny apetytu na ryzyko podatnika, określenie progów istotności³⁰⁷ oraz upewnienie się, że przestrzegane są wszystkie pozostałe zasady.

³⁰⁵ To jest od jej etapu planowania operacji, przez organizację zasobów, wykonanie, rozliczenie, aż po zaksięgowanie dla celów finansowych i podatkowych.

³⁰⁶ Przykładem braku realizacji tej zasady może być częsty w polskich organizacjach problem braku informowania zespołów podatkowych o oddaniu środka trwałego do eksploatacji przez departamenty inwestycyjne. W efekcie opóźniona zostaje amortyzacja takiego środka trwałego, a także naliczanie podatku od nieruchomości. Powszechnie wdrożone ramy nadzoru podatkowego wymuszałyby na departamentach inwestycyjnych odpowiednio wczesne informowanie departamentów podatkowych o tego typu zdarzeniach.

³⁰⁷ Prawidłowo określony poziom materialności pozwala ograniczać zużycie zasobów na identyfikację, przeciwdziałanie i ewentualne korygowanie błędów podatkowych, których wpływ na działalność podatnika

Zaprojektowane zgodnie z powyższymi zasadami ramy nadzoru podatkowego powinny dodatkowo zapewniać zdolność do identyfikowania, ujawniania i blokowania operacji budzących ryzyko podatkowe. W przypadku wystąpienia operacji budzących ryzyko podatkowe, ramy powinny zapewniać procedurę korygowania błędów w rozliczeniach podatkowych wynikających z operacji. Ostatnią cechą ram nadzoru podatkowego powinna być zdolność do adaptacji i rozwoju³⁰⁸.

3.1.2.1. Ocena modelu systemu nadzoru horyzontalnego OECD

Model nadzoru horyzontalnego proponowany przez OECD ewoluował na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat. Jego filarami pozostają ocena ryzyka podatkowego w postaci ram nadzoru podatkowego oraz postulat współpracy opartej o zaufanie.

Jednocześnie OECD wyraźnie dostrzega, że różnorodność systemów prawa podatkowego w krajach członkowskich, jak również różna tradycja w zakresie relacji organów skarbowych i podatników wymaga dostosowania systemu nadzoru horyzontalnego do lokalnej specyfiki³⁰⁹. Dlatego model proponowany przez OECD pozostawia dużą swobodę w wyborze konkretnych rozwiązań w ramach systemu, proponując głównie stosowanie wysokopoziomowych zasad i prezentując dobre praktyki z krajów członkowskich³¹⁰. Model adresuje większość kwestii związanych z zarządzaniem system monitoringu horyzontalnego po stronie administracji jak również po stronie podatnika.

Wiele krajów implementując swoje systemy nadzoru horyzontalnego odwołuje się do modelu proponowanego przez OECD³¹¹, traktując go jako wsparcie w procesie projektowania systemu. W tym zakresie podejście OECD należy ocenić jak najbardziej pozytywnie.

jest znikomy, a tym samym zwiększyć efektywność ram nadzoru podatkowego. Powszechnie stosuje się ten wskaźnik w ramach badań audytowych sprawozdań finansowych. OECD podkreśla jednak, że stosowanie progów istotności dla celów podatkowych wymaga istotnych dostosowań. Nie jest możliwa w szczególności prosta „wycena” błędów i określenie poziomu materialności w wymiarze finansowym. Niektóre działania podatnika mogą być bowiem sankcjonowane niezależnie od wysokości narażonego na uszczuplenie zobowiązania podatkowego. Dodatkowo celem ram nadzoru podatkowego powinno być przeciwdziałanie przyszłym błędom, które w momencie ich identyfikacji mogą mieć niewielki wpływ na rozliczenia podatkowe. Ramy nadzoru podatkowego powinny więc zawierać własny model oceny poziomu materialności (specyficzny dla podatnika), który zapewnia, że kwestie istotne z punktu widzenia organów skarbowych będą odpowiednio identyfikowane.

³⁰⁸ W ramach nadzoru podatkowego powinny istnieć mechanizmy identyfikujące ewentualnie błędy w procesie, które doprowadziły do skryzystalizowania się ryzyk podatkowych i umożliwiające działania mające na celu poprawę tych procesów. Zdolność do rozwoju jest też konieczna ze względu na zmiany zachodzące w organizacji oraz otoczeniu gospodarczym i prawnym podatnika.

³⁰⁹ OECD, 2013, *op. cit.*, str. 16.

³¹⁰ OECD, 2016, *op. cit.*, str. 9.

³¹¹ Szerzej zob. Etel L., *op. cit.*, str. 67.

Należy jednak zauważyć, że OECD w swoich raportach nie porusza tematyki prawidłowej metodyki tworzenia systemów nadzoru horyzontalnego, co wydaje się istotnym brakiem tego podejścia. Wartościowa byłaby analiza doświadczeń krajów OECD nie tylko w zakresie funkcjonowania systemów nadzoru horyzontalnego, ale także etapu jego projektowania i implementacji. Obszar ten pozostaje interesującym tematem dla dalszych badań.

Na marginesie należy wspomnieć, że w tym samym czasie gdy OECD podjęło prace nad stworzeniem modelu systemu nadzoru horyzontalnego, również rząd brytyjski opublikował zarys strategii pod tytułem Transformacja Rządowa Wspierana przez Technologię (ang. *Transformational Government – Enabled by Technology*). Była to odpowiedź na konieczność unowocześnienia systemu administracji państwowej. Strategia zakładała zmianę paradygmatu relacji podatkowej, w tym stworzenie portfolio opartych o technologię usług dla obywateli i biznesu, jak największy zakres usług wspólnych dla całej administracji oraz znaczne zwiększenie profesjonalizmu urzędników³¹². W wielu obszarach działania administracji rozpoczęły się prace w celu implementacji strategii. W marcu 2006 r. rząd brytyjski opublikował opracowanie dotyczące praktycznych metod realizacji strategii (ang. *implementation plan*), a w grudniu 2006 r. raport komisji pod przewodnictwem *Varney'a* wskazujący szereg rekomendacji co do wdrożenia strategii i zmiany podejścia administracji do obywateli i biznesu³¹³. Wśród rekomendacji znalazły się postulaty dotyczące zmiany podejścia organów administracji w kierunku bardziej bezpośredniej, opartej o informacje komunikacji (ang. *data driven communication*)³¹⁴. *Varney* był także autorem wydanego w 2006 opracowania dotyczącego działań urzędu skarbowego Wielkiej Brytanii w ramach realizacji strategii względem dużych podatników³¹⁵. Wnioski przedstawione w tym opracowaniu wskazywały, że urząd skarbowy powinien:

³¹² Cabinet Office, *Transformational Government – Enabled by Technology*, Cabinet Office, 2005, str. 1-28.

³¹³ Tworzone były centra usług dla organów administracji samorządowej (Worcestershire Hub), zakupiono nowoczesny sprzęt umożliwiający szybszą obsługę podatników (Leeds City Council), wprowadzono nowe, cyfrowe wersje dokumentów (Department for Transport), czy zmieniono procedury obsługi klientów (The Pension Service), wszystkie przykłady pochodzą z: Varney D., *Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer*. Crown., 2006, str. 9.

³¹⁴ Listę wszystkich trzydziestu dziewięciu rekomendacji dla administracji rządowej można znaleźć *Ibidem*, str. 83-86.

³¹⁵ Varney D., *Review of Links with Large Business*. HMRC, 2006, str. 1-126.

- położyć większy nacisk na stworzenie systemu relacji z klientem (ang. *customer relations*),
- wdrożyć system oceny ryzyka podatkowego, uwzględniający dodatkowe korzyści dla podatników o niskim poziomie ryzyka,
- umożliwić jak najszybsze rozwiązywanie spraw podatników (optymalnie w czasie rzeczywistym),
- oprzeć relacje z podatnikiem na konsultacjach i dialogu.

Jako uzupełnienie powyższego opracowania Urząd Skarbowy Wielkiej Brytanii wydał kolejny raport adresujący kwestie wdrożenia systemu zarządzania opartego o ryzyko³¹⁶. W raporcie wskazano założenia teoretyczne i praktyczne dla planowania i implementacji takiego systemu. Rekomendacje przedstawione w wymienionych powyżej dokumentach stały się podstawą do stworzenia i rozwoju systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii. Model takiego systemu opisany w wymienionych dokumentach (w pewnych zakresach odmienny od modelu przedstawianego przez OECD) jest wartościową wskazówką co do zmiany paradygmatu relacji podatkowej i implementacji systemu nadzoru horyzontalnego.

3.2. Systemy nadzoru horyzontalnego w wybranych państwach OECD (etap opisowy wg metody *Kamba i Infantiego*)³¹⁷

³¹⁶ HMRC, *Approach to Compliance Risk Management*, HMRC, 2007, str. 1- 86.

³¹⁷ Kluczowym z punktu widzenia opisu systemów nadzoru horyzontalnego projektem badawczym jest finansowany z funduszy europejskich (Horizon 2020) program FairTax prowadzony w latach 2014-2018 przez konsorcjum dziesięciu europejskich uniwersytetów z ośmiu krajów. Projekt FairTax miał za zadanie przedstawić rekomendacje w zakresie tworzenia zrównoważonego i efektywnego systemu podatkowego. System ten miałby przełożyć się na poprawę stabilności w krajach Unii Europejskiej, promować równość i bezpieczeństwo obywateli i poszerzać bazę podatkową krajów, szerzej zob. (FairTax Project, *FairTax*, 2019). Jednym z podstawowych zagadnień analizowanych przez konsorcjum projektu FairTax była koncepcja systemu nadzoru horyzontalnego, jego efektywność i porównywalność pomiędzy krajami. W czasie trwania projektu, w ramach obszaru badawczego WP7 dotyczącego zgodności podatkowej dużych podatników (ang. *large business cooperative compliance*) powstało dziewięć prac badawczych opisujących w szczególności system nadzoru horyzontalnego w ośmiu krajach Unii Europejskiej i ich konsekwencje dla poziomu zgodności. Trzy z tych prac to prace porównawcze identyfikujące różnice między systemami. Prace stanowią cenne źródło informacji o systemach nadzoru horyzontalnego. Wnioski z projektu wskazują, że system nadzoru horyzontalnego jest wartościowym elementem systemu prawnego mogącym przyczynić się do wzrostu poziomu zgodności podatkowej w kraju implementującym system. Jednocześnie podkreśla się trudności związane z implementacją systemu (szczególnie w zakresie zasobów organów skarbowych oraz mierzenia jego efektywności) i wskazuje na konieczność przemyślanego doboru mechanizmów w ramach systemu, Szerzej zob. de. Witt, D., Lynne O., *Co-operative Compliance: Views of large business in UK and Netherlands*, FairTax working paper, 2019, str. 1-9.

Zgodnie z przyjętą w rozprawie metodą³¹⁸ poniższy rozdział stanowi etap opisowy analizy systemów nadzoru horyzontalnego. Szczegółowej analizie poddane zostają trzy systemy nadzoru horyzontalnego (system holenderski, brytyjski oraz szwedzki). W zarysie opis obejmuje także dwa kolejne systemy, tj. system słoweński i duński.

Należy uzasadnić wybór powyższych systemów nadzoru horyzontalnego jako mogących podlegać porównaniu. Jest to szczególnie istotne, ponieważ systemy te różnią się pomiędzy sobą nie tylko w zakresie konkretnych mechanizmów, ale także sposobu implementacji do porządku prawnego.

Przyjęto następującą metodę wyboru systemów nadzoru horyzontalnego mogących być przedmiotem porównania. W pierwszym etapie zdefiniowany został w sposób ogólny system nadzoru horyzontalnego³¹⁹. Definicja ta brzmi następująco:

„za system nadzoru horyzontalnego należy uznać rozwiązanie podatkowe, które:

- ma na celu poprawę poziomu zgodności podatkowej wśród dużych podatników poprzez zastosowanie mechanizmów oceny ryzyka dla ustalenia wymaganego poziomu kontroli skarbowej tych podmiotów oraz*
- umożliwienie podmiotom o niskim ryzyku podatkowym skorzystania z opartej na zaufaniu, korzystnej dla podatnika relacji z organem skarbowym”.*

W efekcie możliwe było zidentyfikowanie rozwiązań podatkowych spełniających tę definicję. W drugim etapie, spośród krajów, które zaimplementowały system nadzoru horyzontalnego, wybrano te, które posiadają systemy podatkowe o zbliżonej charakterystyce³²⁰. W trzecim etapie zostały wybrane trzy systemy nadzoru horyzontalnego szczególnie istotne dla tematu rozprawy, tj. system holenderski i system brytyjski (jako systemy o bardzo różnych cechach i mechanizmach) oraz system szwedzki (jako system, którego implementacja zakończyła się niepowodzeniem).

³¹⁸ Infant A., 2001, op. cit., str. 1033-1055.

³¹⁹ Ponieważ celem rozprawy jest zidentyfikowanie czynników wpływających na sukces implementacji systemu nadzoru horyzontalnego, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji Polski, konieczne było opracowanie precyzyjnej definicji systemu nadzoru horyzontalnego opartej o cel regulacji oraz kluczowe środki wykorzystywane do osiągnięcia tego celu. Definicja taka pozwala na zidentyfikowanie analogicznych rozwiązań podatkowych w różnych jurysdykcjach niezależnie od ich cech specyficznych.

³²⁰ Podstawowym czynnikiem tej oceny było posiadanie zbliżonych rozwiązań w zakresie opodatkowania osób prawnych oraz postępowania podatkowego. Ze względu na harmonizację regulacji w zakresie podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej, kraje członkowskie były traktowane jako kraje o najbardziej zbliżonych systemach podatkowych. Ze względu na brak podatku od wartości dodanej oraz rozległe prawodawstwo podatkowego na poziomie poszczególnych stanów, z analizy zostały wyłączone Stany Zjednoczone. Ze względu na różnice kulturowe analizie nie poddano także systemów wdrożonych w krajach azjatyckich (w tym Singapur i Japonia).

Pozostałe systemy jako oparte na systemie holenderskim lub brytyjskim zostały poddane analizie w zarysie, z uwzględnieniem podobieństw i różnic w stosunku do systemu będącego dawcą tego rozwiązania.

3.2.1. System nadzoru horyzontalnego w Holandii³²¹

System nadzoru horyzontalnego w Holandii nie został wprowadzony w formie aktu prawnego³²². Organy skarbowe traktują to rozwiązanie jako formę działania w ramach obowiązujących przepisów podatkowych, a ogólne zasady postępowania wywodzą z przepisów dotyczących postępowań administracyjnych. Możliwe jest określenie dodatkowych zasad obowiązujących grupy podatników w postaci ogólnych wytycznych (np. dla dużych podatników) jak również ustalenie ich indywidualnie z podatnikiem lub grupą podatników w postaci umowy o współdziałanie (ang. *individual compliance agreement*³²³). Wytyczne pozostają publicznie dostępne³²⁴. Administracja jest związana deklaracjami zawartymi w wytycznych, które stanowią tak zwane miękkie prawo (ang. *soft law*) niewiążące dla podatników³²⁵. Jednocześnie niezależnie od faktu przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego podatnika obowiązują wszystkie zasady holenderskiego prawa podatkowego.

Główną zasadą systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii jest oparcie relacji między podatnikiem a organem skarbowym na wzajemnym zaufaniu i precyzyjnym zdefiniowaniu obowiązków i możliwości w ramach takiej współpracy. Podatnik ma obowiązek:

- wdrożenia dostosowanych do swojej specyfiki ram nadzoru podatkowego,
- terminowego składania wymaganych prawem zeznań i wpłacania obliczonego podatku,

³²¹ Jeżeli nie wskazano inaczej, wszystkie informacje w niniejszym rozdziale opierają się na The Netherlands Tax and Customs Administration, *Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment*, The Netherlands Tax and Customs Administration, 2010, str. 1-85. oraz The Netherlands Tax and Customs Administration, *Supervision Large Business in the Netherlands*, The Netherlands Tax and Customs Administration, 2013, str. 1-60.

³²² Stevens, L. Pheijffer, M.; Broek, J. van den; Keijzer, T.; Hel, E. van der, *Tax supervision – Made to measure*, Administration, Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs, 2012, str. 1-331.

³²³ Dokładne polskie tłumaczenie brzmiałoby „umowa o zgodności”, jednak ze względu na posługiwanie się przez polskiego ustawodawcę w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego pojęciem „umowa o współdziałaniu”, przyjęto takie tłumaczenie.

³²⁴ Aktualnie obowiązuje wersja wytycznych opublikowana w roku 2013.

³²⁵ E. Huiskers-Stoop, E., *op. cit.* str. 79.

- informowania organu skarbowego wszelkich zdarzeniach gospodarczych i wątpliwościach podatkowych, które mogą mieć wpływ na kalkulację zobowiązania podatkowego,
- dążenia do współpracy w czasie rzeczywistym (składania wszelkich zeznań i przekazywania wszelkich informacji lub odpowiedzi w najwcześniejszym możliwym terminie).

Organ skarbowy jest zobowiązany do:

- dostosowania formy i intensywności prowadzonej kontroli podatnika do jego zachowania,
- terminowanego wypłacania zwrotów podatku,
- bieżącego, jasnego i pełnego informowania podatnika o stanowisku organu we wszystkich dotyczących go sprawach oraz ustalania tego stanowiska w uzgodnieniu z podatnikiem
- dążenia do współpracy w czasie rzeczywistym.

System nadzoru horyzontalnego w Holandii cechuje się dużą elastycznością. Wytyczne administracji skarbowej mają w większości przypadków charakter dyrektywny pozostawiając podatnikowi decyzję co do szczegółów ich implementacji. Wiele decyzji w zakresie relacji w ramach systemu (np. częstotliwości kontroli) jest podejmowanych indywidualnie przez urzędników zaangażowanych w tą relację.

Przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego jest w Holandii dobrowolne. Proces włączenia podatnika do systemu jest regulowany przez serię ogólnych wytycznych holenderskiej administracji skarbowej. W zakresie dużych podatników³²⁶ będących osobami prawnymi proces ten może zostać zainicjowany zarówno przez organ skarbowy (zaproszenie) jak i podatnika (zgłoszenie). Obie strony mają też prawo odmówić udziału w systemie nadzoru horyzontalnego.

Po zgłoszeniu następuje siedmioetapowy proces przystąpienia, który obejmuje podpisanie pomiędzy podatnikiem a organem umowy o współdziałanie. Na proces przystąpienia w systemie nadzoru horyzontalnego składają się następujące etapy:

³²⁶ W Holandii funkcjonuje ok. 2 500 dużych podatników podlegających holenderskiemu prawu podatkowemu. Stevens L., *op. cit.* str. 36

Etap 1 Stworzenie profilu klienta - określenie podstawowych charakterystyk klienta obejmujących między innymi historyczne zachowanie podatnika, jakość dotychczasowych relacji z organami skarbowymi, informację o doradcach podatkowych i finansowych, strukturze i organizacji podatnika, wielkości i składzie jego zespołu podatkowego oraz głównych obszarach działalności. Profil klienta stanowi podstawę do wszelkich dalszych analiz i ustaleń z podatnikiem i powinien być aktualizowany na bieżąco przez organ administracji. Na podstawie zaktualizowanego profilu podejmowana jest decyzja o możliwości dopuszczenia podatnika do udziału w systemie nadzoru horyzontalnego.

Etap 2 - Spotkanie z klientem - spotkanie, w którym biorą udział przedstawiciele zarządu podatnika oraz organu skarbowego. Celem spotkania jest potwierdzenie, że podatnik właściwie rozumie zasady systemu nadzoru horyzontalnego oraz korzyści jakie odniesie w uczestnictwa w programie. W trakcie spotkania szczegółowo prezentowane są także dalsze etapy w procesie przystępowania do systemu. Dla organu skarbowego kluczowe jest określenie w trakcie spotkania „nastawienia zarządu” (ang. *tone at the top*), czyli podejścia kluczowych decydentów organizacji do udziału w systemie nadzoru horyzontalnego, wdrożenia ram nadzoru podatkowego oraz agresywnej optymalizacji podatkowej. Spotkanie kończy się pisemną notatką sporządzaną przez przedstawiciela organu i akceptowaną przez przedstawiciela podatnika.

Etap 3 – Potwierdzenie zgodności - W ramach tego etapu oceniane jest praktyczne przygotowanie podatnika do udziału w systemie nadzoru horyzontalnego. W tym celu przeprowadzana jest seria wywiadów z pracownikami podatnika³²⁷ mająca na celu ustalenie szczegółów jego strategii podatkowej oraz wdrożonych ram nadzoru podatkowego. Pozyskiwane są też informacje o systemie księgowo-podatkowym, procedurach i procesach w obszarze kalkulacji zobowiązania podatkowego oraz odpowiedzialnościach konkretnych osób za etapy tych procesów. Bardzo szczegółowo analizowany jest skład i umocowanie zespołu podatkowego, a także relacje z zewnętrznymi doradcami. W tym etapie trwają też dalsze prace nad zapewnieniem, że

³²⁷ Wytyczne nie wskazują konkretnej liczby takich wywiadów, podają jednak, że najlepszą praktyką jest przeprowadzenie ich co najmniej trzech, a nie więcej niż pięciu. Z jednej strony kluczowe jest właściwe zrozumienie zasad funkcjonowania ram nadzoru podatkowego organizacji zarówno w aspekcie biznesowym jak i technicznym. Z drugiej, organy powinny dążyć do wdrożenia postulowanej przez OECD zasady proporcjonalności działań.

podatnik prawidłowo rozumie zasady rządzące systemem nadzoru horyzontalnego oraz akceptuje (wskazane na praktycznych przykładach) uprawnienia i obowiązki stron.

Etap 4 - Rozwiązanie kwestii podatkowych - Jeżeli podatnik w momencie decyzji o rozpoczęciu procesu przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego jest stroną postępowań podatkowych lub w pozostaje w sporze z organem podatkowym kwestie te powinny zostać rozwiązane przed przystąpieniem do systemu. Organy i podatnik powinny w dobrej wierze dokonać analizy otwartych kwestii i w miarę możliwości je zakończyć (bądź przez korektę ze strony podatnika bądź przez odstąpienie od stanowiska przez organ). Jeżeli jednak nie jest to możliwe, dopuszczalna jest zgoda na brak zgody (ang. *agreement on disagreement*) i pozostawienie rozstrzygnięcia kwestii na drodze sądowej.

Etap 5 - Podpisanie umowy o współdziałanie - W ramach umowy o współdziałanie organ skarbowy oraz podatnik zgadzają się z ustaleniami dokonanymi w poprzednich etapach postępowania oraz deklarują wspólną pracę nad wdrożeniem ram nadzoru podatkowego. Umowa musi zostać podpisana zgodnie z zasadami reprezentacji podatnika, przy czym podpis powinien pochodzić od osoby umocowanej do podejmowania decyzji o znaczeniu strategicznym (na przykład od członka zarządu). Umowa ma co do zasady standardowy kształt i jej zmiany mogą być dokonywane jedynie w wyjątkowych przypadkach. Co istotne umowa nie definiuje czasu reakcji podatnika i organu w ramach systemu nadzoru horyzontalnego (kwestie mają być rozwiązywane w porozumieniu stron, bez zbędnej zwłoki), a także nie zawiera deklaracji podatnika co do wdrożenia ram nadzoru podatkowego.

Etap 6 - Implementacja ram nadzoru podatkowego - Po podpisaniu umowy o współpracy następuje okres dostosowywania ram nadzoru podatkowego organizacji do wymogów systemu nadzoru horyzontalnego. Podmiotem odpowiedzialnym za wdrożenie bądź modyfikację ram jest podatnik, do którego należy wybór zastosowanych środków i metod³²⁸. Ramy nadzoru horyzontalnego muszą jednak spełniać cele uzgodnione na wcześniejszych etapach procesu przystąpienia, być efektywne (w rozumieniu sprawności

³²⁸ W wersji pilotażowej systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii organy administracji nie przedstawiały podatnikom żadnych ogólnych wytycznych co do kształtu ram nadzoru podatkowego. Podejście to zostało mocno skrytykowane w raporcie grupy roboczej oceniającej funkcjonowanie systemu Stevens L., *op. cit.* str. 119-137. W efekcie administracja skarbową opracowała wysokopoziomowe wytyczne dla ram nadzoru podatkowego, które powinny być zachowane aby zostały one zaakceptowane.

obarczone ryzykiem podatkowym) zapewniać wysoką jakość rezultatów oraz uwzględniać procedury reagowania na zmiany prawa podatkowego.

Etap 7 - Modyfikacja podejścia organów skarbowych - Po wdrożeniu efektywnych ram nadzoru podatkowego, organy skarbowe dokonują modyfikacji w swoim podejściu do kontroli rozliczeń podatnika. Opracowywana jest strategia kontroli podatnika, która uwzględnia wszelkie ustalenia dokonane w procesie przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego. Strategia obejmuje, między innymi obniżenie zakresu informacji żądanych od podatnika (przykładowo w zakresie ustalenia stanu faktycznego w większości przypadków nie oczekuje się kompletu dokumentów, ufając deklaracjom podatnika). Strategia może obejmować przeprowadzanie kontroli zarówno rozliczeń podatnika, jak i stanu wdrożenia i wykorzystywania ram nadzoru horyzontalnego.

Po zakończeniu powyższego procesu podatnik staje się uczestnikiem systemu nadzoru horyzontalnego, mającym prawo do korzystania z opartej na zaufaniu relacji z organami skarbowymi i zobowiązany do utrzymywania sprawnego i efektywnego systemu ram nadzoru horyzontalnego.

3.2.1.1. Wybrane zasady funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii

Rola organów podatkowych w tworzeniu ram nadzoru podatkowego

Wytyczne administracji skarbowej w Holandii w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego charakteryzują się asymetrycznością. O ile po stronie organów wytyczne są bardzo szczegółowe³²⁹, o tyle po stronie podatnika są to raczej sugestie i ogólne zasady, które muszą być spełnione w wybrany przez niego sposób.

W szczególności rolą organu skarbowego w ramach systemu nadzoru horyzontalnego nie jest zaprojektowanie lub wdrożenie wymaganych elementów ram nadzoru podatkowego u podatnika. Pozostaje to wyłączną odpowiedzialnością organizacji przystępującej do systemu (co ma zapewnić dostosowanie tych ram do specyfiki działania podatnika oraz wypełnić zasadę proporcjonalności). Organ skarbowy ma jednak podejmować działania zachęcające i wspierające podatnika w tym zadaniu. W praktyce sprowadza się to do wymogu jak najwcześniejszego i precyzyjnego formułowania oczekiwań i sugestii co do elementów ram nadzoru podatkowego oraz bieżącego omawiania z podatnikiem

³²⁹ Przykładowo wskazywane są zasady przygotowania i przeprowadzenia spotkania z klientem w ramach procedury przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego.

podejmowanych działań i koncepcji implementacji tych ram. Organy skarbowe mogą także dokonywać bieżącej oceny wskazywanych przez podatnika kwestii z obszaru wdrożenia ram nadzoru podatkowego (przy czym oceny te pozostają niewiążące i nie przenoszą na organ skarbowy odpowiedzialności za prawidłowe funkcjonowanie systemu). Administracja skarbowa jest także zobowiązana do dzielenia się (w sposób zanonimizowany) wiedzą o powszechnych kwestiach związanych z wdrożeniem ram nadzoru podatkowego, dobrych praktykach oraz przykładach rozwiązania określonego rodzaju trudności.

W pilotażowej wersji systemu nadzoru horyzontalnego administracja skarbowa nie przedstawiała wymogów dla ram nadzoru podatkowego, sugerując jedynie tematy, które powinny być w ramach tych ram adresowane³³⁰. W zaktualizowanych wytycznych opublikowanych w roku 2013 jako reakcja na krytykę systemu³³¹ zawarta została natomiast lista procesów biznesowych organizacji wraz z obszarami które w ramach tych procesów powinny pokrywać ramy nadzoru podatkowego:

Tabela 3 Sugerowane procesy objęte ramami nadzoru podatkowego w Holandii

Proces	Obszar zainteresowania
Funkcjonowanie zespołu podatkowego	<ul style="list-style-type: none"> – Relacja (zgodność) celów organizacji do celów zespołu podatkowego – Organizacja i struktura zespołu – Obowiązki, prawa i odpowiedzialności, – Pozycja członków zespołu i ich kompetencje – Zależności pomiędzy zespołem podatkowym, a resztą organizacji
Planowanie podatkowe	<ul style="list-style-type: none"> – Procedura identyfikowania i wykorzystywania możliwości optymalizacji podatkowej

³³⁰ Lista ta obejmowała: strukturę organizacyjną i prawną podatnika, obowiązki, uprawnienia i odpowiedzialność zespołu podatkowego, sposób komunikacji i implementacji strategii podatkowej, kompletność ewidencji księgowej i podatkowej, poprawność zeznań podatkowych oraz interpretacji przepisów prawa podatkowego, terminowość rozliczeń oraz procedury rozwoju i adaptacji ram nadzoru podatkowego do zmieniających się warunków organizacyjnych i prawnych.

³³¹ Stevens L., *op. cit.*, str. 2.

Zarządzanie ryzykiem podatkowym	<ul style="list-style-type: none"> – Świadomość organizacji w zakresie ryzyka podatkowego, apetyt na ryzyko podatkowe – Metody identyfikowania ryzyka podatkowego – Metody reakcji na ryzyko podatkowe
Komunikacja	<ul style="list-style-type: none"> – Programy upowszechniania świadomości organizacji w zakresie ryzyka podatkowego – Procesy raportowania
Procesy IT	<ul style="list-style-type: none"> – Wsparcie IT dla procesów podatkowych, w tym identyfikacji i reagowania na ryzyka podatkowe³³²
Monitoring	<ul style="list-style-type: none"> – Zasady oceny efektywności zespołu podatkowego
Księgowość dla celów podatkowych	<ul style="list-style-type: none"> – Przewidywane korzyści z operacji podatkowych ujawnione w sprawozdaniu finansowym (ang. <i>tax positions</i>) – Rezerwy na podatek ujawnione w sprawozdaniu finansowym (ang. <i>tax provisions</i>)
Kalkulacja zobowiązania podatkowego	<ul style="list-style-type: none"> – Metody zapewniania terminowości i bezbłędności kalkulacji i zeznań podatkowych – Metody zapewniania terminowości i kompletności rozliczania zobowiązań podatkowych (płatności i zwroty)

Źródło: opracowanie własne na podstawie The Netherlands Tax and Customs Administration, Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment, The Netherlands Tax and Customs Administration, 2010

Opierając się na powyższych rekomendacjach, podatnik powinien, przy wsparciu organów podatkowych oraz ewentualnym wsparciu zewnętrznych doradców,

³³² Wsparcie IT obejmuje co najmniej trzy obszary i trzy wymiary relacji zespołu podatkowego z zespołami technologicznymi. Trzy obszary obejmują system księgowy, systemy wsparcia kontroli w organizacji (w tym systemy bezpieczeństwa i system raportowania) oraz dedykowane systemy podatkowe. Trzy wymiary obejmują bieżące wsparcie funkcjonowania systemów, współpracę w modyfikacji systemów w przypadku zmian otoczenia oraz proaktywne zapewnianie technicznej efektywności systemów.

przygotować i przedstawić plan wdrożenia ram nadzoru podatkowego. Plan ten może być rozłożony w czasie.

Nastawienie zarządu podatnika do systemu nadzoru horyzontalnego

System nadzoru horyzontalnego w Holandii opiera się obustronnej deklaracji współpracy i zaufaniu. Ze strony organów podatkowych deklaracja ta przejawia się w decyzjach najwyższych urzędników administracji skarbowej, publikowanych wyjaśnieniach oraz ciągłym szkoleniu personelu organów skarbowych. Aby relacja zaufania była obustronna, konieczne jest jednak także zaangażowanie decydentów po stronie organizacji podatnika. Dlatego jednym z kluczowych elementów procesu przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego jest ocena nastawienia zarządu do udziału w systemie (ang. *tone of the top*). Ocena nastawienia zarządu jest dokonywana pierwszy raz podczas spotkania organu z podatnikiem. Brane są wtedy pod uwagę historyczne zachowania zarządu podatnika³³³ w sprawach podatkowych, aktualnie prezentowane nastawienie oraz poziom zrozumienia zasad funkcjonowania systemu. Nastawienie zarządu jest też w sposób ciągły ewaluowane w procesie współpracy. Pozytywne nastawienie zarządu podmiotu (podobnie jak innych osób biorących udział w procesie przystąpienia) składa się z dwóch elementów: kompetencji i motywacji. Obszar kompetencji dotyczy zarówno kompetencji technicznych, jak i przywódczych, podczas gdy motywacja jest rozumiana jako zaangażowanie mające na celu uniknięcie szkody (ang. *commitment to do no harm*) lub życzliwość (ang. *benevolence*) czyli chęć działania na korzyść innego podmiotu wbrew swoim indywidualnym korzyściom³³⁴. Za przykład nastawienia zarządu podmiotu, które uniemożliwia podjęcie współpracy w ramach systemu nadzoru horyzontalnego może być uznane jest ciągle poszukiwanie sporów z organami podatkowymi, przyzwolenie lub zachęcanie do „testowania” skuteczności i determinacji urzędników oraz brak zrozumienia zasad funkcjonowania systemu lub ram nadzoru podatkowego oraz chęci ich implementacji.

Organizacja zasobów po stronie organów skarbowych

Organizacja zasobów organów podatkowych w ramach systemu nadzoru horyzontalnego cechuje się strukturą zarządczą zaczerpniętą z organizacji rynkowych. Zasoby te są

³³³ Należy przy tym podkreślić, że brak zachowania zgodności podatkowej w przeszłości nie jest warunkiem wykluczającym możliwość przystąpienia podatnika do systemu nadzoru horyzontalnego. Organy skarbowe w systemie nadzoru horyzontalnego w Holandii powinny badać tą przesłankę w świetle obecnego nastawienia zarządu i oceniać czy zaszły istotne zmiany w tym nastawieniu dające rękojmię pozostawania w zgodności podatkowej.

³³⁴Szerzej zob. Huiskers-Stoop, E. *op. cit.*, str. 68.

ustrukturyzowane w piony. Pierwszy pion obejmuje wiele zespołów obsługi dużych podatników, współpracujące bezpośrednio z grupą klientów. Każdy taki zespół posiada lidera odpowiedzialnego za jego efektywność, kilku do kilkunastu koordynatorów klientów (operujących jako podstawowy kanał komunikacji z podatnikiem), a także specjalistów w zakresie podatków, kontroli skarbowej i kwestii technicznych. Zespół taki jest odpowiedzialny za kontakty z podatnikiem i wykonywanie podstawowych zadań związanych z jego uczestnictwem w systemie nadzoru horyzontalnego.

Drugi pion obejmuje zespoły branżowe posiadające merytoryczne przygotowanie w zakresie specyficznego sektora (ang. *account management team*). Zespoły te wspierają koordynatorów klientów w ramach procedury przystąpienia oraz realizacji strategii kontroli podatnika. Pion trzeci stanowi centrum doskonałości grupujące specjalistów z dziedziny określonych podatków lub kwestii technicznych wspierających prace pozostałych pionów.

Poziom materialności

Co do zasady przyjmuje się, że nie jest możliwe (przy racjonalnym gospodarowaniu środkami oraz zgodnie z zasadą proporcjonalności) zidentyfikowanie przez podatnika lub organ skarbowy wszystkich ewentualnych błędów w zeznaniu podatkowym³³⁵. Z punktu widzenia efektywności funkcjonowania systemu podatkowego kluczowe jest jednak, aby suma błędów w takim zeznaniu nie przekraczała określonych poziomów materialności (ang. *materiality level*). Holenderskie prawo podatkowe operuje pojęciem akceptowalnego zeznania podatkowego (ang. *acceptable return*), którego akceptowalność jest określana właśnie z wykorzystaniem dwóch kryteriów materialności – kryterium ilościowego (wartościowego) i kryterium jakościowego.

Kryterium ilościowe jest wyrażane jako kwota pieniężna, zależna od rocznego obrotu podatnika. Kryterium jakościowe dotyczy braku w zeznaniu błędów wynikających z celowego działania lub rażącego zaniedbania (niezależnie od wartości błędu).

Umowa o współdziałanie

Co do zasady umowa o współdziałanie zostaje podpisana z podatnikiem przystępującym do systemu nadzoru horyzontalnego. Najczęściej jednak podatnicy należą do grup kapitałowych, które składają się z wielu podmiotów. W takim wypadku rekomendowane jest przystępowanie do systemu wszystkich podatników podlegających opodatkowaniu w

³³⁵ Zob. Bakker i Kloosterhof S., op. cit., str. 273.

Holandii, a jeśli nie jest to możliwe to co najmniej podmiotów o istotnym znaczeniu do grupy kapitałowej. Możliwe jest podpisanie jednej wielostronnej umowy lub kilku umów odwołujących się do siebie nawzajem. Jeżeli z jakiś powodów podpisanie umowy o współdziałanie nie jest możliwe, a wszystkie inne warunki uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego zostały spełnione, możliwe jest rozpoczęcie współpracy bez umowy, przy czym strony zobowiązują się wtedy do przestrzegania wszystkich warunków systemu nadzoru horyzontalnego oraz ustaleń dokonanych w procesie przystąpienia na podstawie jednostronnych oświadczeń. Potencjalnie możliwe jest także podpisanie dwóch rodzajów umów nie dotyczących bezpośrednio podatnika – umowy sektorowej lub umowy z dostawcą usług podatkowych. Umowy sektorowe definiują zasady korzystania z systemu nadzoru horyzontalnego dla grupy podatników z danego sektora. Są one negocjowane z instytucjami reprezentującymi dany sektor i umożliwiają przystępnie do nich podatnikom bez pisemnego potwierdzenia tego faktu (pod warunkiem dostosowania się do zasad wskazanych w umowie). Umowy z dostawcą usług podatkowych pozwalają organom skarbowym na traktowanie zeznań podatkowych przygotowanych przez dostawcę usług podatkowych jak zeznań przygotowanych w ramach systemu nadzoru horyzontalnego.

Umowa o współdziałanie w ramach systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii zawiera cztery zobowiązania regulujące współpracę stron. Są to:

- zgoda na zastosowanie indywidualnej strategii kontroli podatnika,
- zgoda na terminowe i rzetelne regulowanie zobowiązań podatkowych przez podatnika,
- zgoda na bieżące ujawnienie organom informacji o pozycji podatkowej podatnika (ang. *tax position*),
- zgoda na informowanie organu skarbowego o procesie kalkulacji zobowiązania podatkowego w czasie rzeczywistym.

W szczególności powyższe zobowiązania kształtują się następująco:

Tabela 4 Zobowiązania regulujące współpracę stron w ramach systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii

Postanowienie	Obowiązki podatnika	Obowiązki organu
Zgoda na indywidualną strategię kontroli podatnika	Wdrożenie RNP i zapewnienie prawidłowości kalkulacji zobowiązania podatkowego (w tym poprzez zewnętrzny audyt)	Dostosowanie strategii kontroli do sytuacji podatnika
Zgoda na terminowe i rzetelne regulowanie zobowiązań podatkowych	Terminowe i rzetelne regulowanie zobowiązań podatkowych	Terminowe i rzetelne zwroty podatku
Zgoda na ujawnienie organom informacji o pozycji podatkowej podatnika	Wyprzedzające informowanie organu podatkowego o wątpliwościach podatkowych i zdarzeniach mających wpływ na zobowiązanie podatkowe oraz o podejmowanych decyzjach wpływających lub mogących wpływać na wysokość zobowiązania	Udzielanie podatnikowi informacji o stanowisku organu skarbowego, z jak największym możliwym uwzględnieniem wniosków wynikających z konsultacji z podatnikiem
Zgoda na informowanie organu skarbowego o procesie kalkulacji zobowiązania podatkowego w czasie rzeczywistym	Przekazywanie zeznań i odpowiedzi na pytania organu podatkowego w najszybszym możliwym czasie	Jak najszybsze udzielanie podatnikowi opinii i wyjaśnień

Źródło: opracowanie własne na podstawie Huiskers-Stoop, E., *Cooperative Compliance And The Dutch Horizontal Monitoring Model. Journal of Tax Administration*, str. 89.

Doszacowania i kary w ramach systemu nadzoru horyzontalnego

Uczestnictwo w systemie nadzoru horyzontalnego nie zwalnia podatnika z odpowiedzialności za błędne rozliczenia podatkowe, w tym w szczególności nie uniemożliwia określenia prawidłowego poziomu zobowiązania podatkowego oraz nałożenia kar skarbowych. Stosuje się w tym zakresie standardowe przepisy prawa podatkowego. Dokonując korekt oraz nakładając kary wobec podatnika pozostającego w systemie, organ skarbowy bierze jednak pod uwagę więcej przesłanek niż w przypadku standardowej procedury, w tym w szczególności przyczynę powstania błędu (błąd celowy/niecelowy, ludzki/systemowy), podmiot identyfikujący błąd (podatnik, audytor, organ), środki podjęte przez podatnika, aby zapobiec takim błędom w przyszłości oraz dotychczasowe zachowanie podatnika w ramach systemu nadzoru horyzontalnego. Kwestie te są rozstrzygane w podczas spotkań z przedstawicielami podatnika³³⁶. Na tej podstawie organ skarbowy może zmodyfikować karę wynikającą z ogólnych zasad podatkowych lub nawet odstąpić od jej nałożenia.

Bieżąca relacja podatnika i organu skarbowego w ramach systemu nadzoru horyzontalnego

Na bieżącą współpracę w relacji podatnika i organu skarbowego w ramach systemu nadzoru horyzontalnego składają się trzy obszary:

- wstępne konsultacje (ang. *preliminary consultations*),
- badanie zeznań podatkowych zgodnie ze strategią kontroli podatnika,
- pobór podatków.

Wstępne konsultacje są realizowane zgodnie ogólnie dostępnym mechanizmem konsultacyjnym (ang. *Preliminary Consultation Guidelines*). Mogą zostać zainicjowane przez podatnika, możliwe jest także ustalenie stałego harmonogramu konsultacji. W ramach tej procedury możliwe jest wczesne identyfikowanie i rozwiązywanie wątpliwości podatkowych i innych problematycznych kwestii związanych z funkcjonowaniem w systemie nadzoru horyzontalnego. Zarówno prośba o konsultacje (zawierająca opis problemu i stanowisko podatnika) jak i ostateczna odpowiedź organu powinna mieć formę pisemną.

³³⁶ Dla zapewnienia bezpieczeństwa systemu, w przypadku, gdy przewidywana kara miałaby być wyższa niż limity wskazane przez ustawodawcę, konieczne jest skonsultowanie sytuacji z odpowiednim specjalistą w ramach administracji skarbowej.

W ramach systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii regularnie następuje także weryfikacja zeznań podatkowych. Weryfikacja ta jest prowadzona w sposób analogiczny do zeznań podmiotów niebiorących udziału w systemie, jednak ma na nią wpływ wiedza organu zgromadzona w ramach systemu oraz strategia kontroli podatnika opracowana na etapie przystąpienia podatnika. W efekcie kontrola zeznań podatnika będącego członkiem systemu nadzoru horyzontalnego co do zasady powinna przebiegać sprawniej i z mniejszą ilością dodatkowych pytań i kontroli. Działa tu zasada, zgodnie z którą organ skarbowy ufa podatnikowi, wiedząc mniej o zdarzeniach i kalkulacjach stojących za jego rozliczeniami podatkowymi, ale więcej o samym podatniku³³⁷.

Również pobór podatków jest regulowany przez ogólne zasady prawa podatkowego. Ze względu na uczestnictwo w systemie nadzoru horyzontalnego oraz zaufanie między stronami możliwe jest jednak indywidualne podejście do poboru podatku (np. jego odroczenie ze względu na przejściowe problemy z płynnością)³³⁸.

3.2.1.2. Kontekst kulturowy dla systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii

Holandia jest krajem o dojrzałej kulturze administracyjnej i prawnej. Holenderskie tradycje prawne sięgają siedemnastego wieku. W połączeniu z systematycznym i ewolucyjnym podejściem do zmiany prawa doprowadziło to do powstania stabilnych instytucji o wysokim poziomie zaufania³³⁹. W Holandii dla określenia polityki administracji popularne jest stwierdzenie, iż powinny być one łagodne, gdy to tylko możliwe, a nieustępliwe, gdy to konieczne (ang. *soft whenever possible, tough when necessary*)³⁴⁰. Wyznacza to równowagę w podejściu organów administracji do podmiotu

³³⁷ Szerzej zob. Huiskers-Stoop, E., , op. cit. str. 85.

³³⁸ Z zawodowego doświadczenia autora rozprawy wynika, że powyższe zasady są faktycznie stosowane i organy skarbowe w Holandii podchodzą z dużym zrozumieniem do procesu kalkulacji zobowiązania podatkowego przez podmioty uczestniczące w systemie nadzoru horyzontalnego. Przykładem może być sytuacja, w której duży podatnik, uczestniczący w systemie zidentyfikował w swoim systemie księgowym błąd (błędnie przypisane kody podatkowe), który w sposób systemowy naruszał prawidłowość kalkulacji zobowiązania podatkowego. Ze względów technicznych korekta błędu była czasochłonna i skomplikowana. W porozumieniu z organem skarbowym podatnik przestał składać zeznania podatkowe i opłacać zaliczki podatek do czasu naprawienia błędu (ostatecznie 6 miesięcy), po czym złożył zbiorcze korekty wszystkich dotkniętych okresów i zapłacił podatek z należnymi odsetkami. W całym okresie naprawy błędu organ skarbowy wspierał podatnika w kwestiach merytorycznych i technicznych, a jego podstawowym wymaganiem było przeprowadzenie przez podatnika całościowego audytu systemu księgowego i upewnienie się, że powstały procedury zapobiegające podobnym sytuacjom w przyszłości.

³³⁹ Blankenburg, E., *Patterns of Legal Culture: The Netherlands Compared to Neighboring Germany*, The American Journal of Comparative Law, 1998, str. 1-41.

³⁴⁰ Rossum W., *Dutch Legal Culture*, Kluwer Law International B.V., 2016, str. 3-49.

– z wyraźnym zaznaczeniem, że procedury łagodnej współpracy są dominującym i podstawowym sposobem załatwiania spraw.

Wskaźnik Power Distance dla Holandii wynosi 38, co oznacza, że jest to kraj, w którym społeczeństwo ceni indywidualizm i kwestionuje hierarchię. Władza jest zdecentralizowana w połączeniu z dużym zaufaniem do doświadczenia osób wykonujących swoją pracę (w tym pracowników organów skarbowych). Podmioty oczekują, że będą konsultowane w zakresie dotyczących ich decyzji, a sztywna kontrola jest nieakceptowana. Relacje z przełożonymi i organami władzy są nieformalne, a komunikacja jest bezpośrednia i partycypacyjna.

Wskaźnik Masculinity wynosi 14, co plasuje Holandię jako społeczeństwo bardziej sfeminizowane. Wiąże się to z potrzebą poczucia uwzględnienia w dotyczących podmiotu procesach. Szczególnie proces podejmowania decyzji jest partycypacyjny i otwarty. Konflikty są rozwiązywane przez negocjacje i konsensus.

Wskaźnik WWS w zakresie braku przyzwolenia dla unikania opodatkowania wynosi 62% (co oznacza brak przyzwolenia w społeczeństwie na tego typu działania), a w zakresie ogólnego zaufania 66% (większość Holendrów uważa, że ludzie są co do zasady godni zaufania).

Wskaźnik Corruption Perceptions Index wynosi w Holandii 82, co oznacza między innymi, że obywatele postrzegają organy administracji jako bardzo uczciwe, transparentne i kierujące się regułami prawa, interesem państwa i obywatela.

Znaczenie kontekstu kulturowego Holandii można odnaleźć w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego w ogólnym regulowaniu zasad działania tego systemu w tym dużą elastycznością co do kształtu ram nadzoru podatkowego, przy jednoczesnym umożliwieniu sprawnej i bezpośredniej komunikacji z organami skarbowymi.

3.2.1.3. Ocena systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii

Ocena efektów funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii

System nadzoru horyzontalnego w Holandii jest jednym z najdłużej funkcjonujących systemów tego typu na świecie, a ze względu na dopuszczenie do udziału w systemie także małych i średnich przedsiębiorstw, także największym pod względem liczby uczestniczących w nim podatników. Według danych na rok 2012 (a więc po 7 latach od uruchomienia systemu pilotażowego) umowy o współdziałanie podpisało 177 dużych i 954 średnich podatników, co stanowi ok. 10% wszystkich podatników w tych

segmentach. 95 proc. dużych podatników posiadało określony profil klienta, a 30 proc. rozpoczęło proces konsultacji mający na celu dołączenie do systemu³⁴¹. Co do zasady większość dużych podatników wyraża zainteresowanie udziałem w systemie (sceptyczne pozostają najczęściej podmioty międzynarodowe pochodzące z krajów o tradycyjnej nadzorczej roli organów podatkowych)³⁴².

Pozytywnie oceniany jest także wpływ systemu na wzmocnienie współpracy i zrozumienia pomiędzy organami skarbowymi i podatnikami. 68 proc. pracowników organów skarbowych biorących udział w badaniu efektywności systemu oceniło pozytywnie zmianę paradygmatu w podejściu do podatnika (14,3 proc. oceniło tą zmianę negatywnie). Podobnie pozytywnie wypowiadały się o systemie organizacje podatników. Wdrożenie systemu przekłada się także na wyraźne zmniejszenie ilości kontroli skarbowych wśród dużych podatników (z 15.000 w roku 2007 do 9 tysięcy w roku 2011), a także zmniejszenie liczby doszacowań podatkowych wśród podatników uczestniczących w systemie³⁴³.

Badania prowadzone nad efektywnością systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii wskazują, że nie przełożył się on na wzrost poczucia bezpieczeństwa podatkowego wśród podatników. Wynika to jednak z faktu, że cel ten przyświeca co do zasady wszystkim działaniom administracji skarbowej w Holandii, a więc implementacja systemu nadzoru horyzontalnego nie zwiększyła istotnie liczby działań w tym zakresie. Wdrożenie systemu przełożyło się raczej na szybkość otrzymywania przez podatników wysokiej jakości odpowiedzi organów na ich wątpliwości podatkowe³⁴⁴.

W ocenie systemu nadzoru horyzontalnego pojawiają się jednak także głosy krytyczne. Najważniejszy z nich dotyczy zagadnienia mierzenia efektów funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii. W raporcie komisji powołanej w 2012 roku do oceny funkcjonowania systemu (dalej Komisja oceniająca) wskazuje się, że po siedmiu latach nie udało się administracji skarbowej stworzyć modelu oceny efektywności systemu. W szczególności raport zarzuca administracji skarbowej³⁴⁵:

- Na etapie planowania i wdrożenia systemu:

³⁴¹ Stevens L., *op. cit.*, str. 63.

³⁴² de Widt D., *op. cit.*, str. 238.

³⁴³ Stevens L., *op. cit.*, str. 60.

³⁴⁴ de Widt, D., *op. cit.*, str. 241.

³⁴⁵ Stevens L., *op. cit.*, str. 57-88.

- brak przygotowania założeń biznesowych (ang. *business case*) i metod oceny ich realizacji,
- brak przeprowadzenia badań nad aktualnym stanem współpracy podatników z organami skarbowymi, mogących być podstawą do mierzenia późniejszej efektywności systemu.
- Na etapie funkcjonowania systemu:
 - niewystarczające wysiłki w celu oceny efektów funkcjonowania systemu, brak wdrożenia miarodajnych mierników efektywności i jakości,
 - brak jednorodności w mierzeniu efektów działania systemu między różnymi grupami podatników,
 - brak jasnej koncepcji rozwoju systemu.

Administracji skarbowej nie udało się także osiągnąć zakładanego poziomu partycypacji podatników³⁴⁶. Raport komisji oceniającej podkreśla także, że nie uzyskał informacji mogących świadczyć o wpływie wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego na dochody budżetu państwa. Komisja podkreśla jednak, że dominująca większość przesłanek sugeruje, że nie był to wpływ negatywny.

W systemie nadzoru horyzontalnego w Holandii zaobserwowano także poważne problemy z wykonywaniem swoich zadań przez organy skarbowe. Konieczność bieżącego aktualizowania profili wszystkich dużych podatników, wymóg wysokiej reaktywności oraz wysokie wymagania co do kompetencji managerów relacji stanowią bardzo duże obciążenie dla zasobów organów skarbowych. Braki kadrowe oraz rosnące zapotrzebowanie na współpracę ze strony podatników sprawiają, że obniża się jakość usług świadczonych dla największych podatników. W efekcie według nieoficjalnych informacji jedynie ok. 20 proc. podatników uczestniczących w systemie otrzymuje prawidłowo przygotowaną strategię kontroli podatnika. Obserwowana jest także nadmierna ostrożność wśród urzędników organów skarbowych, którzy często starają się

³⁴⁶ Dla grupy dużych podatników zakładane wskaźniki partycypacji wynosiły: 40-50% podmiotów posiadających ramy nadzoru podatkowego oraz 20-30% podmiotów posiadających ramy nadzoru podatkowego ocenione przez administrację skarbową jako skuteczne. Wskaźniki te w roku 2011 osiągnęły odpowiednio 38 proc. i 18 proc. Szerzej zob. Stevens L., *op. cit.*, str. 42.

uniknąć jasnych deklaracji w relacji z podatnikiem, aby nie być później nimi związanymi³⁴⁷.

W zakresie oceny systemu nadzoru horyzontalnego przez podatników, zdaniem komisji oceniającej wysokopoziomowe sugestie co do kształtu ram nadzoru podatkowego nie dawały wystarczającej pewności co do oczekiwanych metod i narzędzi kontroli³⁴⁸. Podobne głosy pojawiają się w analizach naukowych porównujących system holenderski z innymi systemami. Podkreśla się, że o ile system holenderski daje podatnikom dużą elastyczność to jednocześnie obniża poziom jasności wymagań i bezpieczeństwo prawne uczestników³⁴⁹. Na podstawie wniosków komisji oceniającej holenderska administracja skarbowa wydała nową wersję wytycznych dla podmiotów uczestniczących w systemie nadzoru horyzontalnego, w szczególności zmieniając podejście do ram nadzoru podatkowego (odejście od sugerowania wysokopoziomowych zagadnień w kierunku sugerowania procesów, które powinny być ujęte w ramach nadzoru)³⁵⁰. Mimo tej zmiany podatnicy nadal zgłaszają oczekiwania w zakresie zwiększenia szczegółowości wytycznych i jakości informacji zwrotnej ze strony organów co do wdrożonych ram nadzoru horyzontalnego³⁵¹.

Pewnym wskaźnikiem wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na efektywność działania organizacji skarbowej może być zmiana pozycji kraju w rankingu *Doing Business* w subkategorii *Paying taxes*. Pozycja ta jest zależna między innymi od subiektywnej oceny podatników w zakresie wysiłku niezbędnego do przygotowania i złożenia zeznań podatkowych. Jeżeli więc implementacja systemu nadzoru horyzontalnego przyczynia się do poprawy efektywności współpracy administracji skarbowej z podatnikami, powinno się to przełożyć na poprawę wyniku kraju w ramach subkategorii³⁵².

Ruch taki jest rzeczywiście zauważalny w przypadku Holandii, która w latach następujących po wdrożeniu systemu nadzoru horyzontalnego znacznie poprawiła swój

³⁴⁷ de Widt, D., *op. cit.*, str. 246-248.

³⁴⁸ Stevens L., *op. cit.*, str. 119-131.

³⁴⁹ Colon D., *Legal Security Differences: Co-operative Comparison Between The United Kingdom And The Netherlands*, Archives of Business Research, 2017, str. 95-99.

³⁵⁰ The Netherlands Tax and Customs Administration, 2013, *op. cit.*, str.13.

³⁵¹ de Widt, D., *op. cit.*, str. 235.

³⁵² Problem z interpretacją wyniku w rankingu *Doing Business* w subkategorii *Paying Taxes* jako wskaźnika efektywności systemu nadzoru horyzontalnego wynika z faktu, że nie da się wyizolować wpływu innych zmian podatkowych i gospodarczych na uzyskany przez gospodarkę wynik. Można jednak traktować go jako dodatkowy wskaźnik dowodzący pozytywnego kierunku zmian podatkowych w kraju.

wynik będący podstawą pozycji w rankingu (z 69,8 w roku 2006 do 84,2 w roku 2009). Jest to szczególnie zauważalne w roku zakończenia programu pilotażowego i rozszerzenia systemu na wszystkich podatników³⁵³.

3.2.1.4. Ocena systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii względem modelu OECD

Model OECD zakłada pięć kluczowych wymagań dla systemu nadzoru horyzontalnego:

- zrozumienie biznesowych zasad działania podatnika,
- bezstronność działania organów administracji,
- proporcjonalność działania,
- transparentność,
- wysoka reaktywność.

System nadzoru horyzontalnego w Holandii wydaje się spełniać wszystkie wskazane wymagania. Zasadę zrozumienia biznesowych zasad działania podatnika wypełnia między innymi siedmiostopniowy etap przystąpienia do systemu, w którym organy skarbowe tworzą profil podatnika, funkcjonowanie w strukturze administracji skarbowej dedykowanych koordynatorów klienta, a także spotkania z podatnikiem i daleko posunięta interakcja z zarządem organizacji. Zasadę proporcjonalności działania wprowadza w życie dostosowana strategia kontroli podatnika, praktycznie wyrażone wskaźniki materialności oraz generalna zasada zaufania do deklaracji podatnika. Zapisy umowy o współdziałanie adresują kwestie wysokiej reaktywności (zobowiązanie do reakcji bez zbędnej zwłoki, jak najbliżej czasu rzeczywistego) oraz transparentności (ujawnienie podatnikowi strategii kontroli podatnika oraz bieżące ustalanie podejścia do wątpliwości podatnika).

Pewne wątpliwości może budzić spełnienie zasady bezstronności działania organów administracji, ze względu na bezpośrednią i silną możliwość oddziaływania rządu i polityków na funkcjonowanie administracji skarbowej, co może być szczególnie wrażliwą kwestią w zakresie współpracy z największymi podatnikami³⁵⁴.

³⁵³ Należy mieć przy tym na uwadze, że wynik za dany rok jest przygotowywany na podstawie danych za rok poprzedni (przykładowo wynik za rok 2006 dotyczy danych z roku 2005).

³⁵⁴ Szerzej zob. Huiskers-Stoop, E., , *op. cit.* str. 85.

3.2.2. System nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii³⁵⁵

System monitoringu horyzontalnego w Wielkiej Brytanii³⁵⁶ jest obok systemu holenderskiego jednym z pierwszych wdrożonych systemów tego typu w krajach OECD. Pierwsi podatnicy zostali włączeni do systemu roku 2005. System jest przeznaczony wyłącznie dla dużych podatników i jest obowiązkowy.

3.2.2.1. Ogólne zasady funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii

System nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii jest regulowany przez szczegółowe wytyczne zawarte w wewnętrznej instrukcji dla oceny ryzyka podatkowego (ang. *HMRC Internal manual, Tax Compliance Risk Management*). Aktualna wersja instrukcji została opublikowana w 2016 r. i jest na bieżąco aktualizowana.

Celem systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii jest stworzenie i utrzymanie opartej na zaufaniu relacji pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem (klientem) zapewniającej terminową i prawidłową kalkulację zobowiązania podatkowego i jego opłacenie.

Podstawą systemu jest proces czterostopniowej³⁵⁷ klasyfikacji podatników względem ryzyka podatkowego oraz precyzyjne zróżnicowanie podejścia do podatników zależne od tej klasyfikacji. Proces klasyfikacji jest nazywany procesem oceny ryzyka biznesowego (ang. *Business Risk Review, BRR+*). Klasyfikacja ta jest dokonywana na podstawie oceny trzech obszarów działalności podatnika w obszarze podatków, tj. systemów i procesów, organizacji wewnętrznej (ang. *internal governance*) oraz podejścia do zgodności podatkowej prezentowanego przez podatnika. Ocena systemów i procesów obejmuje elementy wdrożonych ram nadzoru podatkowego (polityki, metody kontroli jakości), skład i kompetencje zespołu podatkowego oraz historię podatnika (terminowość

³⁵⁵ Jeżeli nie wskazano inaczej, wszystkie informacje w niniejszym rozdziale opierają się na HMRC, 2016, *op. cit.*, (dostęp 23.12.2020) oraz HMRC, *HMRC approach to compliance risk management for large business*, HMRC, 2007, str. 1-40.

³⁵⁶ W Wielkiej Brytanii funkcjonuje kilka rozwiązań mających cechy systemu nadzoru horyzontalnego. W szczególności należy wymienić system zarządzania relacją z klientem (ang. *customer relationship management*) oraz systemu oceny ryzyka podatkowego (ang. *Tax Compliance Risk Management*). W niniejszej rozprawie systemy są rozpatrywane łącznie i nazywane system nadzoru horyzontalnego. Niezależnie od wymienionych dwóch systemów, administracja skarbową w Wielkiej Brytanii wdrożyła też w 2017 roku nowy system zgodności opartej o współpracę (ang. *new framework for co-operative compliance*), który jest systemem dobrowolnym i uzupełnia system nadzoru horyzontalnego o pewne dodatkowe obowiązki.

³⁵⁷ Stopnie klasyfikacji to: podatnik niskiego ryzyka, podatnik średniego ryzyka, podatnik średnio wysokiego ryzyka oraz podatnik wysokiego ryzyka.

składania zeznań i udział w postępowaniach podatkowych w przeszłości). Ten obszar oceny odpowiada na pytanie czy systemy i procesy wdrożony u podatnika są adekwatne do jego skali działalności oraz czy gwarantują efektywne wykonywanie obowiązków podatkowych. Organizacja wewnętrzna jest oceniana w zakresie rozdzielania odpowiedzialności i zaangażowania zarządu w kwestie podatkowe, zdolności podatnika do bieżącego i pełnego informowania organu skarbowego o aspektach biznesowych i podatkowych działalności podmiotu oraz przestrzeganiu innych obowiązków informacyjnych³⁵⁸. Ten obszar oceny odpowiada na pytanie czy podatek odpowiedzialnie i transparentnie pochodzi do swojej roli w systemie nadzoru horyzontalnego.

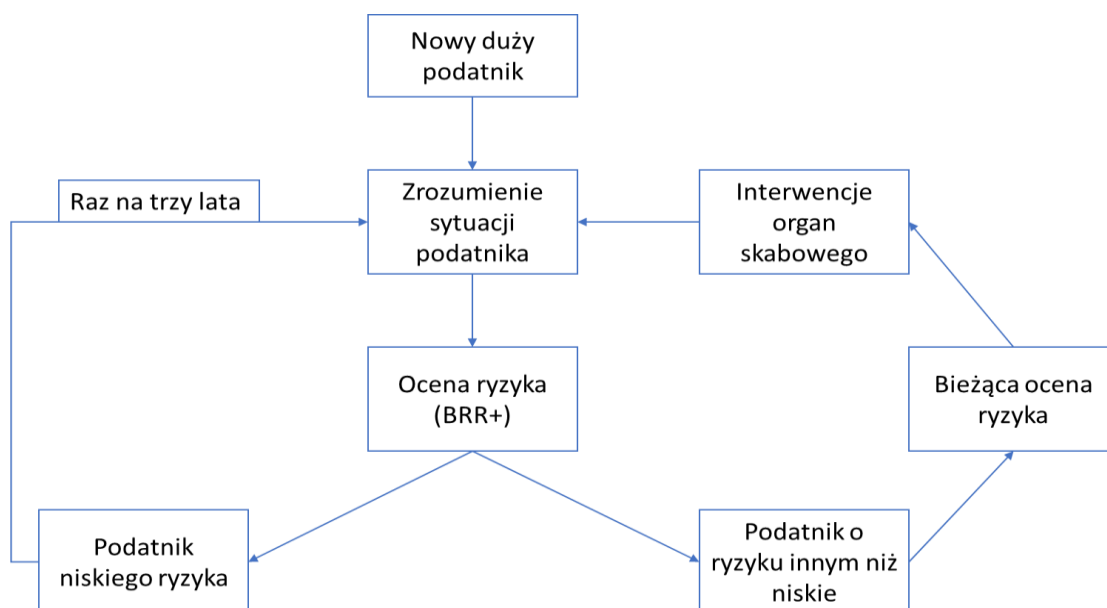
Obszar podejścia do zgodności podatkowej jest oceniany pod kątem posiadania przez podatnika udokumentowanej i aktualizowanej strategii podatkowej, jakości relacji z organem skarbowym oraz uczestnictwa podatnika w strukturach optymalizacji podatkowej. Ten obszar oceny odpowiada na pytanie czy podatek podchodzi odpowiedzialnie i w wyważony sposób do kalkulacji swojego zobowiązania podatkowego oraz czy bierze lub brał udział w strukturach optymalizacyjnych.

W przypadku gdy ocena we wszystkich trzech obszarach nie wskazuje na istotne nieprawidłowości, podatek może zostać zaklasyfikowany do grupy niskiego ryzyka. W takim przypadku organy skarbowe nie będą co do zasady inicjowały ze swojej strony działań kontrolnych polegając na deklaracjach podatnika, a także pozostaną z nim w bieżącej relacji zapewniając szybką, zrozumiałą i pełną odpowiedź na wątpliwości zgłaszane przez podatnika.

Ocena poziomu ryzyka podatników jest procesem ciągłym i dla podatników zaklasyfikowanych do grupy niskiego ryzyka jest dokonywana raz na trzy lata (okres ten może zostać wydłużony).

³⁵⁸ Wytyczne podają tu przykłady raportowania w zakresie cen transferowych, raportowanie w ramach krajów (ang. *country-by-country reporting*), czy raportowania w ramach tak zwanego FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act).

Rysunek 9 Poglądowy proces oceny ryzyka (BRR+) w przypadku podatników o różnym poziomie ryzyka



Źródło: opracowanie własne za HMRC, Tax Compliance Risk Management, 2016; aktualizacja 30 września 2019

Proces oceny ryzyka podatnika (BRR+) składa się pięciu etapów.

Etap 1 - Ocena otoczenia podatnika. Etap ten obejmuje określenie specyfiki działalności podatnika, z uwzględnieniem w szczególności branży, rodzaju podejmowanych działań, charakterystyki kontrahentów, itd. W ramach tego etapu następuje też identyfikacja czynników biznesowych, które mogą wpływać na zachowanie podatnika w zakresie decyzji podatkowych³⁵⁹.

Etap 2 - Ocena zachowania podatnika. W etapie drugim, mając świadomość czynników generowanych przez otoczenie organ skarbowy identyfikuje zachowania podatnika w zakresie każdego podatku, z uwzględnieniem trzech podstawowych obszarów oceny, czyli: systemów i procesów, organizacji wewnętrznej oraz podejścia do zachowania zgodności. Obszarem oceny są także ramy nadzoru podatkowego w ramach każdego z wymienionych obszarów.

Etap 3 - Oszacowanie poziomu ryzyka. Etap obejmuje określenie przez organ skarbowy proponowanego poziomu ryzyka podatkowego dla podatnika i przekazanie tej informacji podatnikowi wraz z uzasadnieniem. W przypadku gdy ocenie podlega wiele podmiotów

³⁵⁹ Lista czynników jest otwarta i może obejmować zachowania innych podmiotów w danej branży, presję na wyniki finansowe ze strony konkurentów lub udziałowców, sposób ustalenia celów zarządu, plany inwestycyjne i tym podobne.

należących do grupy kapitałowej podatnika, ocena ryzyka dla całej grupy zostanie ustalona na poziomie właściwym dla podmiotu o najwyższym ryzyku.

Etap 4 - Uzgodnienie poziomu ryzyka. W ramach konsultacji z podatnikiem uzgadniany jest jego poziom ryzyka. Podatnik ma prawo nie zgodzić się z proponowaną w ramach etapu 3 oceną ryzyka i przedstawić argumenty przemawiające za inną oceną niż zaproponowana przez organ. Na tej podstawie organ dokonuje ostatecznej oceny ryzyka. Ocena ta nie podlega kontroli sądowej (nie ma możliwości jej zaskarżenia).

Etap 5 - Uzgodnienie dalszych działań. W przypadku wystąpienia ryzyk uniemożliwiających uzyskanie niskiego poziomu ryzyka podatkowego przez podatnika, organ skarbowy może ustalić z podatnikiem plan działań (ang. *action plan*) pozwalający na wyeliminowanie ryzyk, poprawę ram nadzoru podatkowego i uzyskanie oczekiwanego poziomu ryzyka w ramach kolejnej oceny. Plan ten powinien w miarę możliwości być uzgodniony z podatnikiem oraz powinien zawierać szczegółowy harmonogram realizacji i kamienie milowe (ang. *milestones*). Plan działań powinien zawierać także wskazanie osób odpowiedzialnych za jego realizację. Jeżeli zidentyfikowane ryzyka są istotne i obejmują uchylanie się przez podatnika od opodatkowania, adresowanie tych ryzyk powinno być konsultowane z dedykowanym urzędnikiem organu – Managerem do spraw Specjalnych Projektów (ang. *Special Project Manager*).

3.2.2.2. Wybrane szczegółowe zasady funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii

Organizacja zasobów po stronie organów skarbowych

W ramach administracji skarbowej Wielkiej Brytanii wydzielony jest departament współpracy z dużymi podatnikami (ang. *HMRC Large Business Directorate*). Departament ten jest podzielony na zespoły branżowe. Każdy podatnik ma przypisanego managera relacji (ang. *Customer Compliance Manager*), który stanowi pojedynczy punkt kontaktu i odpowiada za zrozumienie kontekstu działań podatnika oraz przeprowadzenie oceny ryzyka (BBR+). Manager relacji podejmuje również uzgodnioną z podatnikiem ostateczną decyzję o poziomie ryzyka oraz dba o utrzymywanie relacji z podatnikiem między okresami oceny ryzyka³⁶⁰.

³⁶⁰ Co do zasady podatnik, który uzyska ocenę ryzyka na poziomie niskim, pozostaje wyłączony ze wszelkich działań kontrolnych przez okres co najmniej trzech lat. Ma on jednak prawo samodzielnie inicjować kontakty z organami skarbowymi. Odbiorcą takich żądań jest właśnie manager relacji. Manager

Manager relacji jest także osobą odpowiedzialną za określenie charakterystyk biznesowych podatnika (wielkość, struktura, działalność biznesowa), jego działalności międzynarodowej (w tym sposób finansowania wykorzystujące zagraniczne instytucje) oraz przewidywanego tempa zmian biznesowych³⁶¹. Dla uniknięcia niebezpieczeństwa utraty niezależności przez organ podatkowy decyzje podejmowane przez managera relacji w zakresie oceny ryzyka podatnika są na bieżąco weryfikowane przez innego managera relacji z tego samego zespołu (ang. *peers review*). W ramach systemu funkcjonują także zespoły ekspertów podatkowych oraz zespoły ekspertów kontroli skarbowej, które wykonują operacje związane z interwencjami organu skarbowego (przeglądy podatkowe, przeglądy systemów księgowych) w uzgodnieniu i na zlenienie managera relacji.

Dodatkowe wytyczne w zakresie oceny ryzyka podatkowego

W ramach obszarów oceny (Systemy i procesy, Organizacja oraz Podejście do zgodności podatkowej) ocena ryzyka jest dokonywana w oparciu o dodatkowe kryteria zawarte w instrukcji oceny ryzyka podatkowego.

Kryteria te obejmują następujące obszary:

- Systemy i procesy:
 - zatrudnienie wystarczających zasobów w ramach zespołu podatkowego posiadanie odpowiedniego systemu księgowego,
 - posiadanie odpowiedniego systemu księgowego, dostosowanego do wielkości i poziomu skomplikowania organizacji,
 - składanie zeznań i opłacanie podatków w terminie,
 - brak istotnych nieprawidłowości podatkowych w przeszłości,
 - wdrożenie ram nadzoru podatkowego obejmujących procedury i polityki podatkowe,
 - regularne testowanie skuteczności ram nadzoru podatkowego,

relacji ma także uprawnienie do bieżącego, niewładczego kontaktowania się z podatnikiem (o ile podatnik wyrazi zgodę na takie kontakty).

³⁶¹ Odpowiedzialnością managera relacji jest upewnienie się, że w toku oceny ryzyka zespół roboczy po stronie organu skarbowego czerpie informacje ze wszystkich dostępnych źródeł, w tym bieżących i przeszłych dokumentów podatkowych i finansowych podatnika, danych innych organów administracji, stron internetowych podatnika, doniesień prasowych, raportów i analiz sektorowych.

- jeśli jakieś elementy procesów podatkowych są zlecane podmiotom zewnętrznym, istnieją mechanizmy zapewniania prawidłowości tych procesów.
- Organizacja wewnętrzna:
 - jasne przypisanie odpowiedzialności w zakresie podatków, w tym do zarządu organizacji,
 - nadanie zespołowi podatkowemu odpowiednich uprawnień, aby mógł prawidłowo przeprowadzać procesy podatkowe,
 - bieżące informowanie organu skarbowego o strukturze organizacyjnej, biznesowej i geograficznej organizacji (kryterium rozpatrywane historycznie³⁶²),
 - przestrzeganie obowiązków raportowych (CbC, FATCA, itd.) (kryterium rozpatrywane historycznie),
 - zrozumienie znaczenia potencjalnych sankcji dla zarządu z kodeksu karno-skarbowego,
 - bieżące informowanie organu skarbowego o wszelkich nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych (kryterium rozpatrywane historycznie),
 - konsultacje z organem skarbowym istotnych transakcji (kryterium rozpatrywane historycznie),
 - sprawne udzielanie organom skarbowym odpowiedzi na wszelkie pytania (kryterium rozpatrywane historycznie).
- Podejście do zgodności podatkowej
 - utrzymywanie otwartej i transparentnej relacji z organem skarbowym (kryterium rozpatrywane historycznie),
 - posiadanie udokumentowanej strategii podatkowej,

³⁶² Dla wszystkich kryteriów rozpatrywanych historycznie znaczenie ma czy ocena ryzyka podatkowego organizacji jest prowadzona po raz pierwszy czy po raz kolejny. W przypadku pierwszej oceny ryzyka nie stosuje się kryteriów związanych z wcześniejszym przestrzeganiem zasad udziału w systemie nadzoru horyzontalnego.

- informowanie organu podatkowego o stanie ram nadzoru podatkowego (kryterium rozpatrywane historycznie),
- brak zaangażowania w struktury optymalizacyjne (kryterium rozpatrywane historycznie),
- brak udziału w nielegalnych transakcjach (kryterium rozpatrywane historycznie),
- brak nałożonych kar skarbowych (kryterium rozpatrywane historycznie).

Postępowanie względem podatnika o niskim poziomie ryzyka podatkowego

Podstawową zasadą postępowania organu skarbowego względem podatnika o niskim poziomie ryzyka jest przyjęcie, że wdrożone ramy nadzoru podatkowego wystarczająco adresują wszystkie kwestie podatkowe. W efekcie wszystkie działania organu skarbowego zostają ograniczone wyłącznie do działań inicjowanych przez podatnika. Oznacza to w szczególności, że nie jest prowadzona kontrola zeznań podatkowych ani systemu księgowego podatnika. Organ podatkowy nie podejmuje też innych działań kontrolnych.

Od powyższej reguły mogą się jednak pojawiać wyjątki. Działania kontrolne lub konsultacyjne mogą być po pierwsze podjęte na prośbę podatnika w postaci odpowiedzi na zadane pytania, ocenę przedstawionych wątpliwości lub przeprowadzenie audytu procesu lub systemu. Raz w roku powinno się także odbyć spotkanie przedstawicieli podatnika z organem skarbowym w celu utrzymania odpowiedniego poziomu relacji (podatnik ma też obowiązek bieżącego informowania organu o wszelkich istotnych zmianach w swojej działalności, strategii podatkowej lub ram nadzoru podatkowego).

Po drugie organ podatkowy ma prawo podejmować działania kontrolne wobec podatnika w zakresie obowiązkowych kontroli dotyczących całych grup podatników³⁶³.

³⁶³ Są to na przykład zadania kontrolne zlecane przez inne organy administracji czy kontrola wydatkowania środków z dotacji przyznawanych przez organizacje międzynarodowe, w tym w szczególności Unię Europejską. Status podmiotu o niskim ryzyku podatkowym niezwalnia także z kontroli w zakresie niektórych wrażliwych obszarów opodatkowania (np. podatek do gier i zakładów).

Po trzecie organ skarbowy ma prawo przeprowadzić kontrolę, jeżeli istnieje uzasadnione podejrzenie poważnego naruszenia zasad systemu nadzoru horyzontalnego i utraty statusu podatnika o niskim poziomie ryzyka podatkowego³⁶⁴.

Jednocześnie podatnik o niskim poziomie ryzyka jest zobowiązany do utrzymywania wysokiej jakości ram nadzoru podatkowego oraz informowania organu skarbowego wszystkich transakcjach, w których:

- decyzja o rozliczeniu podatkowym zależy silnie od oceny podatnika,
- występuje strukturyzacja transakcji w celu osiągnięcia konkretnego celu podatkowego,
- ocena podatnika co do skutków transakcji istotnie różni się od powszechnie znanej oceny organów skarbowych,
- możliwe jest wiele interpretacji podatkowych, skutkujących różnymi poziomami zobowiązania podatkowego, a podatnik wybiera opcję najkorzystniejszą.

Poziom materialności

Wytyczne administracji skarbowej w Wielkiej Brytanii nie definiują zasad ustalania poziomu materialności, który ma być stosowany w procesie oceny poziomu ryzyka podatkowego podatnika. Wszelkie zidentyfikowane ryzyka mają jednak zostać ocenione pod kątem wartości, prawdopodobieństwa wystąpienia i istotności. Na tej podstawie manager relacji wprowadza dane do systemu zarządzania podatnikami, który przygotowuje ocenę priorytetów ryzyk (ang. *Prioryty Risk Score*). Ryzyka, o niskim priorytecie nie powinny być poruszane z podatnikiem na etapie oceny poziomu ryzyka i nie powinny wpływać na wynik tej oceny³⁶⁵.

Nowy system zgodności opartej o współpracę

W 2017 roku administracja skarbowa w Wielkiej Brytanii wdrożyła system zgodności opartej o współpracę (ang. *New framework for co-operative compliance*), który jest systemem dobrowolnym i uzupełnia system nadzoru horyzontalnego o pewne dodatkowe

³⁶⁴ Przykładowo jeśli wyjdzie na jaw udział podatnika w strukturze podatkowej mającej na celu wyłącznie obniżenie zobowiązania podatkowego bez uzasadnionego celu biznesowego lub jeśli podatnik uporczywie i bez uzasadnionej przyczyny będzie odmawiał spotkania z managerem relacji).

³⁶⁵ System zarządzania podatnikami stanowi centralny system monitorujący wszystkie interakcje organu skarbowego z podatnikiem. Jest to repozytorium informacji i dokumentów z nim związanych oraz narzędzie pozwalające na segmentację i stratyfikację podatników względem określonych kryteriów. W zakresie systemu nadzoru horyzontalnego i oceny ryzyka, system pozwala na kalkulację progów istotności. Zasady kalkulacji i oceny priorytetów ryzyk nie są publicznie dostępne.

obowiązki. Obowiązki te obejmują w szczególności odpowiednie umocowanie osób odpowiedzialnych za procesy podatkowe w organizacji, wdrożenie ram nadzoru podatkowego oraz publikowanie strategii podatkowej. Spełnienie powyższych warunków uprawnia podatnika (niezależnie od jego oceny ryzyka podatkowego) do korzystania z uproszczonych i szybszych kanałów komunikacji z organami skarbowymi. Program zgodności opartej o współpracę jest aktualnie prowadzony w formie programu pilotażowego i na ten moment brak jest szczegółowych danych o ilości podmiotów, które do niego przystąpiły i efektach funkcjonowania systemu.

3.2.2.3. Kontekst kulturowy systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii

Wielka Brytania posiada system prawny, o korzeniach sięgających czasów średniowiecza. Ważną cechą tego systemu jest niezwykle bogaty dorobek naukowy i nacisk na edukację prawną, który wynika ze specyfiki systemu prawa precedensowego. W efekcie prawo i jego przestrzeganie stanowi integralny element życia społecznego i świadomości narodowej w Wielkiej Brytanii. System prawny w Wielkiej Brytanii pozostaje jednocześnie na bardzo wysokim poziomie profesjonalizacji i jest w sposób bieżący modernizowany³⁶⁶.

Wskaźnik Power Distance dla Wielkiej Brytanii wynosi 35, co oznacza, że jest to kraj, w którym społeczeństwo ceni indywidualizm i kwestionuje hierarchię³⁶⁷. Władza jest oparta o płaskie struktury i opiera się na dużym zaufaniu do doświadczenia osób wykonujących swoją pracę (w tym pracowników organów skarbowych). Podmioty oczekują, że będą konsultowane w zakresie dotyczących ich decyzji i że będą miały łatwość dostępu do decydentów. Relacje z przełożonymi i organami władzy są nieformalne (pozostając jednak w ramach wyznaczonych przez tradycję), a komunikacja bezpośrednia i partycypacyjna.

Wskaźnik Masculinity wynosi 66, co plasuje Wielką Brytanię jako społeczeństwo bardziej zmaskulinizowane. Oznacza to skupienie społeczeństwa na efektach działań, a nie procesie dochodzenia do nich. Oczekiwane jest zapewnienie porządku społecznego,

³⁶⁶ Backer J., *The common law tradition*, Hambleton Press, 2000, wstęp, str. 6-42.

³⁶⁷ Może się to wydawać na pierwszy rzut oka sprzeczne z ugruntowaną tradycją brytyjskiego systemu klasowego, jednak ujawnia jedno z nieodłącznych napięć brytyjskiej kultury – sprzeczność pomiędzy znaczeniem urodzenia, a głęboko zakorzenionym przekonaniem, że urodzenie nie może ograniczać ambicji obywatela, (Hofstede Insights, *Hofstede Insights*, 2019, <https://www.hofstede-insights.com/country-comparison/the-uk/> dostęp 23.12.2020).

jasnych wymagań co do podmiotu prawa i wysokiej jakości instytucji. Mniej istotna jest natomiast elastyczność decyzji podmiotu i niekonfrontacyjne rozwiązywanie sporów.

Wskaźnik WWS w zakresie braku przyzwolenia dla unikania opodatkowania wynosi 56% (co oznacza brak przyzwolenia w społeczeństwie na tego typu działania), a w zakresie ogólnego zaufania - 30 proc. (większość Brytyjczyków uważa, że ludzie nie są co do zasady godni zaufania i należy pochodzić do nich z ostrożnością).

Wskaźnik Corruption Perceptions Index wynosi w Wielkiej Brytanii, 80 co oznacza między innymi, że obywatele postrzegają organy administracji jako bardzo uczciwe, transparentne i kierujące się regułami prawa, interesem państwa i obywatela.

Znaczenie kontekstu kulturowego Wielkiej Brytanii można odnaleźć w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego w precyzyjnym regulowaniu zasad działania tego systemu wraz z wytycznymi co do ram nadzoru podatkowego, przy jednoczesnym umożliwieniu sprawnej i bezpośredniej komunikacji z organami skarbowymi.

3.2.2.4. Ocena systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii

Ocena efektów funkcjonowania systemu w Wielkiej Brytanii

Ocena efektów funkcjonowania systemu w Wielkiej Brytanii jest generalnie pozytywna. Wskazuje się jednak wiele obszarów, które wymagają modyfikacji. W badaniu ankietowym przeprowadzonym wśród 25 dyrektorów działów podatkowych podmiotów uczestniczących w systemie, 13 z nich wskazało, że widzi korzyści z posiadania statusu podatnika o niskim poziomie ryzyka podatkowego, w postaci rzadszych kontaktów z organami podatkowymi oraz wyższego poziomu bezpieczeństwa podatkowego³⁶⁸.

Źródła negatywnych ocen systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii są zróżnicowane. Najpoważniejsze zarzuty dotyczą sposobu oceny ryzyka przez organy skarbowe, a konkretnie szczegółowości i restrykcyjności wymagań niezbędnych dla uzyskania niskiego poziomu ryzyka podatkowego. Po pierwsze, bardzo wysoka szczegółowość wytycznych stoi często w sprzeczności z wewnętrznymi regulacjami organizacji i wymaga istotnego nakładu sił i środków w celu ich wdrożenia. Dla wielu międzynarodowych podmiotów o skomplikowanej strukturze osiągnięcie tego poziomu może być niemożliwe. Po drugie, traktowanie jako kryteriów oceny ryzyka zdarzeń z przeszłości (np. uczestnictwa w strukturach optymalizacyjnych) sprawia, że wielu

³⁶⁸ Freedman J. i Vella J., *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches*, Thomson Legal & Regulatory Legal Research Paper Series, 2009, str. 81.

podatników chcących osiągnąć niski poziom ryzyka nie będzie miało takiej możliwości. W efekcie osiągnięcie niskiego poziomu ryzyka jest postrzegane jako utrudnione i rzadkie, częsta jest za to utrata tego statusu³⁶⁹.

Z restrykcyjnością wytycznych co do oceny ryzyka podatkowego wiąże się też negatywna dla systemu opinia, że u podatników, którzy osiągnęli niski poziom ryzyka departamenty podatkowe nie działają w interesie organizacji i akcjonariuszy. Istnieje bowiem podejrzenie, że podatnicy tacy będą zawyżać efektywną stopę opodatkowania i unikać jakichkolwiek sporów z organami skarbowym, aby utrzymać wygodny dla departamentów podatkowych poziom ryzyka. Często powtarza się także zarzut, że podatnicy, którzy nie uzyskali niskiego poziomu ryzyka są lepiej traktowani przez organy skarbowe (w rozumieniu, że podatnicy organy skarbowe poświęcają im więcej uwagi i zasobów). Uzyskanie niskiego poziomu ryzyka i idące za tym trzyletnie zwolnienie z kontroli skarbowych w pewien osłabia relacje podatnika i organu skarbowego i przenosi na podatnika cały ciężar podtrzymywania relacji z urzędnikami³⁷⁰.

Wielka Brytania zmaga się również z kwestią zapewnienia odpowiednich zasobów dla systemu nadzoru horyzontalnego, stale zwiększając poziom zatrudnienia w ramach Departamentu współpracy z dużymi podatnikami³⁷¹.

Istotne zarzuty wobec systemu nadzoru horyzontalnego podnoszą także grupy aktywistów społecznych. Najgłośniejsza kwestia dotyczyła grupy „UK Uncut”, która publicznie kwestionowała rozliczenia podatkowe największych brytyjskich spółek i ich kooperację z organami skarbowymi (między innymi umowa obniżająca zaległości podatkowe Vodafone). Wszystkie podnoszone przez organizację przypadki współpracy organów skarbowych z podatnikami zostały zweryfikowane przez Krajowe Biuro Audytu i (ang. *National Audit Office*), które stwierdziło, że były one uzasadnione i pozwoliły z sukcesem rozwiązać przedłużające się postępowania podatkowe³⁷². Należy jednak zauważyć, że opinia publiczna w Wielkiej Brytanii jest czuła na potencjalne nieprawidłowości wynikające ze zbyt bliskich relacji podatników z organami skarbowymi.

³⁶⁹ de Widt, D., *op. cit.*, str. 242-244.

³⁷⁰ *Ibidem*, str. 237.

³⁷¹ HMRC, *Workforce management information: summary data for HMRC, 2017*, <https://www.gov.uk/government/collections/hmrc-workforce-management-information> (dostęp 23.12.2020).

³⁷² National Audit Office, *Settling large tax disputes*, National Audit Office statement, 2002.

Od 2017 roku administracja skarbowa Wielkiej Brytanii prowadzi konsultacje mające na celu ulepszenie systemu oceny ryzyka³⁷³. Jest to wymagane ze względu na trzy obszary niedoskonałości systemu. Pierwszy dotyczy różnego rozumienia ryzyka przez managerów relacji i w efekcie niespójnego nadawania ocen ryzyka podatnikom o analogicznych warunkach wewnętrznych i zewnętrznych. Drugi obszar zastrzeżeń dotyczy zbyt istotnego wpływu czynników historycznych na ocenę ryzyka³⁷⁴. Trzeci obszar obejmuje zastrzeżenia co do zbyt małej skali oceny ryzyka³⁷⁵.

Celem zmian miałyby być też zmniejszenie szczegółowości wymogów co do ram nadzoru horyzontalnego i poprawa jakości oceny ryzyka podatkowego wśród dużych podatników z wykorzystaniem narzędzi technologicznych.

Ocena systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii względem modelu OECD

Model OECD zakłada pięć kluczowych wymagań dla systemu nadzoru horyzontalnego:

- zrozumienie biznesowych zasad działania podatnika,
- bezstronność działania organów administracji,
- proporcjonalność działania,
- transparentność,
- wysoka reaktywność.

System nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii wydaje się spełniać większość wskazanych wymagań. Zasadę zrozumienia biznesowych zasad działania podatnika wypełnia między innymi proces oceny ryzyka podatkowego (BRR+) uwzględniający ocenę otoczenia biznesowego i specyfiki biznesowej podatnika, a także istnienie dedykowanych managerów relacji. Generalna zasada efektywnej współpracy oraz ujawnianie podatnikowi zarówno metodyki prowadzenia oceny adresuje kwestie wysokiej reaktywności oraz transparentności. Pewne wątpliwości dotyczą wymogu bezstronności oraz proporcjonalności działania. Pierwsza zasada może być częściowo naruszona ze względu na bezpośrednią i silną możliwość oddziaływania rządu i

³⁷³ Ernst & Young LLP, *UK Tax Authority reconsiders its approach to evaluating tax risk profile of large businesses*, Global Tax Alert, 2017.

³⁷⁴ W efekcie podatnicy o zaawansowanych i skutecznych ramach nadzoru podatkowego, wykazujący dużą skłonność do współpracy z organami skarbowymi i mały apetyt na ryzyko podatkowego mogą mieć trudności w uzyskaniu statusu podatnika o niskim poziomie ryzyka podatkowego ze względu na zdarzenia w przeszłości.

³⁷⁵ Zdaniem organów skarbowych czterostopniowa skala nie pozwala w każdym wypadku na właściwe zaklasyfikowanie podatnika do kategorii ryzyka.

polityków na funkcjonowanie administracji skarbowej, co może być szczególnie wrażliwą kwestią w zakresie współpracy z największymi podatnikami. Zasada proporcjonalności jest spełniona w zakresie bieżącej współpracy pomiędzy organami skarbowymi i podatnikami (brak działań inicjowanych przez organy skarbowe), jednak może nie być spełniona w zakresie oceny poziomu ryzyka – bardzo ingerujący w działalność podatnika proces budzi wątpliwości co do jego proporcjonalności³⁷⁶.

3.2.3. System nadzoru horyzontalnego w Szwecji³⁷⁷

System nadzoru horyzontalnego w Szwecji został pierwszy raz wprowadzony w roku 2012 pod nazwą *Fördjupad Samverkan* (dalej FS). Przeprowadzono bardzo szeroko zakrojone konsultacje publiczne (trwające od 2011 roku). W pilotażowej wersji systemu wzięło udział ośmiu podatników z segmentu dużych podatników (spośród dwunastu zaproszonych), głównie spółek skarbu państwa. System był mocno krytykowany i w roku 2014 został zmodyfikowany i uruchomiony ponownie jako *Fördjupad Dialog* (dalej FD)³⁷⁸.

3.2.3.1. Ogólne zasady funkcjonowania systemu w wersji pierwotnej

System nadzoru horyzontalnego w swojej pierwotnej wersji zakładał podpisanie przez organy podatkowe deklaracji współpracy z wybranymi podatnikami. Deklaracja ta miałaby wskazywać zasady współpracy w ramach systemu, ale jej postanowienia nie byłyby prawnie wiążące dla stron.

Deklaracja ze strony organów skarbowych zawierała zobowiązanie do:

- wyznaczenia osoby pełniącej rolę osoby kontaktowej dla danego podatnika,
- otwartego i klarownego prezentowania podatnikowi informacji o ocenie jego działalności i rozliczeń podatkowych,
- sugerowania rozwiązań zmniejszających ryzyko podatkowe,
- wsparcia w stworzeniu i implementacji ram nadzoru podatkowego.

³⁷⁶ Freedman J. i Vella J., , *op. cit.*, str. 110.

³⁷⁷ Niestety dostęp do materiałów dotyczących systemu nadzoru horyzontalnego w Szwecji jest utrudniony ze względów językowych. Dominująca część materiałów dostępna jest jedynie w języku szwedzkim. Jeżeli nie wskazano inaczej, wszystkie informacje dotyczące zasad funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego w niniejszym rozdziale opierają się na automatycznym tłumaczeniu wytycznych szwedzkiego Ministerstwa Finansów dostępnych pod adresem <https://www.skatteverket.se/>, (dostęp 23.12.2020).

³⁷⁸ Dosłowne tłumaczenie *Fördjupad Samverkan* to „wzbogacona relacja”, a *Fördjupad Dialog* – „wzbogacony dialog”.

Z kolei podatnik zobowiązywał się do:

- otwartego i bieżącego komunikowania organom skarbowym swoich opinii o dotyczących go ryzykach podatkowych,
- jak najwcześniejszego wskazywania swoich wątpliwości podatkowych oraz informowania o transakcjach mogących wpływać na zwiększenie ryzyka podatkowego.

Podatnicy, zgadzający się na powyższe zobowiązania, mogli przystąpić do systemu nadzoru horyzontalnego i zostać zakwalifikowani do grupy podatników chętnych do współpracy (Grupa A). Podatnicy, którzy nie chcieli przystąpić do systemu i przejawiali skłonności do agresywnej optymalizacji podatkowej zostaliby zaliczeni do grupy podatników niewspółpracujących (grupa B). Pozostali podatnicy (niebiorący udziału w systemie, ale nieprzejawiający skłonności do agresywnej optymalizacji podatkowej) tworzyliby grupę pozostałych podatników (Grupa C). W zależności od przynależności do grupy, wobec podatników byłyby stosowane metody kontroli o różnej intensywności.

Proces przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego zaczynałby się od zaproszenia podatnika do współpracy z organem. Następnie odbywałoby się spotkanie z podatnikiem mające na celu potwierdzenie zrozumienia między stronami oraz wyrażenie wysokopoziomowych oczekiwań organu skarbowego względem podatnika. Trzeci etap obejmowałby współpracę w celu wypracowania planu implementacji odpowiednich ram nadzoru podatkowego u podatnika (wraz z harmonogramem wdrożenia). Czwartym etapem byłoby podpisanie deklaracji o współdziałaniu oraz rozpoczęcie prac nad wdrożeniem ram nadzoru.

3.2.3.2. Kontekst kulturowy systemu nadzoru horyzontalnego w Szwecji

System prawny Szwecji (podobnie jak innych krajów skandynawskich) pozostaje w zawieszeniu między systemem prawa precedensowego a systemem prawa kontynentalnego. Z jednej strony system ten nie przewiduje typowych dla prawa precedensowego wiążących decyzji sądowych. Z drugiej jednak kodyfikacja prawa jest oszczędna i przejawia się w postaci ustaw o wąskim i precyzyjnym zakresie³⁷⁹. Istotną cechą tego systemu jest specyficzny nurt prawniczy (nazywany skandynawskim realizmem prawniczym), kładący nacisk na tworzenie prawa efektywnie funkcjonującego

³⁷⁹ Sternberg S., *Swedish Law and Legal Materials*, Hauser Global Law School, 2020, <https://www.nyulawglobal.org/globalex/Sweden1.html> (dostęp 23.12.2020).

w społeczeństwie. Szwecja charakteryzuje się dodatkowo bardzo transparentnym systemem politycznym, zapewniającym obywatelom znaczny udział w procesach legislacyjnych i jawność życia publicznego³⁸⁰.

Wskaźnik Power Distance dla Szwecji wynosi 31, co oznacza, że jest to kraj, w którym społeczeństwo ceni indywidualizm i kwestionuje hierarchię. Władza jest zdecentralizowana w połączeniu z dużym zaufaniem do doświadczenia osób wykonujących swoją pracę (w tym pracowników organów skarbowych). Podmioty oczekują, że będą konsultowane w zakresie dotyczących ich decyzji, a sztywna kontrola jest nieakceptowana. Relacje z przełożonymi i organami władzy są nieformalne, a komunikacja bezpośrednia i partycypacyjna.

Wskaźnik Masculinity wynosi 5, co plasuje Szwecję jako społeczeństwo bardzo sfeminizowane. Wiąże się to z potrzebą poczucia uwzględnienia w dotyczących podmiotu procesach. Szczególnie proces podejmowania decyzji jest partycypacyjny i otwarty. Konflikty są rozwiązywane przez negocjacje i konsensus. Obywatele oraz organy administracji dążą do konsensusu, uwzględnienia zdania innych podmiotów i równości. Wszelka dyskryminacja jest uznawana za sprzeczną z interesem społecznym.

Wskaźnik WWS w zakresie braku przyzwolenia dla unikania opodatkowania wynosi 60% (co oznacza brak przyzwolenia w społeczeństwie na tego typu działania), a w zakresie ogólnego zaufania 60% (większość Szwedów uważa, że ludzie są co do zasady godni zaufania).

Wskaźnik Corruption Perceptions Index wynosi w Szwecji 85, co oznacza między innymi, że obywatele postrzegają organy administracji jako bardzo uczciwe, transparentne i kierujące się regułami prawa, interesem państwa i obywatela.

Znaczenie kontekstu kulturowego Szwecji można odnaleźć w sprzeciwie społecznym wobec systemu nadzoru horyzontalnego uznawanego na nieproporcjonalny, nadmiernie ingerujący w rozliczenia podatkowe przedsiębiorstw oraz mogący prowadzić do dyskryminacji.

³⁸⁰ Według skandynawskiego realizmu prawnego, prawo jest faktem psychicznym, który należy rozpatrywać globalnie, czyli ogólnospołecznie, a samo obowiązywanie prawa jest stopniowalne – im bardziej określona norma jest przestrzegana przez organy państwowe, tym bardziej jest obowiązująca. Dla prawidłowego przestrzegania prawa w społeczeństwie konieczny jest więc wysiłek organów administracji. Duży nacisk w tym nurcie położony jest na empiryczne dowody prawidłowego funkcjonowania prawa oraz jego przydatność dla społeczeństwa i obywateli, Bjarup J., *The Philosophy of Scandinavian Legal Realism*, Ratio Juris, 2005, str. 1-15.

3.2.3.3. Ocena systemu nadzoru horyzontalnego w wersji pierwotnej

Propozycja wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego w wersji FS spotkała się z bardzo dużą krytyką ze strony środowiska naukowego i organizacji przedsiębiorców. Krytyka ta przejawiała się głównie w postaci serii artykułów prasowych i oświadczeń, a następnie także publicznych konferencji z udziałem przedstawicieli przedsiębiorców, organów skarbowych, doradców podatkowych i polityków.

Pierwszą płaszczyzną krytyki było oskarżenie o naruszenie przez proponowany system zasady równości podatników wobec prawa. Zaproszenie do udziału w systemie przekładałoby się bowiem na lepsze traktowanie podatnika w postaci łatwiejszego kontaktu z organem skarbowym, rzadszych kontroli i szybszego uzyskiwania pewności podatkowej³⁸¹. W ramach systemu w wersji FS możliwe byłoby też uzgodnienie z podatnikiem akceptacji popełnionych w przeszłości błędów w rozliczeniach podatkowych (co nie byłoby możliwe poza systemem)³⁸².

Kolejne zarzuty dotyczyły legalności wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego w wersji FS. System ten nie był wprowadzany w postaci ustawy, ale jako jednostronna deklaracja organów administracji co do zmiany (wzbogacenia) modelu współpracy z podatnikami. Krytycy systemu argumentowali, że wyłącznie stanowione prawo może nakładać zobowiązania na podatników, a w przypadku wątpliwości interpretacyjnych, organami właściwymi do ich wyjaśniania są sądy. System w wersji FS naruszał ich zdaniem tą zasadę, ponieważ wprowadzał pewną swobodę decyzji urzędników skarbowych, a także pozwalał na konsultowanie z podatnikiem wątpliwości interpretacyjnych. W efekcie mogłoby w pewnych przypadkach dojść do sytuacji, w których wobec niejasności przepisów, urzędnik wraz z podatnikiem „stanowiliby prawo”³⁸³.

Pojawiały się także zarzuty praktyczne. Wysoki stopień jawności dokumentów tworzonych przez administrację w Szwecji budził obawy o ochronę informacji przekazywanych organom skarbowym w ramach systemu. Konieczność wyprzedzającego ujawniania informacji o transakcjach mogących wywołać ryzyko

³⁸¹ Larsen, L., *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project?*, Department of Thematic Studies, Technology and Social Change, Linköping University, 2016, str. 18.

³⁸² Co interesujące argumentowano nie tylko, że system ten dyskryminuje podatników małych i średnich ale także, że może stanowić zagrożenie dla niezależności dużych podatników (ze względu na zbyt dużą ingerencję w ich metody prowadzenia oceny ryzyka), *Ibidem*, str. 19.

³⁸³ Hambre, A., *Cooperative Compliance In Sweden: A Question Of Legality*, *Journal of Tax Administration*, 2019, str. 21.

podatkowe wykraczała także poza określone prawem obowiązki podatnika. Wskazywano na istotnie mniejsze doświadczenie biznesowe urzędników skarbowych (w porównaniu na przykład z Holandią i wielką Brytanią), a także na fakt, że wpływy budżetowe z podatku dochodowego od osób prawnych w Szwecji były relatywnie niewielkie i nie warte tak istotnych wysiłków organów skarbowych. Pojawiały się również oskarżenia, że system nadzoru horyzontalnego miał głównie służyć administracji skarbowej jako źródło informacji o pojawiających się nowych schematach i strukturach podatkowych. Bardzo istotnym głosem w krytycznym był list podpisany przez 25 dyrektorów i managerów podatkowych dużych podatników, którzy wskazywali na fakt, że nawet bez uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego są obciążeni dużą liczbą kontroli i raportów dla organów skarbowych. W liście postulowano, aby korzyści z uczestnictwa w systemie korespondowały z dodatkowym obciążeniem organizacyjnym. Sygnatariusze publicznie odmówili także przystąpienia do systemu w proponowanej formie. Ostatecznym argumentem na rzecz krytyki systemu w wersji FS, był wydany w lipcu 2013 r. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego Szwecji, który nakazywał ujawnienie informacji pozyskiwanych od podatników biorących udział w programie pilotażowym. Sąd zgodził się z argumentacją osób żądających ujawnienia tych danych, że nie stanowią one informacji związanych z postępowaniem skarbowym (a więc chronionych tajemnicą skarbową) i nakazał ujawnienie ich pełnego zakresu (w tym szczegółów transakcji konsultowanych z organami skarbowymi). Doprowadziło to do wycofania się z systemu części podatników biorących udział w programie pilotażowym oraz istotnej modyfikacji systemu³⁸⁴.

3.2.3.4. Ogólne zasady funkcjonowania systemu w wersji zmodyfikowanej

System nadzoru horyzontalnego w wersji FD zaczął funkcjonować w marcu 2014 r. Zakres możliwej współpracy między podatnikiem, a organem skarbowym został w nowej wersji systemu istotnie zmniejszony. W szczególności zrezygnowano z wymagania od podatnika wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego.

W ramach systemu w wersji FD organ podatkowy nie mógł prosić podatnika o dodatkowe (nie wynikające z innych zobowiązań prawnych) informacje lub materiały oraz o wdrożenie całości lub elementów ram nadzoru podatkowego. Działania organu miały

³⁸⁴ Larsen L., *op. cit.*, str. 35-43.

ograniczać się do wspierania podatnika w przypadku pytań lub próśb o konsultacje (w tym o kształt ram nadzoru). Odpowiedzi organu w ramach systemu nadzoru horyzontalnego w wersji miały być szybkie i zrozumiałe. Jednocześnie odpowiedzi te nie miały mieć mocy wiążącej.

Nowa wersja systemu ograniczała się więc do tworzenia sprawnego kanału komunikacji pomiędzy organem skarbowym, a podatnikiem.

3.2.3.5. Ocena systemu nadzoru horyzontalnego w wersji zmodyfikowanej

Zmiany w systemie nie zmniejszyły poziomu jego krytyki pochodzącej ze środowisk naukowych i organizacji przedsiębiorców. System był w dalszym ciągu oceniany jako niezgodny ze szwedzkim prawem i tradycją sprawowania kontroli przez organy administracji państwowej. Nierozstrzygnięta pozostała także kwestia chronienia informacji uzyskiwanych przez organy skarbowe tajemnicą skarbową (co do zasady pozostają one jawne)³⁸⁵. W efekcie podatnicy uczestniczący w systemie zaczęli się z niego wycofywać³⁸⁶.

3.2.3.6. Ocena systemu nadzoru horyzontalnego w Szwecji względem modelu OECD

System nadzoru horyzontalnego w Szwecji w wersji FS spełniał większość wymagań OECD. Zasadę zrozumienia biznesowych zasad działania podatnika wypełniał proces przystąpienia do systemu obejmujący etap wspólnej pracy nad opracowaniem i wdrożeniem ram nadzoru podatkowego, a także istnienie dedykowanych osób kontaktowych. Generalna zasada efektywnej współpracy adresowała kwestie wysokiej reaktywności. Prawie całkowita jawność działania organów skarbowych w ramach systemu nadzoru horyzontalnego (obejmująca ostatecznie również obowiązek publicznego ujawniania szczegółów tej współpracy) dawała gwarancję transparentności procesów i bezstronności.

Wątpliwości dotyczyły wymogu proporcjonalności działania. Z jednej strony system w wersji FS (podobnie jak system holenderski, na którym był wzorowany) przewidywał dostosowanie strategii kontroli podatnika do poziomu jego współpracy, z drugiej jednak

³⁸⁵ Hambre A., *op. cit.*, str. 7.

³⁸⁶ Larsen L., *op. cit.*, str. 24.

bardzo mocne były zarzuty o zbyt daleką ingerencję organów skarbowych w działalność podatnika.

System nadzoru horyzontalnego w wersji FD został pozbawiony pewnych kluczowych cech wymaganych przez OECD. Zlikwidowanie etapu oceny ram nadzoru podatkowego na etapie przystąpienia istotnie zmniejsza zdolność organów skarbowych do zapoznania się z biznesowymi zasadami działania podatnika. Pozostawienie organom wyłącznie roli konsultacyjnej narusza zasadę proporcjonalności działania (w przypadku konieczności podjęcia interwencji u podatnika, musi się ona opierać na rozwiązaniach spoza systemu). Zasady transparentności, wysokiej reaktywności i bezstronności pozostają spełnione.

3.2.4. Systemy nadzoru horyzontalnego w Danii³⁸⁷

System nadzoru horyzontalnego w Danii nazywany jest systemem zarządzania podatkami (ang. *tax governance*), a jednym z jego podstawowych celów jest zwiększenie poziomu zgodności podatkowej dużych podatników³⁸⁸ poprzez umożliwienie łatwego i sprawnego uzyskiwania wyjaśnień od organów skarbowych. System jest oparty o model holenderski.

Dania prowadziła program pilotażowy systemu w latach 2008-2011³⁸⁹. W programie uczestniczyło sześciu dużych podatników wybranych i zaproszonych do udziału przez administrację skarbową. Program pilotażowy spotkał się z krytyką ze strony podatników, środowisk naukowych oraz środowisk doradców podatkowych. Pomimo tego w świetle konieczności poszukiwania metod lepszej alokacji ograniczonych zasobów administracji skarbowej, zdecydowano o uruchomieniu programu dla wszystkich podatników. W 2012 roku w systemie uczestniczyło ok. 30 podatników³⁹⁰.

System nadzoru horyzontalnego był modyfikowany dwukrotnie. Pierwszy raz w roku 2016, gdy administracja skarbową wydała instrukcję obsługi spraw (ang. *case handling guideline*, duń. *Sagstilskaeringsnotat*)³⁹¹. Instrukcja ta z jednej strony zmniejszała swobodę i elastyczność urzędników skarbowych w podejmowaniu decyzji, z drugiej

³⁸⁷ Jeśli nie wskazano inaczej, informacje w tym rozdziale pochodzą z Boll K. i Johansen M., *Tax Governance Corporate experiences with Corporate Compliance in Denmark*, FairTax Working Paper Series, 2018, str. 1-112.

³⁸⁸ Podmioty o obrocie powyżej 500 milionów DKK. Podmiotów takich jest w Danii około 8800.

³⁸⁹ Szerzej Pedersen M. K., *Horizontal monitoring eller tillidsbaseret kontrolaftale [tłumaczenie własne]*, 2011, str. 42-50.

³⁹⁰ Przy czym podatnicy Ci reprezentowali grupy kapitałowe, co przekładało się na udział w systemie łącznie ok. 800 podmiotów.

³⁹¹ Instrukcja nie była skierowana wyłącznie do urzędników zajmujących się sprawami podatników w ramach systemu nadzoru horyzontalnego ale dotyczyła wszystkich pracowników administracji skarbowej. Instrukcja nie ma charakteru wiążącego ale stanowi wytyczne dla urzędników.

jednak determinowała czynniki (wartość, czas i obszar³⁹²), na podstawie powinno się decydować o rozpoczęciu analizy danej sprawy wprowadzając do facto pojęcie progów materialności do duńskiego systemu podatkowego. Druga modyfikacja dotyczyła reformy systemu i miała miejsce w roku 2018.

Przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego w Danii jest możliwe wyłącznie na zaproszenie organu skarbowego (podatnicy mają jednak prawo do poproszenia o takie zaproszenie). Lista podmiotów uczestniczących w systemie jest objęta tajemnicą skarbową i nie jest udostępniana publicznie (decyzję o ujawnieniu swojego udziału może jednak podjąć podatnik). Warunkiem przystąpienia do systemu (do roku 2018) było przeprowadzenie oceny procesów podatkowych podatnika przez organ skarbowy. Podstawą oceny była wewnętrzna instrukcja administracji skarbowej, która nie była ujawniania podatnikom. Podatnicy z pozytywną oceną mogli przystąpić do systemu, poddając jednocześnie kontroli swoje procedury w zakresie identyfikowania ryzyk podatkowych oraz ramy nadzoru podatkowego. Ponieważ administracja skarbową w Danii nie przygotowała wytycznych co do ram nadzoru podatkowego, proces ich weryfikacji był mocno krytykowany jako niejednoznaczny, zbyt zależny od urzędników oraz nie dający podatnikom możliwości właściwego przygotowania się³⁹³. W efekcie tej krytyki, w roku 2018 wprowadzono modyfikację systemu ustanawiającą 5 etapowy proces przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego.

Etap pierwszy obejmuje analizę wszystkich dużych podatników i selekcję podatników, których organy skarbowe zaproszą do udziału w systemie. Etap drugi to uzgodnienie między podatnikiem a organem skarbowym oczekiwań co do systemu oraz podpisanie umowy o współdziałanie. Etap trzeci skupia się na dokumentacji ryzyk podatkowych oraz wdrożonych przez podatnika ram nadzoru podatkowego. Na tej podstawie w etapie czwartym organ skarbowy analizuje ryzyka oraz przeprowadza testy ram nadzoru podatkowego. Jeżeli testy zakończą się sukcesem, podatnik przechodzi do fazy piątej – bieżącego monitoringu i współpracy opartej o zaufanie. Wprowadzone zmiany przesuwają na podatnika większą odpowiedzialność za przygotowanie i implementację

³⁹² Kryterium obszaru dotyczy związku danej sprawy z więcej niż jednym obszarem prawa podatkowego.

³⁹³ Podatnicy prezentowali bardzo różny stan ram nadzoru podatkowego poczynając od prostych procedur opisanych w plikach tekstowych, aż po zaawansowane mechanizmy kontroli wspierane przez rozwiązania techniczne. Powszechne były jednocześnie opinie, że organy skarbowe nie oceniają odpowiednio poziomu ram nadzoru podatkowego i nie dają podatnikom wystarczającego wsparcia w tym zakresie.

ram nadzoru podatkowego. Administracja skarbowa rekomenduje oparcie ich na komercyjnym modelu ram nadzoru wewnętrznego tj. COSO³⁹⁴.

Od początku funkcjonowania w Danii w ramach systemu wyznaczeni są managerowie (ang. *tax governance manager*), którzy są odpowiedzialni za wszelkie kontakty z podatnikiem. Są to najczęściej urzędnicy z długoletnim doświadczeniem w zakresie podatków korporacyjnych. Co do zasady manager systemu jest osobą kontaktową dla jednego lub dwóch podatników. Poza managerami do obsługi podatników wyznaczeni są także specjaliści (ang. *tax governance specialists*), którzy odpowiadają za określone obszary podatkowe. Specjaliści mogą obsługiwać wielu dużych podatników i najczęściej nie są delegowani do pracy w ramach systemu w całym wymiarze pracy³⁹⁵. Od 2018 roku wszyscy urzędnicy pracujący w ramach systemu nadzoru horyzontalnego są objęci systemem intensywnych szkoleń z zakresu kontroli opartej na ryzyku, ram nadzoru podatkowego i zasad współpracy z dużymi podatnikami. System szkoleń zakłada także istnienie dwóch kluczowych kompetencji urzędników – wiedzy dotyczącej kwestii i procedur podatkowych oraz wiedzy dotyczącej działalności dużych podatników. Podstawą współdziałania w ramach systemu nadzoru horyzontalnego są trzy zasady komunikacji – bezpośredni dostęp (ang. *direct access*), szybkość reakcji (ang. *fast response*) oraz uzyskiwanie wyjaśnień w czasie rzeczywistym (ang. *real-time clarification*). Zasada bezpośredniego dostępu jest realizowana poprzez wyznaczenie po stronie organu skarbowego dedykowanej osoby kontaktowej. Szybkość reakcji wynika z umożliwienia komunikacji przez wiele kanałów, w tym drogą mailową, telefoniczną czy podczas spotkań z urzędnikami. Uzyskiwanie wyjaśnień w czasie rzeczywistym oznacza, że urzędnicy skarbowi przekazują swoje stanowisko podatnikowi bez zbędnej zwłoki w

³⁹⁴ COSO to opracowany przez Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission model ram dla nadzoru wewnętrznego organizacji. COSO definiuje ramy nadzoru jako proces realizowany przez kierownictwo jednostki, managerów oraz cały personel organizacji, mający na celu zapewnienie wystarczającej pewności osiągnięcia celów w kategoriach skuteczności i wydajności operacji, wiarygodności sprawozdawczości finansowej oraz zgodności z obowiązującymi przepisami. Model COSO składa się z pięciu obszarów mechanizmów:

- kontroli otoczenia,
- oceny ryzyka,
- kontroli ryzyka,
- komunikacyjnych i informacyjnych,
- bieżącego monitoringu.

Szerej zob. Cruz S., *Knowledge Leader*, 2019 <https://info.knowledgeleader.com> (dostęp 23.12.2020).

³⁹⁵ Specjaliści podatkowi obsługują głównie podatników poza systemem nadzoru horyzontalnego w ramach swoich departamentów i na zlecenie managerów wykonują zadania związane z systemem. O ile managerowie pracują w większości czasu na rzecz systemu o tyle specjaliści poświęcają na te zadania określoną liczbę godzin w miesiącu.

sposób ciągły i zrozumiały dla podatnika³⁹⁶. Jednocześnie wyjaśnienia organów skarbowych nie są wiążące i mogą ulec zmianie. W ramach współpracy możliwe jest także zawieranie ustaleń z organami skarbowymi co do podejścia do określonego tematu (np. usunięcia błędu w rozliczeniach podatnika). Strony ustalają także plan działań (ang. *action plan*), który obejmuje harmonogram kontroli skarbowych jak również wspólne przeprowadzanie badania rocznego zeznania podatkowego przed jego wysłaniem do organu skarbowego. Uczestnictwo w systemie nie obliguje podatnika do przestrzegania wszystkich wytycznych organu skarbowego (są one raczej wytycznymi). W przypadku braku możliwości porozumienia pomiędzy podatnikiem a organem skarbowym, kwestie takie mogą być rozstrzygane w postępowaniu przed sądem administracyjnym (w ramach ogólnej procedury). Jednocześnie uczestnictwo w systemie nie zwalnia podatnika z innych, niezwiązanych z uczestnictwem w systemami, kontroli skarbowych.

Podatnicy wskazują także, że pomimo niewiążącego charakteru opinii urzędników organu skarbowego, są one co do zasady uwzględniane przez ten organ w późniejszych działaniach. Podatnicy wskazują jednocześnie, że od publikacji instrukcji trudniej jest uzyskać jednoznaczną opinię (ang. *sign-off*) urzędników skarbowych, co utrudnia korzystanie z systemu i wydłuża proces komunikacji. Ogólnie zmiany dokonane w roku 2016 i 2018 są postrzegane jako utrudniające korzystanie z systemu nadzoru horyzontalnego i zmniejszające możliwości współpracy. Pozytywne opinie w sprawie systemu nadzoru horyzontalnego dotyczą poprawy jakości komunikacji z organami podatkowymi, większej systematyczności kontaktów (szczególnie ze względu na wskazanie jednej osoby kontaktowej) i zmniejszenie powtarzalności niektórych wyjaśnień składanych wcześniej różnym, niezależnym od siebie urzędnikom skarbowym. Zastrzeżenia do systemu nadzoru horyzontalnego dotyczyły nieprzygotowania organów skarbowych do prowadzenia oceny ram nadzoru podatkowego oraz powolność procesu takiej oceny. Częstym problemem było także wymaganie od podatników specyficznej dokumentacji ram nadzoru podatkowego przygotowanej według wytycznych

³⁹⁶ Jeden z dyrektorów działów podatkowych podmiotu uczestniczącego w badaniu ankietowym efektów funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego wskazywał przykład przejścia innego podmiotu, którego dokonała jego firma. W ramach tego procesu podatnik pozostawał w bieżącym kontakcie z managerem ze strony organu skarbowego, konsultując z nim podejście i uzyskując wstępną akceptację proponowanej interpretacji prawa podatkowego. Ponieważ proces przejścia był zaawansowany i skomplikowany, a decyzje wymagały szybkiego podejmowania, ankietowany dyrektor podatkowy wskazywał, że podatnik był bardzo zadowolony z takiej formy wsparcia, pomimo, że opinie przedstawiane przez managera były w większości ustne i niewiążące.

urzędników, pomimo posiadania analogicznej dokumentacji przez podatnika w innym formacie/kształcie.

Systemowi zarzuca się także słaby poziom przygotowania urzędników skarbowych do współpracy z podatnikami oraz brak jasności co do wymagań i oczekiwań organów. W badaniu poziomu zadowolenia z udziału w systemie wśród podatników podkreślano, że pomimo akceptowalnego poziomu wiedzy podatkowej, brakuje po stronie urzędników wiedzy biznesowej i zrozumienia praktycznych problemów związanych z działalnością dużych organizacji. Powodowało to dodatkowe obciążenie pracą po stronie podatników i frustrację. Urzędnikom zarzucano też braki w umiejętności analizy dużego zakresu danych, niechęć do zapoznania się z faktyczną działalnością podatnika oraz podejrzliwość w traktowaniu podatników. Jako duże utrudnienie (niezwiązane jednak z samym systemem nadzoru horyzontalnego) wskazywano długość postępowań przed sądami administracyjnymi w sprawach, w których nie udało się uzyskać kompromisu z organami skarbowymi. Brak jest jeszcze badań co do satysfakcji podatników z korzystania z systemu nadzoru horyzontalnego po zmianach wprowadzonych w roku 2018. Przez cały okres funkcjonowania systemu w Danii nie udało się natomiast przedstawić wiarygodnych dowodów na efektywność tego systemu rozumianą jako obniżenie kosztów po stronie administracji skarbowej lub zmniejszenie luki podatkowej. Względem zasad OECD system nadzoru horyzontalnego w Danii wydaje się spełniać większość z wymienionych kryteriów. W szczególności wymaga on od urzędników zrozumienia biznesowych zasad działania podatnika, zapewnia wysoką reaktywność oraz bezstronność organów skarbowych. Pewne zastrzeżenia pojawiają się względem zasady transparentności i proporcjonalności³⁹⁷, jednak kwestie te zostały w większości rozwiązane w ramach reformy systemu w roku 2018.

W zakresie kontekstu kulturalnego system duński pozostaje zbliżony do systemu skandynawskiego. Wskaźnik Power Distance dla Danii jest wyjątkowo niski i wynosi 18, co oznacza, że społeczeństwo jest wyjątkowo skłonne do decentralizacji decyzji, zapewniania autonomii jednostce i braku sztywnej kontroli. Podmioty oczekują, że będą

³⁹⁷ W świetle braku jawności wytycznych co do oceny ram nadzoru horyzontalnego, w stosunku do systemu pojawiały się zarzuty, o brak przejrzystości i jednoznaczności wymagań względem podatników. Mogło to prowadzić w niektórych przypadkach do zbyt daleko idącej ingerencji organów skarbowych w system ram nadzoru podatkowego u podatnika i niepewności co do relacji z organem.

konsultowane w zakresie dotyczących ich decyzji, relacje z przełożonymi i organami władzy są nieformalne, a komunikacja bezpośrednia i partycypacyjna.

Wskaźnik Masculinity wynosi 16, co plasuje Danię jako społeczeństwo raczej sfeminizowane. Wiąże się to z potrzebą poczucia uwzględnienia w dotyczących podmiotu procesach. Szczególnie proces podejmowania decyzji jest partycypacyjny i otwarty. Konflikty są rozwiązywane przez negocjacje i konsensus. Wskaźnik Corruption Perceptions Index wynosi w Danii 88 punktów.

Znaczenie kontekstu kulturowego Danii można odnaleźć w przyjęciu początkowo bardzo ogólnego modelu regulowania zasad działania systemu nadzoru horyzontalnego w tym dużą elastycznością co do kształtu ram nadzoru podatkowego.

3.2.5. Systemy nadzoru horyzontalnego w Słowenii³⁹⁸

System nadzoru horyzontalnego w Słowenii jest oparty o model holenderski. Program pilotażowy systemu rozpoczął się w 2010 roku i obejmował 18 z 721 dużych podatników (zdefiniowanych zgodnie z lokalnym prawodawstwem). Podstawowym celem systemu w Słowenii jest budowanie opartej na zaufaniu relacji między podatnikami a organami skarbowymi. Podatnicy, którzy podejmą taką współpracę mogą liczyć na uproszczone i sprawniejsze procedury oraz wsparcie organów skarbowych w stworzeniu i wdrożeniu ram nadzoru podatkowego. Jednocześnie podobnie jak w modelu holenderskim, udział w systemie nie modyfikuje ogólnych zasad prawa podatkowego stosowanych wobec podatnika.

Warunkiem przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego jest posiadanie przez podatnika efektywnych i zweryfikowanych przez organy podatkowe ram nadzoru podatkowego. Procedura tej weryfikacji rozpoczyna się od stworzenia profilu podatnika (obejmującego otoczenie biznesowe organizacji i specyfikę działalności). Następnie następuje spotkanie z przedstawicielami podatnika (w tym członkami zarządu) mające na celu potwierdzenie zrozumienia założeń systemu oraz podpisanie umowy o współpracy.

Kolejnym etapem jest weryfikacja założeń ram nadzoru podatkowego. Weryfikacja ta obejmuje pięć kluczowych obszarów, tj. jakość strategii podatkowej, jakość ram nadzoru

³⁹⁸ Jeśli nie wskazano inaczej, informacje w tym rozdziale pochodzą z Verbic M., Cok M., Sinkovec D., *Some evidence for implementing an enhanced relationship in Slovenia*, Financial Theory and Practice, Institute of Public Finance, 2014, str. 61-80.

podatkowego³⁹⁹, efektywność systemu księgowego, efektywność zespołu podatkowego oraz zakres wsparcia zewnętrznych doradców i audytorów. Na podstawie wyników weryfikacji tworzony jest pisemny raport wskazujący na obszary, które podatnik musi poprawić, aby móc uczestniczyć w systemie. Podatnik deklaruje podjęcie tych zobowiązań, a organ podatkowy dostosowuje swoje działanie do aktualnego poziomu zgodności podatkowej organizacji (im bardziej efektywne ramy nadzoru podatkowego tym mniej działań będzie podejmował organ skarbowy względem podatnika). Wszystkie operacje w ramach systemu nadzoru horyzontalnego są wykonywane przez grupę roboczą dedykowaną do obsługi dużych podatników⁴⁰⁰. Podatnicy nadal mogą podlegać bieżącej kontroli skarbowej, jednak powinna być ona przeprowadzona w ograniczonym zakresie i opierać się na statystycznie wylosowanych próbkach. Podatnik ze swojej strony jest zobowiązany do bieżącego i pełnego informowania grupy roboczej o wszystkich zdarzeniach wpływających na poziom zgodności podatkowej. Cała komunikacja w ramach systemu powinna się odbywać bez zbędnej zwłoki. Badania nad skutecznością systemu nadzoru horyzontalnego w Słowenii, przeprowadzone po zakończeniu projektu pilotażowego wskazują na jego pozytywny odbiór zarówno w przez podatników jak i organy podatkowe. Podatnicy uczestniczący w pilocie programu systemu w szczególności podkreślają, że dzięki temu systemowi:

- Zmniejszyli czasochłonność procesów podatkowych,
- Lepiej zrozumieli kwestie podatkowe,
- Osiągnęli większą pewność podatkową.

Spośród podatników niebiorących udziału w projekcie pilotażowym 86 % podmiotów chciało uczestniczyć w systemie nadzoru horyzontalnego wskazując na oczekiwane zapewnienie bezpieczeństwa podatkowego, wsparcie organu skarbowego we wdrożeniu ram nadzoru podatkowego oraz zmniejszenie prawdopodobieństwa kontroli skarbowych.

Jednocześnie podatnicy wyrażali obawy co do kosztów uczestnictwa w systemie, braku wystarczających zasobów ludzkich, a także braku zaufania do organów skarbowych. Słowenia podobnie jak Holandia i Dania boryka się problemami kadrowymi do obsługi systemu.

³⁹⁹ Jakość ram nadzoru podatkowego jest oceniana pod kątem osób odpowiedzialnych za realizację nadzoru, sposobu realizacji nadzoru, zakresu współpracy z zespołem kontroli wewnętrznej, podejścia do ryzyka podatkowego oraz poziomu świadomości podatkowej w organizacji i sposobów jej promowania.

⁴⁰⁰ W jej skład wchodzi doświadczeni urzędnicy kontroli skarbowej.

Względem wymagań OECD system nadzoru horyzontalnego w Słowenii zdaje się spełniać wszystkie warunki, za wyjątkiem wątpliwości co do bezstronności organów skarbowych względem największych podatników (podobnie jak w przypadku Danii i Holandii brak jest dedykowanych zasad uniemożliwiających bezpośrednią ingerencję polityczną). Niestety brak jest materiałów i publikacji dotyczących oceny systemu po wdrożeniu dla wszystkich dużych podatników.

W zakresie kontekstu kulturalnego słoweński system prawny pozostaje systemem historycznie młodym⁴⁰¹ i jako taki zмага się z wieloma problemami niespotykanymi w systemach prawnych o dłuższej historii. Wskaźnik Power Distance dla Słowenii wynosi 71, co oznacza akceptację dla władczych form egzekwowania prawa, sztywnej hierarchii i centralizacji. Podmioty akceptują podejmowanie decyzji bez konsultacji z nimi, a komunikacja z organami administracji pozostaje sformalizowana. Jednocześnie wskaźnik Masculinity wynosi 19, co plasuje Słowenię jako społeczeństwo raczej sfeminizowane. Wprowadza to do sformalizowanego procesu komunikacji element troski o uwzględnienie zdania wszystkich stron, osiągnięcie konsensusu i unikanie konfliktów. Wskaźnik Corruption Perceptions Index na Słowenii utrzymuje się na średnim poziomie i wynosi 60 punktów (na 100 możliwych).

Znaczenie kontekstu kulturowego Słowenii można odnaleźć w przyjęciu początkowo bardzo ogólnego modelu regulowania zasad działania systemu nadzoru horyzontalnego w tym dużą elastycznością co do kształtu ram nadzoru podatkowego.

3.3. Analiza porównawcza systemów nadzoru horyzontalnego w wybranych krajach OECD (etap informacyjny wg metody *Kamba i Infantiego*)

Zgodnie z przyjętą w rozprawie metodą, poniższy rozdział stanowi fazę informacyjną analizy systemów nadzoru horyzontalnego. Porównanie systemów nadzoru horyzontalnego w wybranych krajach OECD wskazuje, że istnieje spektrum przyjmowanych rozwiązań w zakresie jego implementacji. Analizowane systemy nadzoru łączy wiele podobieństw, jednak widoczne są także istotne różnice w zakresie np. stopnia sformalizowania systemu, uprawnień decyzyjnych urzędników skarbowych, kształtu procesu przystąpienia czy poziomu uzyskiwanej pewności podatkowej.

⁴⁰¹ System prawny Słowenii w obecnym kształcie kształtował się głównie w latach 80 XX wieku, obowiązująca konstytucja pochodzi z roku 1991, Blankenburg E., *op. cit.*, str. 14.

Tabela 5 lista podobieństw i różnic w ramach analizowanych systemów nadzoru horyzontalnego

	Holandia	Wielka Brytania	Szwecja - FS	Szwecja - FD	Słowenia	Dania
Istnieje podstawa prawna dla systemu w postaci ustawy?	nie	nie	nie	nie	tak, bardzo ograniczona	nie
Istnieją szczegółowe wytyczne dla organów podatkowych w zakresie systemu?	tak	tak	tak	tak	tak	tak
Powyższe wytyczne są publicznie dostępne?	tak	tak	nie	nie	tak	częściowo, tylko wytyczne co do oceny ram nadzoru podatkowego
Istnieją szczegółowe wytyczne dla podatników?	nie	tak	tak	nie	nie	nie
Czy system jest ograniczony do wybranych (dużych) podatników?	nie	tak	tak	tak	tak	tak
Czy udział w systemie jest dobrowolny?	tak	nie	tak	tak	tak	tak

Czy jest podpisywana umowa o współdziałanie?	tak	nie	tak	tak	tak	tak
Czy umowa o współdziałanie jest wiążąca?	tak	nie dotyczy	nie	nie	tak	brak danych
Czy treść umowy może podlegać negocjacom?	w wyjątkowych przypadkach	nie dotyczy	tak	tak	brak danych	brak danych
Czy system funkcjonuje w formule zaproszeń czy zgłoszeń do udziału?	zarówno zaproszenia jak zgłoszenia	nie dotyczy (system jest obowiązkowy dla wszystkich podatników)	zaproszenia	zarówno zaproszenia jak zgłoszenia	zarówno zaproszenia jak zgłoszenia	zaproszenia
Czy proces przystąpienia do systemu jest wieloetapowy?	tak, obejmuje 7 etapów	tak, występuje 5 etapów, proces jest powtarzany co trzy lata	tak, obejmuje 4 etapy	nie	tak, obejmuje 5 etapów	tak, obejmuje 4 etapy
Czy lista podmiotów uczestniczących w systemie jest publiczna?	tak	tak	tak	tak	brak danych	nie
Czy tworzone są profile podatnika?	tak	tak	nie	nie	tak	tak
Czy przystąpienie do systemu wymaga wdrożenia przez	tak	tak	tak	nie	tak	tak

podatnika ram nadzoru podatkowego?						
Czy wymagania co do ram nadzoru podatkowego są opisowe czy kierunkowe?	kierunkowe	opisowe	kierunkowe	brak wymagań	kierunkowe	opisowe
Czy proces przystąpienia obejmuje audyt rozliczeń podatkowych za przeszłe lata?	nie	tak	nie	nie	nie, ale badane są opinie audytora za ostatnie trzy lata	nie
Czy proces przystąpienia obejmuje badanie nastawienia zarządu?	tak	tak	tak	nie	tak	tak
Czy przystąpienie do systemu wymaga posiadania strategii podatkowej?	tak	tak	nie	nie	brak danych	tak
Czy przystąpienie do systemu wymaga zlecenia audytu podmiotom trzecim?	nie	nie	nie	nie	nie	nie
Czy decyzja odmawiająca podatnikowi	nie	nie	nie	nie	nie	nie

przystąpienia do systemu podlega sądowej kontroli						
Współpraca podatnika z organem skarbowym						
Czy uczestnictwo w systemie zwalania z kontroli skarbowych?	nie	tak	nie	nie	nie	nie
Czy liczba kontroli jest dostosowywana do zachowania podatnika?	tak	nie dotyczy	tak	nie	tak	tak
Czy podatnik jest informowany o strategii kontroli?	tak	nie dotyczy	tak	nie dotyczy	brak danych	tak
Czy kontrola opiera się o zaufanie do deklaracji podatnika (dokumenty są badane wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach)?	tak	nie dotyczy	nie	nie	nie	tak
Czy badane są zeznania podatkowe uczestników systemu w podatku CIT?	tak	tylko w etapie przystąpienia	tak	tak	tak	tak, przed ich złożeniem następuje wspólne badanie z podatnikiem

Czy system modyfikuje sankcje za błędy w rozliczeniach podatkowych?	nie, ale w wyjątkowych przypadkach urzędnik organu może podejmować decyzje w zakresie złagodzenia sankcji	nie, ale w wyjątkowych przypadkach urzędnik organu może podejmować decyzje w zakresie złagodzenia sankcji, wymaga to konsultacji z dedykowanym departamentem w ramach administracji skarbowej	nie	nie	brak danych	nie
Czy system przewiduje sankcje za nadużywanie zaufania organu przez podatnika?	nie, tylko wyłączenie z systemu	nie, tylko zmiana przypisanego poziomu ryzyka	nie, tylko wyłączenie z systemu	nie	nie, tylko wyłączenie z systemu	nie, tylko wyłączenie z systemu
Czy stosuje się poziomy materialności?	tak, wartościowe i jakościowe	tak, wartościowe i jakościowe	brak danych	nie	brak danych	tak, wartościowe i jakościowe
Czy podatnik może uzyskać stanowisko organu w zakresie	tak	tak	tak	nie	tak	tak

swoich wątpliwości (procedura konsultacji)?						
Czy stanowisko jest ustne czy pisemne?	ustne lub pisemne	ustne lub pisemne	ustne lub pisemne	ustne lub pisemne	brak danych	ustne
Czy stanowisko jest wiążące?	w niektórych przypadkach pisemne stanowisko może być wiążące	w niektórych przypadkach pisemne stanowisko może być wiążące	w niektórych przypadkach pisemne stanowisko może być wiążące	w niektórych przypadkach pisemne stanowisko może być wiążące	brak danych	nie
Czy stanowisko powinno być przekazane bez zbędnej zwłoki?	tak	tak	tak	tak	tak	tak
Organizacja organów podatkowych						
Jaka jest struktura osobowa zespołów po stronie organów podatkowych?	Koordinator klienta z zespołem oraz centra doskonałości w zakresie branży oraz podatków	manager relacji oraz zespoły wykonawcze (merytoryczne)	brak danych	osoba kontaktowa	Grupa robocza obsługująca uczestników systemu	Dedykowany manager oraz specjaliści (delegowani z innych zespołów specjalistycznych na określony procent etatu)
Czy urzędnicy obsługujący podatników w ramach systemu są dedykowani tylko do	co do zasady tak	co do zasady tak	brak danych	nie	brak danych	nie

pracy w ramach systemu?						
Czy jest wyznaczona jedna osoba kontaktowa dla podatnika (ang. <i>single point of contact</i>)?	tak, możliwa jest zmiana osoby	tak, zmiana osoby co trzy lata	tak	tak, zmiana osoby co cztery lata	nie	tak, możliwa jest zmiana osoby
Kto kontroluje działania urzędników?	lider zespołu oraz okresowa kontrola	kontrola przez innych urzędników (ang. <i>peers review</i>)	brak danych	brak danych	brak danych	brak danych
Kto inicjuje kontakty między organem a podatnikiem?	oba podmioty	podatnik	oba podmioty	podatnik	oba podmioty	oba podmioty
Proces implementacji systemu nadzoru horyzontalnego						
Czy system był wzorowany na innym istniejącym systemie?	nie	nie	tak, na systemie holenderskim	tak, na systemie holenderskim	tak, na systemie holenderskim	tak, na systemie holenderskim
Czy był prowadzony program pilotażowy?	tak	nie	tak	nie	tak	tak
Jak system jest oceniany?	pozytywnie, ale jako zbyt mało sformalizowany	pozytywnie, ale jako zbyt mocno sformalizowany	negatywnie	negatywnie	pozytywnie	pozytywnie, ale jako zbyt mocno sformalizowany

Czy administracja skarbową zgłasza problemy z zasobami ludzkimi?	tak	tak	tak	tak	tak	tak
--	-----	-----	-----	-----	-----	-----

Źródło: Opracowanie własne

Istotne podobieństwa pomiędzy systemami nadzoru horyzontalnego obejmują:

- sposób implementacji – brak ustawowej podstawy prawnej, funkcjonowanie w ramach ogólnych przepisów podatkowych,
- oparcie systemu o ocenę ryzyka podatkowego podatnika,
- wymóg implementacji ram nadzoru podatkowego przez podatnika,
- możliwość uzyskania niewiążącego stanowiska organu podatkowego w czasie rzeczywistym.

Istotne różnice pomiędzy systemami nadzoru horyzontalnego

- poziom szczegółowości wytycznych dla podatników,
- występowanie umowy o współdziałanie,
- etapy przystąpienia (jednorazowy 7 etapów w Holandii, cykliczny 5 etapów w UK, 4 etapy w Danii)
- kontrole skarbowe uczestników systemu (występujące w Holandii i Słowenii, nie występujące w Wielkiej Brytanii)
- dobrowolność udziału w systemie,
- uwzględnienie zdarzeń przeszłych w procesie przystąpienia,
- możliwość uzyskania wiążącego stanowiska organu podatkowego w czasie rzeczywistym.

3.4. Wnioski z analizy systemów nadzoru horyzontalnego w krajach OECD (etap eksploracyjny wg metody *Kamba i Infantiego*)

Ostatnim etapem w ramach przyjętej metody jest krytyczna ocena zidentyfikowanych różnic i podobieństw pomiędzy systemami nadzoru horyzontalnego w celu wyciągnięcia uogólnionych wniosków co do jego kluczowych elementów.

3.4.1. Uwagi wstępne

Implementacja systemu nadzoru horyzontalnego jest bardzo istotną zmianą systemu podatkowego, sięgającą samych jego fundamentów i stojącą często w sprzeczności z

tradycyjnym modelem współpracy organów skarbowych z podatnikami⁴⁰². Jest to także zmiana wymagająca i ryzykowna dla administracji skarbowej. Nieprawidłowo zaprojektowany i zaimplementowany system nadzoru horyzontalnego może mieć daleko idące negatywne konsekwencje dla systemu podatkowego, obejmujące między innymi wzrost skłonności podatników (nie tylko dużych) do agresywnej optymalizacji podatkowej, utratę zaufania obywateli do organów skarbowych czy utratę niezależności urzędników organów skarbowych. Przykład Szwecji pokazuje, że ustawodawca powinien wyjątkowo dobrze zaprojektować i prawidłowo wdrożyć system nadzoru horyzontalnego. Jeżeli raz okaże się on nieskuteczny lub nieprawidłowo zaprojektowany, niezwykle trudne będzie ponowne zmotywowanie podatników do uczestnictwa w systemie. Trudności w zaprojektowaniu i wdrożeniu systemu nadzoru horyzontalnego wynikają z faktu, że jednym z jego fundamentów jest oparcie relacji na zaufaniu, a nie sztywnej ramie przepisów prawnych⁴⁰³.

Segment dużych podatników składa się w większości z krajowych i międzynarodowych korporacji, które stosują w swojej działalności standardy organizacji i zarządzania⁴⁰⁴. Standardy te obejmują między innymi zasady odpowiedniego planowania podejmowanych inicjatyw, zapewniania dla nich odpowiednich zasobów, identyfikowania ryzyk i monitorowania efektywności. W przypadku tworzenia przez ustawodawcę rozwiązania podatkowego dedykowanego dla dużych przedsiębiorców, mogą oni oczekiwać, że rozwiązanie to będzie zaprojektowane i wdrożone w zgodzie z powszechnie przyjętymi standardami⁴⁰⁵. Jednocześnie w krajach o niskim generalnym poziomie zaufania podatników do organów skarbowych⁴⁰⁶, należy się spodziewać, że niedotrzymanie standardów zarządzania projektami, nieprzemyślane zaprojektowanie mechanizmów prawnych lub błędy na etapie ich implementacji będą dodatkowo pogłębiać brak zaufania i zniechęcać dużych podatników do przystąpienia do systemu.

⁴⁰² Hambre A., 2019, *op. cit.*, str. 13.

⁴⁰³ OECD, 2008, *op. cit.* str. 4-13.

⁴⁰⁴ Standardy te obejmują wiele metodyk zarządzania projektami - przykładowo PRINCE2, Agile PM, czy PMBOK. Metodyki te zawierają podział procesów na etapy (co najmniej: planowania, wykonywania, mierzenia efektów i ciągłej poprawy). Dzięki stosowaniu naukowego podejścia do zarządzania projektami duże przedsiębiorstwa ograniczają ryzyko działalności gospodarczej i poprawiają efektywność inwestycji.

⁴⁰⁵ Szerzej temat dostosowania struktury zarządzania organów skarbowych do oczekiwań podatników został poruszony między innymi w Kommer V., *Handbook for Tax Administrations*, Inter-American Center of Tax Administrations, 2000 oraz Kommer V. Alink M., *Handbook on Tax Administration.*, IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation, 2011.

⁴⁰⁶ Przykładowo w Polsce w 2019 roku, w badaniu przeprowadzonym przez instytut CBOS, jedynie 33 proc. polskich obywateli stwierdziło, że darzy zaufaniem Krajową Administrację Skarbową (badanie „Aktualne problemy i wydarzenia” przeprowadzone w dniach 12-19 września 2019 r. na próbie 990 osób).

Osobnym zagrożeniem dla implementacji systemu nadzoru horyzontalnego jest reakcja opinii publicznej. System ten może stać się w łatwy sposób przedmiotem krytyki ze względu między innymi na wysoki poziom skomplikowania, potencjalne zarzuty o nierówne traktowanie podatników oraz związek z największymi przedsiębiorcami, często o pochodzeniu zagranicznym. Jeżeli kwestie te nie zostaną odpowiednio zaadresowane na etapie projektowania, mogą stać się w łatwy sposób przedmiotem zainteresowania medialnego i mocno podważać zaufanie społeczne. Dodatkowo należy mieć na uwadze, że obserwowane w krajach, które wdrożyły systemy nadzoru horyzontalnego trudności z mierzeniem efektywności systemu⁴⁰⁷ będą utrudniać jego merytoryczną obronę przed ewentualnymi zarzutami. Powyższe ryzyka nie znaczą jednak, że należy odstąpić od wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego. Wręcz przeciwnie, rosnąca liczba dużych podatników oraz rosnący poziom skomplikowania ich rozliczeń podatkowych sprawia, że zmiana podejścia organów skarbowych do relacji z podatnikami jest konieczna i coraz pilniejsza⁴⁰⁸.

Każda reforma administracyjna, w tym także reforma systemu podatkowego, ze swojej istoty zawiera wewnętrzne ograniczenia i wymaga podejmowania kompromisów co do przyjmowanych rozwiązań⁴⁰⁹. Konieczne jest równoważenie sprzecznych interesów regulowanych podmiotów i rozwiązywanie sprzeczności w odniesieniu do zdarzeń przyszłych i niepewnych. Wyzwania te pomagają adresować dorobek komparatystyki prawnej, ale również inne badania z zakresu socjologii, psychologii, ekonomii, zarządzania zmianą, a nawet technologii.

3.4.2. Korzyści z wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego

Zarówno modele teoretyczne⁴¹⁰, jak i praktyka krajów OECD⁴¹¹ wskazują na szeroką listę korzyści, które odnoszą wszyscy interesariusze w wyniku wdrożenia efektywnego

⁴⁰⁷ Stevens L., *op. cit.*, str. 65.

⁴⁰⁸ Między innymi OECD podkreśla, że implementacja systemów nadzoru horyzontalnego stanowi coraz istotniejszy element zapewnienia pewności podatkowej i zapobiegania agresywnej optymalizacji podatkowej (tak Pascal Saint-Amans, Dyrektor OECD Centre for Tax Policy and Administration w komentarzu prasowym dot. uruchomienia systemu nadzoru horyzontalnego we Francji z dnia 14 marca 2019).

⁴⁰⁹ Pollitt C., Bouckaert G., *Public Management Reform: A Comparative Analysis - Into The Age of Austerity*, Oxford University Press, 2017, str. 13, również *Infanti* twierdził, że przyjęta polityka podatkowa jest zawsze zdeterminowana przez równoważenie wielu stojących w konflikcie sił, przesłanek i konkurujących punktów widzenia. Wraz ze zmianami w czynnikach społecznych, ekonomicznych lub politycznych, następuje zachwianie równowagi tych sił i w efekcie zmiana prawodawstwa. *Infanti, A., op. cit.* str. 1034.

⁴¹⁰ Szerzej zob. rozdział 1.2-1.5.

⁴¹¹ Szerzej zob. rozdział 3.2.1-3.2.5.

systemu nadzoru horyzontalnego⁴¹². Korzyści te będą się realizować na trzech płaszczyznach – po stronie podatników, po stronie organów skarbowych oraz po stronie gospodarki.

Możliwe korzyści po stronie podatników obejmują:

- obniżenie poziomu ryzyka podatkowego organizacji poprzez możliwość wcześniejszego zabezpieczenia pozycji podatkowej,
- obniżenie kosztów utrzymania zgodności podatkowej,
- zmniejszenie częstotliwości i uciążliwości kontroli skarbowych,
- profesjonalizacja relacji z organami skarbowymi,
- poprawa jakości procesów podatkowych, możliwość uzyskania wsparcia organów skarbowych w projektowaniu i wdrożeniu ram nadzoru podatkowego,
- wcześniejsze przygotowanie się do międzynarodowych trendów w obszarze podatków⁴¹³,
- uzyskanie korzyści reputacyjnych (względem konsumentów, kontrahentów i innych interesariuszy).

Możliwe korzyści po stronie organów skarbowych obejmują:

- zmniejszenie ryzyka powstawania niezamierzonych błędów w rozliczeniach podatkowych uczestników systemu,
- zmniejszenie skłonności do agresywnej optymalizacji podatkowej wśród uczestników systemu,
- poprawę alokacji zasobów, umożliwiającą poprawę wykrywalności błędów i agresywnych optymalizacji podatkowych wśród podatników niebędących uczestnikami systemu⁴¹⁴,

⁴¹² Przedstawiona lista korzyści stanowi syntezę wielu źródeł, w tym prac teoretycznych *Braithwaite*, *Kirchlera* oraz *de Witta*, raportów OECD w zakresie systemów nadzoru horyzontalnego oraz prac oceniających skutki wdrożenia systemów nadzoru horyzontalnego w krajach OECD.

⁴¹³ Wiele instytucji międzynarodowych pracuje obecnie nad rozwiązaniami mającymi poprawić poziom międzynarodowej zgodności podatkowej (np. inicjatywa BEPS albo dyrektywa ATAD).

⁴¹⁴ Korzyść ta nie jest konsekwencją jedynie wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego ale również zdolności administracji skarbowej do odpowiedniej relokacji zasobów.

- zmniejszenie kosztów obsługi dużych podatników, w tym dzięki szybszemu rozstrzygnięciu sporów podatkowych,
- poprawę kompetencji zasobów ludzkich organów skarbowych oraz poprawę zasobów wiedzy organów skarbowych⁴¹⁵,
- poprawę reputacji organów skarbowych.

Możliwe korzyści dla gospodarki i społeczeństwa:

- zwiększenie poziomu zgodności podatkowej wśród dużych podatników, a tym samym zwiększenie wpływów podatkowych,
- poprawę konkurencyjności na rynku poprzez zmniejszenie liczby podmiotów uzyskujących nieuzasadnione korzyści ekonomiczne w wyniku korzystania z agresywnej optymalizacji podatkowej,
- poprawę postrzegania kraju jako miejsca dla prowadzenia działalności gospodarczej,
- poprawę efektywności instytucji (również nie skarbowych), dzięki dyfuzji wiedzy,
- wzmocniona współpraca z organizacjami międzynarodowymi oraz administracjami skarbowymi krajów OECD, które wdrożyły system nadzoru horyzontalnego.

3.4.3. Koszty związane z wdrożeniem systemu nadzoru horyzontalnego

Poza korzyściami, wdrożenie systemu nadzoru horyzontalnego niesie ze sobą także koszty. Kwestia ta jest często pomijana w ramach prac badawczych czy raportów, jednak zidentyfikowanie tych kosztów jest konieczne dla prawidłowego zaprojektowania i wdrożenia systemu nadzoru horyzontalnego. Podobnie jak korzyści, koszty implementacji systemu nadzoru horyzontalnego będą się ujawniać na trzech płaszczyznach – po stronie podatników, po stronie organów skarbowych oraz po stronie gospodarki.

⁴¹⁵ Wiedza podatkowa zgromadzona i uporządkowana przez organy skarbowe jest uznawana za jeden z najważniejszych czynników funkcjonowania efektywnej administracji podatkowej. Oats L., Tuck P., *The relationship between hm revenue & customs and large corporate taxpayers: The Changing role of accountants*, Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 2008. Bieżąca współpraca urzędników z dużymi podatnikami w dedykowanych obszarach specjalizacji sprzyja nie tylko gromadzeniu takiej wiedzy ale też jej dyfuzji pomiędzy zespołami.

Koszty po stronie podatnika obejmują:

- koszty związane z przystąpieniem do systemu nadzoru horyzontalnego (np. koszty implementacji ram nadzoru horyzontalnego),
- koszty związane z uczestnictwem w systemie nadzoru horyzontalnego (np. koszty osobowe rozbudowanego zespołu podatkowego),
- zmniejszenie poziomu elastyczności decyzji w kwestiach podatkowych⁴¹⁶,
- zmniejszenie szybkości podejmowania decyzji biznesowych⁴¹⁷,
- możliwe zwiększenie uwagi organów administracji, naruszenie statusu quo⁴¹⁸,
- ryzyka związane z ochroną tajemnicy przedsiębiorstwa i informacji przekazywanych organom skarbowym,
- ryzyka związane z nieefektywnością bądź likwidacją systemu nadzoru horyzontalnego.

Koszty po stronie administracji skarbowej obejmują:

- koszty uruchomienia systemu nadzoru horyzontalnego (np. koszty opracowania wytycznych dla ram nadzoru horyzontalnego),
- koszty funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego (np. koszty związane z zarządzaniem wiedzą),
- potencjalnie wyższe koszty osobowe⁴¹⁹.

3.4.4. Ryzyka dla skutecznej implementacji systemu nadzoru horyzontalnego

⁴¹⁶ Co do zasady podatnik ze względu na konieczność ujawniania w ramach systemu wszystkich okoliczności i sytuacji mogących wpływać na wysokość opodatkowania będzie miał ograniczoną możliwość podejmowania decyzji co do których istnieje podejrzenie, że mogą się wiązać z agresywną optymalizacją podatkową. Decyzje takie będą mogły zostać podjęte ze względu na prawo do niezgadzenia się ze stanowiskiem organu, jednak podatnik będzie musiał liczyć się z postępowaniem podatkowym w tym zakresie. W przypadku gdy w danej jurysdykcji częste są działania mające cechy agresywnej optymalizacji podatkowej, ograniczenie swojej swobody decyzji w tym zakresie przez uczestnika systemu nadzoru horyzontalnego może zmniejszać jego konkurencyjność wobec innych podmiotów.

⁴¹⁷ Podjęcie decyzji biznesowych z uwzględnieniem strategii podatkowej i procedur ram nadzoru podatkowego może wymagać dodatkowych analiz lub akceptacji co wydłuża proces decyzyjny.

⁴¹⁸ Podatnicy mogą być zadowoleni ze swoich obecnych relacji z organami skarbowymi i innymi organami administracji i postrzegać przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego jako działanie zwracające na nich dodatkową uwagę.

⁴¹⁹ Doświadczenia krajów OECD wskazują, że zarówno zatrudnienie jak i koszty zatrudnienia w organach administracji skarbowej rosną w związku z implementacją systemu nadzoru horyzontalnego. Szerzej zob. Stevens, *op. cit.*, str. 57-66.

Analiza porównawcza wdrożonych systemów nadzoru horyzontalnego oraz modeli teoretycznych tego systemu ujawnia ryzyka związane z jego funkcjonowaniem. Ryzyka te można podzielić na ryzyka prowadzące do niepowodzenia implementacji systemu (rozumianego jako zbyt niska liczba podmiotów, które dołączą do systemu w pierwszych latach jego funkcjonowania lub brak społecznej akceptacji implementacji systemu) oraz ryzyka prowadzące do nieprawidłowego funkcjonowania systemu (rozumianego jako wystąpienie istotnych nieprawidłowości w pierwszych latach funkcjonowania systemu lub brak generowania przez system istotnych korzyści/obniżenia kosztów dla administracji skarbowej).

Ryzyka prowadzące do niepowodzenia implementacji systemu nadzoru horyzontalnego

Ryzyko 1 - Zbyt wysokie koszty implementacji ram nadzoru podatkowego

Posiadanie przez podatnika efektywnych ram nadzoru podatkowego jest warunkiem koniecznym dla przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego. Jednocześnie ich prawidłowe zaprojektowanie i implementacja mogą być skomplikowana i kosztowna (szczególnie w dużych organizacjach)⁴²⁰. Trudno oszacować koszty wdrożenia ram nadzoru podatkowego, ponieważ będzie to mocno zależało od specyficznych czynników (np. skala działalności, struktura organizacyjna, aktualny stan procesów i systemów księgowo-podatkowych). Można jednak porównać ten proces z wdrożeniem innych ram nadzoru. Zgodnie z raportem *Intrum Justitia*⁴²¹ średni koszt wdrożenia ram nadzoru w zakresie rozporządzenia o ochronie danych osobowych (RODO) wyniósł dla dużych korporacji w Europie 65 000 EUR (ok. 270 000 PLN). Koszt ten będzie wyższy w przypadku ram nadzoru podatkowego, ponieważ dotyczą one większej liczby procesów i głębszej ingerencji w systemy księgowo-podatkowe. Innym porównywalnym przykładem jest wdrożenie w Stanach Zjednoczonych ram nadzoru wymaganych przez

⁴²⁰ Dla podatników, którzy nie posiadali wcześniej ram nadzoru horyzontalnego koszty te będą obejmować co najmniej koszty: mapowania procesów podatkowych, oszacowania apetytu na ryzyko podatkowe, opracowania strategii podatkowej i jej integracji ze strategią organizacji, modyfikacji procesów i systemów księgowo-podatkowych, organizacji zespołu podatkowego, opracowania zasad kontroli przebiegu procesów podatkowych, komunikacji i zarządzania zmianą, dostępu do wiedzy. Koszty te będą ponoszone w początkowej fazie projektowania i implementacji ram nadzoru podatkowego. Dodatkowo wdrożenie ram nadzoru podatkowego będzie wiązało się z ponoszeniem bieżących wydatków na ich utrzymanie i aktualizację.

⁴²¹ Kalkulacja oparta jest o ankiety wypełnione przez 3717 podmiotów zatrudniających powyżej 250 osób z 28 krajów UE. Intrum Justitia, *The European Payment Report 2018*. Intrum Justitia, 2018, <https://www.intrum.com/publications/european-payment-report/european-payment-report-2018/> (dostęp 23.12.2020).

ustawę Sarbanes-Oxley⁴²² (dalej SOX). Zgodnie z informacjami udostępnionymi przez Financial Executives International⁴²³ koszt wdrożenia ram nadzoru w tym zakresie wyniósł ok. 0,1% obrotu (średnio ok. 4,36 mln dolarów). Koszt ten będzie niższy w przypadku ram nadzoru podatkowego, ponieważ będą one dotyczyły mniejszej ilości procesów⁴²⁴. Koszty wdrożenia ram nadzoru podatkowego mogą stanowić istotną pozycję w wydatkach dużych podatników. Podejmując decyzję o dołączeniu do systemu nadzoru horyzontalnego podatnicy będą więc porównywać ten koszt z potencjalnymi korzyściami ekonomicznymi. Jeżeli ta kalkulacja będzie niekorzystna podatnicy mogą nie być skłonni do dołączenia do systemu.

Ryzyko 2 – Brak zaufania do organów skarbowych ze strony podatników

Kolejnym czynnikiem mogącym powstrzymać dużych podatników przed przystąpieniem do systemu nadzoru horyzontalnego jest brak zaufania do organów skarbowych. Zarówno badania teoretyczne⁴²⁵, jak i praktyka funkcjonowania systemów nadzoru horyzontalnego wskazują na kluczowe znaczenie tego czynnika. Jak wskazano wyżej podatnicy w ramach systemu nadzoru horyzontalnego będą musieli ponieść istotne wydatki inwestycyjne. Dodatkowo, uczestnictwo w systemie będzie się wiązać z ujawnianiem dużego zakresu swoich danych. Można więc wyróżnić co najmniej trzy obszary braku zaufania do organów podatkowych:

- brak zaufania do ciągłości systemu – podatnicy mogą się obawiać, że system nadzoru horyzontalnego może być nietrwały, a administracja skarbową wycofa się z niego w krótkim horyzoncie czasowym.
- brak zaufania co do korzyści z uczestnictwa w systemie – podatnicy mogą wątpić, czy korzyści proponowane im w zamian za przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego (szybsze uzyskanie pewności podatkowej, zmniejszenie liczby kontroli, łatwiejsza komunikacja z organami skarbowymi) zostaną fatycznie zapewnione przez organy skarbowe,

⁴²² Ustawa uchwalona przez Kongres Stanów Zjednoczonych w 2002 roku, regulująca zasady stosowania ładu korporacyjnego w spółkach. Nakłada na spółki między innymi obowiązek posiadania ram nadzoru w zakresie ładu korporacyjnego oraz dokonywania ujawnień ryzyk wskazywanych w ramach tych ram nadzoru.

⁴²³ Euromoney, *Survey finds SOx compliance costs exceed estimates*, 2005, <https://www.euromoney.com/article/b1320xlg6qsbw1/survey-finds-sox-compliance-costs-exceed-estimates>, (dostęp 23.12.2020).

⁴²⁴ Należy jednak zauważyć, że ankiety dotyczyły podmiotów o średnim obrocie 5 mld dolarów. W przypadku mniejszych podmiotów koszt wdrożenia ram nadzoru może stanowić wyższy procent obrotu.

⁴²⁵ Braithwaite J., *op. cit.*, str. 12.

- brak zaufania do procedur w ramach systemu nadzoru horyzontalnego⁴²⁶ – interesy podatnika przystępującego do systemu nadzoru horyzontalnego powinny być chronione przez procedury obowiązujące w ramach tego systemu. Zagrożeniem dla tego faktu może być niewłaściwe stosowanie tych procedur przez urzędników skarbowych – nadużywanie uprawnień, niestosowanie się do zadeklarowanych ograniczeń w zakresie relacji z podatnikiem, itd. W takiej sytuacji korzyści podatnika zostaną ograniczone.

Brak zaufania podatnika do administracji skarbowej będzie wpływał na ograniczenie wartości przewidywanych korzyści z przystąpienia do systemu. W efekcie kalkulacja kosztów i korzyści przeprowadzona przez podatnika ulegnie pogorszeniu, co wpłynie negatywnie na decyzję o przystąpieniu do systemu.

Ryzyko 3 – Niewystarczająca ochrona tajemnicy skarbowej

Informacje uzyskiwane w ramach systemu nadzoru horyzontalnego mogą w dużej części stanowić dane poufne podatnika. W związku z powyższym powinny być chronione tajemnicą skarbową na zasadach co najmniej zbliżonych do informacji uzyskiwanych w ramach postępowań podatkowych. Należy jednak zwrócić uwagę, że kanały komunikacji w ramach systemu nadzoru horyzontalnego będą miały czasami charakter nieformalny, a wymieniane informacje nie zawsze będą dotyczyły faktycznie trwających postępowań podatkowych. Dodatkowo zakres przekazywanych danych będzie w ramach systemu istotnie większy niż zakres danych przekazywanych przez podatnika nie będącego uczestnikiem systemu. W niektórych sytuacjach informacje te mogą nie dotyczyć nawet bezpośrednio kwestii podatkowych⁴²⁷. Opinia publiczna oraz niektóre instytucje mogą też wywierać naciski na ujawnienie części informacji uzyskiwanych w ramach tego systemu dla celów nadzoru nad prawidłowością przebiegu komunikacji z organami

⁴²⁶ O ile ryzyko związane z brakiem zaufania co do korzyści z uczestnictwa w systemie stanowi ryzyko systemowe czyli obawę co do całościowego niedotrzymania zobowiązań przez administrację skarbową, o tyle ryzyko braku zaufania do procedur w ramach systemu nadzoru horyzontalnego dotyczy konkretnych urzędników niestosujących się do zasad przewidywanych przez system. Ryzyka te zostały rozróżnione ze względu na różny sposób ich minimalizacji.

⁴²⁷ Przykładowo, zgodnie z założeniami systemu podatnik powinien informować z wyprzedzeniem organ podatkowy o zdarzeniach mających istotny wpływ na jego działalność, a przez to wpływ na procesy kalkulacji podatków. Informacje te nie będą jednak związane z żadnym konkretnym zobowiązaniem podatkowym. Przykładami takich informacji mogą być informacje o: planowanym przejęciu innej spółki, zmianie członka zarządu lub rady nadzorczej, zmianie systemu finansowego, czy ataku hakerskim na systemy podatnika. W efekcie pojawia się pytanie czy takie informacje będą podlegały ochronie tajemnicą skarbową w państwie implementującym system nadzoru horyzontalnego.

skarbowymi⁴²⁸. Brak zaufania podatników co do ochrony informacji przekazywanych w ramach systemu nadzoru horyzontalnego będzie zniechęcał podatników do uczestnictwa w tym systemie⁴²⁹.

Ryzyko 4 - Postrzeganie nadzoru horyzontalnego jako działania na szkodę udziałowców

Osobnym ryzykiem, które ujawniło się podczas implementacji systemu nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii jest postrzeganie uczestnictwa w systemie jako działania na szkodę udziałowców podatnika⁴³⁰. Ponieważ uczestnictwo w systemie wiąże się z ujawnieniem strategii podatkowej oraz bieżącym informowaniem organów skarbowych o wątpliwościach co do interpretacji przepisów, właściciele podatnika mogą uznać, że przystąpienie do systemu pozbawi organizację możliwości optymalnego opodatkowania transakcji. W tym rozumieniu zespół podatkowy dobrowolnie zrezygnowałby z aktywnego poszukiwania możliwości legalnego obniżenia poziomu opodatkowania transakcji, aby uniknąć sporów z organami skarbowymi i korzystać z przywilejów uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego. Mogłoby to być traktowane więc jako działanie na korzyść zespołu podatkowego, a nie spółki i tym samym jej udziałowców. W takiej sytuacji udziałowcy podatnika mogą wywierać presję na rezygnację z udziału w systemie nadzoru horyzontalnego.

Ryzyko 5 – Uwzględnienie zdarzeń z przeszłości w procesie przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego

Kolejnym ryzykiem mogącym istotnie wpłynąć na liczbę podmiotów, które będą mogły przystąpić do systemu nadzoru horyzontalnego jest uwzględnienie w ocenie zdarzeń z przeszłości w procesie przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego. Kryteria przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego dotyczą, co do zasady, dostosowania procedur podatkowych do oczekiwań organu skarbowego oraz bieżącego nastawienia prezentowanego przez organizację⁴³¹. Cechą wspólną tych kryteriów jest fakt, że

⁴²⁸ Przykładowo mogą się pojawić żądania ujawnienia notatek ze spotkań z podatnikiem lub danych będących podstawą zakwalifikowania podatnika do systemu nadzoru horyzontalnego. Dostęp do takich informacji może być oczekiwany zarówno w ramach procedury dostępu do informacji publicznych jak i postępowań sądowych.

⁴²⁹ Najwyraźniej sytuacji ta ujawniła się w przypadku systemu nadzoru horyzontalnego w Szwecji. Larsen L., *op. cit.*, str. 20-22.

⁴³⁰ de Widt, D., 2017, *op. cit.*, str. 242.

⁴³¹ Może to być stworzenie lub dostosowanie ram nadzoru horyzontalnego, strategii podatkowego lub procedur w tym zakresie, podniesienie kompetencji zespołu podatkowego (ang. *upskill*), jak również

organizacja może podjąć działania mające na celu ich spełnienie, a więc to od jej decyzji i determinacji zależy przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego. Ujęcie w procesie przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego zdarzeń z przeszłości⁴³² ma co prawda uzasadnienie merytoryczne (podatnik stosujący agresywną optymalizację podatkową w przeszłości może być bardziej skłonny do ponownego skorzystania z takiej możliwości), jednak może istotnie ograniczyć możliwości przystępowania podatników do systemu⁴³³.

Ryzyko 6 – Zarzuty dyskryminacji podatników, sprzyjania dużym podatnikom oraz braku podstawy prawnej

Doświadczenie Szwecji i Holandii wskazuje, że administracja skarbowa implementująca system nadzoru horyzontalnego musi zmierzyć się z trzema zarzutami podnoszonymi zazwyczaj przez środowisko naukowe i aktywistów społecznych. Pierwszy zarzut dotyczy dyskryminacji małych i średnich podatników. Ponieważ udział w systemie nadzoru horyzontalnego jest zazwyczaj zastrzeżony dla określonej grupy podatników, a uczestnictwo w nim wiąże się z określonymi korzyściami, pozostali podatnicy mogą znajdować się w gorszej sytuacji. W efekcie można postawić tezę o niekonstytucyjności takiego rozwiązania. Drugim popularnym zarzutem jest stworzenie preferencji dla wybranej grupy podatników posiadających mechanizmy wpływu na ustawodawcę. Jak wskazano wyżej zazwyczaj uczestnikami systemu nadzoru horyzontalnego są duże przedsiębiorstwa, a często przedsiębiorstwa z udziałem kapitału zagranicznego. Ponieważ system ten generuje dla nich korzyści może powstać wrażenie, że na jego implementację lub kształt miał wpływ lobbing lub nielegalne działania (np. korupcja). Trzeci stawiany zarzut dotyczy braku oparcia systemu nadzoru horyzontalnego na odpowiednich podstawach prawnych. Wynika to z faktu, że dla zapewnienia elastyczności systemu oraz zaufania między stronami, często elementy systemu nadzoru horyzontalnego nie wynikają z formalnych źródeł prawa (ustaw lub rozporządzeń), ale znajdują oparcie w wewnętrznych instrukcjach, wytycznych, objaśnieniach, czy

badanie nastawienia zarządu i rady nadzorczej (nastawienie to w systemach opartych o model holenderski jest nazywane „*tone of the top*”).

⁴³² Przykładowo wchodzenia w spory z organami skarbowymi, uczestniczenia w strukturach optymalizacyjnych, zidentyfikowania w przeszłości nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, itd.

⁴³³ Argument ten jest podnoszony szczególnie w Wielkiej Brytanii, należy mieć jednak na uwagę, że tam ocena ryzyka podatników jest procesem obowiązkowym. W efekcie liczba podmiotów uzyskujących najlepszą możliwą ocenę ryzyka jest relatywnie wysoka, a badanie przeszłych rozliczeń może stanowić swojego rodzaju ograniczenie dostępu do tej kategorii podatników. W systemach opartych o holenderski model systemu nadzoru horyzontalnego czynniki związane z przeszłym rozliczeniem nie są co do zasady kryteriami w ocenie możliwości przystąpienia do systemu.

jednostronnych deklaracjach administracji skarbowej⁴³⁴. Jeżeli z dokumentów tych będą wynikały zobowiązania dla podatników, a w implementującym państwie stosowana jest zamknięta lista źródeł prawa, może zostać podniesiony zarzut niekonstytucyjności rozwiązania. Jeżeli powyższe zarzuty zostaną podniesione, a ustawodawca i administracja skarbowa nie będzie w stanie obronić legalności systemu i transparentności procesu jego implementacji może to zagrozić samemu istnieniu systemu nadzoru horyzontalnego w tym kraju⁴³⁵.

Ryzyko 7 – Inne ryzyka komunikacyjne

Szereg ryzyk wiąże się z nieprawidłowo przeprowadzoną kampanią informacyjną w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego. Ryzyka te obejmują między innymi brak zaadresowania obaw podatników przed istotnym zwiększeniem obowiązków raportowych w ramach systemu⁴³⁶, brak zaadresowania obaw podatników co do niższej jakości usług podatkowych świadczonych w ramach systemu (względem brak podatników poza systemem), brak precyzyjnego poinformowania podatników o zasadach prowadzenia programu pilotażowego, brak zarysowania długofalowej strategii funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego⁴³⁷. W niektórych krajach obserwowana była też niechęć do przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego związana z przekonaniem, że organy skarbowe nie są jeszcze przygotowane do operowania systemem i będą się „uczyć” na podatnikach, którzy przystąpią do niego w pierwszej kolejności⁴³⁸. Nieprawidłowa strategia komunikacyjna w zakresie funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego może zmniejszać liczbę podmiotów chcących przystąpić do systemu oraz naraża go na zarzuty ze strony środowisk naukowych oraz opinii publicznej. Jest to także ryzyko dla długoterminowej efektywności funkcjonowania systemu.

Ryzyka prowadzące do nieprawidłowego funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego

⁴³⁴ Takie formy regulacji relacji organu skarbowego z podatnikiem pozwalają na szybsze dostosowanie systemu nadzoru horyzontalnego do zmian na rynku, pozwalają na stosowanie mniej formalnych rozwiązań i mogą być znacznie bardziej szczegółowe (np. poprzez przedstawianie przykładów, wariantów czy wzorów).

⁴³⁵ Sytuacja taka miała miejsce w Szwecji gdzie ustawodawca próbował zmodyfikować system, znacznie ograniczając jego zakres i korzyści dla uczestników. Jednak pomimo, że system nadzoru horyzontalnego w tym kraju nie został formalnie zlikwidowany, pozostaje martwą instytucją.

⁴³⁶ OECD, 2013, *op. cit.*, str. 87-88.

⁴³⁷ Ponieważ jak już wskazano wdrożenie systemu jest przedsięwzięciem kosztownym i czasochłonnym, jeżeli podatnicy będą obawiać się o przewidywane ramy czasowe funkcjonowania systemu, mogą opóźnić decyzję o przystąpieniu do systemu lub nie być skłonni do przystępowania do systemu w ogóle.

⁴³⁸ Szerzej zob. Boll K. Johansen M., *op. cit.*, str. 29.

Ryzyko 8 – Utrata niezależności urzędników skarbowych

Utrata niezależności może dotyczyć dwóch przypadków – utraty niezależności względem podatnika oraz utraty niezależności względem podmiotów trzecich.

Pierwszy przypadek zachodzi, jeżeli urzędnik skarbowy będzie w ramach systemu nadzoru horyzontalnego podejmował decyzje niezgodne z przepisami prawa podatkowego w celu obniżenia zobowiązania podatkowego podatnika lub uchronienia go przed negatywnymi konsekwencjami karno-skarbowymi. Idea systemu nadzoru horyzontalnego zakłada, że dla każdego podatnika będzie wyznaczona pojedyncza osoba odpowiedzialna za kontakty z podatnikiem oraz koordynację działań organów skarbowych⁴³⁹. Dla zapewnienia efektywności tej współpracy osoba ta powinna współpracować z podatnikiem przez dłuższy okres czasu⁴⁴⁰. Osoba taka powinna być wyposażona w odpowiednie uprawnienia decyzyjne, które pozwalają jej podejmować decyzje istotne dla podatnika⁴⁴¹. Ryzyko wynikające z powyższej sytuacji dotyczy podejmowania nielegalnych działań przez podatnika (korupcja) w celu osiągnięcia korzystnego podatkowo rozstrzygnięcia lub powstanie emocjonalnego związku pomiędzy urzędnikiem a przedstawicielami podatnika. Związek ten może wpływać na obiektywność decyzji. Urzędnik może w efekcie świadomie lub nieświadomie podejmować decyzje korzystniejsze dla podatnika, interpretować fakty na jego korzyść, lub ukrywać albo pomijać fakty mogące narazić podatnika na kary skarbowe. Utrata niezależności względem podmiotów trzecich oznacza sytuację, w której w wyniku działań podmiotów trzecich (np. korupcyjnych) urzędnik będzie podejmował decyzje niekorzystne dla podatnika. Utrata niezależności urzędników skarbowych jest jednym z podstawowych ryzyk dla funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego, ponieważ narusza jego podstawowy cel jakim jest zapewnienie wysokiego poziomu zgodności podatkowej wśród jego uczestników.

⁴³⁹ Przykładowo w modelu holenderskim jest to koordynator klienta, w modelu brytyjskim manager relacji.

⁴⁴⁰ Por. OECD, 2013, *op. cit.*, str. 65-70.

⁴⁴¹ Osoba kontaktowa stanowi w systemie nadzoru horyzontalnego punkt styku pomiędzy organem administracji skarbowej i podatnikiem. Ponieważ główną korzyścią podatnika jest możliwość wczesnego uzyskiwania pewności podatkowej, osoba reprezentująca organ skarbowy powinna być wyposażona w odpowiednie uprawnienia do podejmowania decyzji. W innym przypadku każda informacja uzyskana od takiej osoby przez podatnika będzie musiała uzyskać potwierdzenie ze strony jego przełożonego w ramach organu administracji. Wydłuży to proces komunikacyjny, a także zmniejszy zaufanie organu systemu nadzoru horyzontalnego.

Ryzyko 9 – Braki jakościowe i ilościowe w zasobach organów skarbowych

System nadzoru horyzontalnego jest niezwykle wymagający dla organów skarbowych pod względem zaangażowania zasobów⁴⁴². Obsługa dużych podatników w sposób kompetentny, w czasie zbliżonym do rzeczywistego⁴⁴³ oraz w warunkach elastyczności opartej o zaufanie wymaga dedykowania do tego procesu zasobów wystarczających zarówno pod względem ilościowym jak i jakościowym. Kluczowymi zasobami w systemie nadzoru horyzontalnego są zasoby ludzkie. Pod względem ilościowym oznacza to zapewnienie odpowiedniej ilości pracowników merytorycznych do obsługi procesu. Pod względem jakościowym pracownicy Ci powinni cechować się odpowiednią wiedzą branżową, podatkową oraz biznesową. Kompetencje te są kluczowe z trzech powodów. Po pierwsze, w ramach systemu urzędnicy będą musieli współpracować ze specjalistami po stronie podatników, często posiadającymi wieloletnie doświadczenie w reprezentowanych obszarach. Po drugie, podatnicy przystępując do systemu będą oczekiwać, że urzędnicy zrozumieją specyfikę ich działalności i procesów operacyjnych⁴⁴⁴. Po trzecie, wreszcie wysokie kompetencje będą niezbędne dla sformalizowania zdobytej wiedzy w postaci systemu zarządzania wiedzą. Wśród innych zasobów niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego należy wymienić zasoby techniczne, informatyczne oraz finansowe. Ryzyko to może się nasilać w sytuacji braku specjalistów podatkowych na rynku pracy w danym kraju. Firmy doradcze oraz podatnicy mogą być zainteresowani zatrudnieniem pracowników organów skarbowych, którzy zdobyli doświadczeniem w ramach systemu nadzoru horyzontalnego. W świetle dysproporcji w wynagradzaniu pomiędzy podmiotami prywatnymi i publicznymi może to prowadzić do drenowania zasobów ludzkich po stronie organów skarbowych. Braki (zarówno ilościowe jak jakościowe) w zasobach po stronie administracji skarbowej mogą istotnie obniżyć efektywność systemu nadzoru horyzontalnego.

⁴⁴² Szerzej zob. między innymi: Widt D., *op. cit.*, str.245; Boll K. i Johansen M., *op. cit.*, str. 29-47; HMRC, *Workforce management information*, 2017, <https://www.gov.uk/government/publications/workforce-management-information-for-hmrc-and-the-voa-2017> (dostęp 24.12.2020).

⁴⁴³ Żaden zaimplementowany dotychczas system nadzoru horyzontalnego nie stawia organom podatkowym wymogu współpracy z podatnikiem w czasie rzeczywistym, jednak komunikacja ta powinna odbywać się w czasie zbliżonym do rzeczywistego, a z pewnością bez zbędnej zwłoki. Szerzej zob. Stevens L., *op. cit.*, str. 24-32 lub Larsen L., *op. cit.*, str. 31.

⁴⁴⁴ Boll K. i Johansen M., 2018, *op. cit.*, str. .25.

Ryzyko 10 – Nieefektywny system zarządzania wiedzą po stronie organów skarbowych

Na osobne omówienie zasługuje ryzyko wystąpienia nieefektywności w systemie zarządzania wiedzą po stronie organów skarbowych⁴⁴⁵. W ramach systemu nadzoru horyzontalnego organy skarbowe oraz ich pracownicy będą gromadzili znaczne zasoby, wysokospecjalistycznej wiedzy. Wiedza ta będzie dotyczyła dwóch obszarów – niespecyficznego zakresu doradztwa podatkowego, biznesowych zasad funkcjonowania przedsiębiorstw, zagadnień prawnych, finansowych i ekonomicznych dotyczących dużych przedsiębiorstw oraz specyficznej wiedzy dotyczącej konkretnych podatników. Wiedza z pierwszego obszaru powinna być w ramach systemu formalizowana⁴⁴⁶ i udostępniana co najmniej wszystkim urzędnikom zaangażowanym w funkcjonowanie systemu nadzoru horyzontalnego. Brak odpowiednich procesów w tym zakresie będzie prowadził do osłabienia skuteczności działań administracji skarbowej, braku standaryzacji działań, powielania zadań przez różne jednostki organizacyjne, itd. Wiedza z obszaru drugiego powinna być sformalizowana i dostępna dla zespołu obsługującego danego podatnika. Brak mechanizmów zarządzania wiedzą z tego obszaru zwiększy trudności związane z rotacją urzędników i obniży zaufanie podatników do systemu nadzoru horyzontalnego.

Ryzyko 11 – Negatywne nastawienie urzędników organów skarbowych do zmiany paradygmatu relacji z podatnikiem

System nadzoru horyzontalnego jest w wielu obszarach sprzeczny z tradycyjnym modelem relacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikiem⁴⁴⁷. Dotyczy to szczególnie oparcia działań zapewniających poprawę poziomu zgodności podatkowej wśród podatników na mechanizmach oceny ryzyka (a nie na faktycznej kontroli). Innymi słowy w modelu horyzontalnym organ skarbowy ufa podatnikowi, wiedząc mniej o zdarzeniach i kalkulacjach stojących za jego rozliczeniami podatkowymi, ale wiedząc więcej o samym podatniku⁴⁴⁸. Wielu urzędników, szczególnie posiadających wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu kontroli skarbowej może traktować tę zmianę

⁴⁴⁵ Efektywny system zarządzania wiedzą w ramach systemu nadzoru horyzontalnego jest jedną z zasad dla tego systemu w ramach modelu OECD.

⁴⁴⁶ W postaci np. przewodników, instrukcji, wytycznych, dobrych praktyk itd.

⁴⁴⁷ Larsen L., *op. cit.*, str. 22.

⁴⁴⁸ Huiskers-Stoop E. H. G., 2019, *op. cit.*, str. 85.

paradygmatu podatkowego w podejściu do podatnika nieufnie⁴⁴⁹. Istnieje więc ryzyko, że będą wykonywać zadania w ramach systemu nadzoru horyzontalnego w taki sposób, aby oprzeć swoje decyzje nie na analizie ryzyka (ang. *risk based control*), ale na faktycznej kontroli rozliczeń podatnika (ang. *fact based control*)⁴⁵⁰. Jeżeli będzie to działanie częste, dotyczące dużej liczby urzędników, istotnie obniży ono efektywność funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego i może skłonić podatników do rezygnacji z uczestnictwa w nim. Drugim ryzykiem związanym z nastawieniem urzędników skarbowych jest obawa przed podejmowaniem wiążących i konkretnych decyzji dotyczących podatnika. Decyzje podejmowane w systemie nadzoru horyzontalnego będą dotyczyły dużych podatników i jako takie mogą być związane z transakcjami o wysokim poziomie skomplikowania i wysokiej wartości. Mogą więc wystąpić sytuacje, w których urzędnicy skarbowi obawiając się podjęcia błędnej decyzji będą odwlekać moment jej podjęcia lub podejmować ją w sposób na tyle nieprecyzyjny, aby nie mogła być ona podstawą dalszych działań podatnika⁴⁵¹. Ryzyko to może wystąpić szczególnie silnie, jeśli w ramach systemu nadzoru horyzontalnego po stronie organów administracji nie zostaną zaimplementowane właściwe mechanizmy konsultacyjne, systemy zarządzania wiedzą, procedury wewnętrznej oceny decyzji urzędników (zarówno pod kątem ich poprawności jak i precyzyjności). Innym aspektem ryzyka związanego z nastawieniem urzędników skarbowych jest skupianie się w ramach systemu horyzontalnego na tematach znanych urzędnikom z poprzednio przeprowadzanych kontroli, które pozostają nieistotne z punktu widzenia podatnika⁴⁵². Wszystkie powyższe

⁴⁴⁹ Brak jest badań empirycznych analizujących ten konkretny aspekt nastawienia urzędników skarbowych względem systemu nadzoru horyzontalnego. Badania przeprowadzone wśród urzędników w Austrii wskazują jednak, że ok. 41% pracowników organów skarbowych mających doświadczenie z systemem ma sceptyczne asocjacje z nim związane, szerzej zob. Enachescu J., Zieser M., Hofmann E. i Kirchler E., *Horizontal Monitoring in Austria: subjective representations by tax officials and company employees*, Business Research, Springer, 2019, str. 83.

⁴⁵⁰ Przykładami takich działań może być żądanie od podatnika nadmiernej ilości informacji, kwestionowanie deklaracji podatnika bez uzasadnionej przyczyny, przesiewowe badanie transakcji bez podejrzenia ich nieprawidłowości, zadawanie pytań „w ciemno”, ignorowanie progów istotności, itd.

⁴⁵¹ Należy zauważyć, że presja na urzędników organów skarbowych w tym zakresie może być istotna. Przykładowo w Wielkiej Brytanii funkcjonuje organizacja UK Cut, która systematycznie podważa i zaskarża decyzje organów skarbowych podejmowanych względem dużych podatników w ramach systemu nadzoru horyzontalnego. W zakresie pięciu największych wartościowo przypadków przeprowadzone zostało badanie Narodowego Biura Audytowego Wielkiej Brytanii (ang. *National Audit Committee*), które potwierdziło prawidłowość tych decyzji zob. National Audit Office, *Settling large tax disputes*, National Audit Office statement, 2012, <https://www.nao.org.uk/report/settling-large-tax-disputes/> (dostęp. 24.12.2020).

⁴⁵² Chodzi o sytuacje, w których urzędnicy będą kontrolować w ramach systemu nadzoru horyzontalnego znane sobie zagadnienia, które z punktu widzenia podatnika są niematerialne lub niemożliwe do bieżącego nadzorowania, a unikać obszarów nieznanymi i trudnymi. Przykładem może być jedna z duńskich korporacji, której dyrektor podatkowy zwracał uwagę, że urzędnicy skarbowi badający ramy nadzoru

ryzyka⁴⁵³ będą wpływać negatywnie na efektywność funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego.

Ryzyko 12 – Postrzeganie systemu nadzoru horyzontalnego jako bezpłatnego doradcy podatkowego przez podatników

Duży podatnik, o skomplikowanej strukturze działalności, może podejmować w roku nawet kilkaset decyzji podatkowych o różnym poziomie skomplikowania⁴⁵⁴. Są to decyzje ogólne, związane z realizacją strategii podatkowej, jak również decyzje szczegółowe dotyczące interpretacji konkretnych przepisów podatkowych. Podatnik ma kilka możliwości merytorycznego wsparcia tych decyzji – podstawowym narzędziem jest tu korzystanie z zewnętrznych doradców podatkowych. Jest to jednak relatywnie kosztowny proces. Jeżeli w danym kraju istnieje system interpretacji indywidualnych lub inny mechanizm konsultacji z organami skarbowymi możliwe jest też konsultowanie decyzji w ramach tych mechanizmów, przy czym uzyskanie interpretacji indywidualnej jest zazwyczaj długotrwałe, natomiast mechanizmy konsultacyjne⁴⁵⁵ ograniczają się często wyłącznie do kwestii podstawowych i nie są wiążące dla organu. Wdrożenie systemu nadzoru horyzontalnego zapewniającego szybką i pewną odpowiedź organu skarbowego może być dla podatnika okazją do zaadresowania wszystkich swoich kwestii podatkowych, a w efekcie może doprowadzić do traktowania systemu jako bezpłatnego doradcy podatkowego. Skrajnym przypadkiem takiego działania byłoby konsultowanie przez podatnika wielu hipotetycznych stanów faktycznych w celu zidentyfikowania optymalnej metody przeprowadzenia transakcji. Realizacja tego ryzyka może obciążyć organy skarbowe dużą ilością pracy co będzie się przekładać na efektywność funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego.

podatkowego w spółce skupiali się nieproporcjonalnie na procedurze prawidłowego rozliczenia podatku VAT od zakupów w kantine pracowniczej. Zob. Boll K. Johansen M., *op. cit.*, str. 29-47.

⁴⁵³ Nie zostało tu *explicite* wymienione ryzyko zbiurokratyzowania systemu i w efekcie obniżenia jego efektywności. Ponieważ jest to ryzyko ogólne, nie wynikające bezpośrednio z implementacji systemu nadzoru horyzontalnego, nie podlega analizie w rozprawie, warto jednak przypomnieć metaforę państwa (administracji) jako mitycznego Lewiatana, złożonego z urzędników maksymalizujących zakres swojej władzy i zasobów. Szerzej w kontekście podatkowym zob. McLure, Ch., *Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose Also Good for the Public Gander?*, NAT'L TAX Journal, 1986, str. 269.

⁴⁵⁴ Brak jest badań empirycznych w tym zakresie, jednak doświadczenie zawodowe autora rozprawy potwierdza przedstawioną tezę. Typowe umowy doradztwa podatkowego w zakresie bieżącej obsługi podatkowej rozliczane są w okresach miesięcznych i funkcjonują w formie „gorącej linii” (ang. *hot-line*), co pozwala podatnikowi uzyskiwać odpowiedzi na pytania w ciągu 24 godzin od ich zadania.

⁴⁵⁵ W Polsce jest to przykładowo Krajowa Informacja Skarbowa udzielająca odpowiedzi drogą telefoniczną i mailową.

Ryzyko 13 – Brak wiarygodnych metod mierzenia efektów systemu nadzoru horyzontalnego

Problemy z mierzeniem efektywności systemów nadzoru horyzontalnego ujawniły się w większości systemów zaimplementowanych w badanych krajach. Najwyraźniej kwestię tę artykułował raport komisji oceniającej system nadzoru horyzontalnego administracji skarbowej w Holandii oraz Najwyższej Izby Kontroli w Danii⁴⁵⁶. Problemy te wynikają z dwóch powodów. Po pierwsze, tradycyjne metody mierzenia efektywności działań administracji skarbowej opierają się o mierzenie skuteczności zwalczania nadużyć podatkowych⁴⁵⁷ i okazują się nieprzydatne przy mierzeniu skuteczności dobrowolnego pozostawania w zgodności podatkowej. Po drugie, mierzenie efektywności systemu nadzoru horyzontalnego będzie się opierać na wskaźnikach jakościowych, a nie ilościowych. Brak właściwych metod mierzenia efektywności systemu nadzoru horyzontalnego niesie ze sobą szereg negatywnych konsekwencji. Po pierwsze, nie jest wtedy możliwe modyfikowanie systemu zgodnie z zasadą ciągłego ulepszania (ang. *continuous improvement*) ani podejmowanie świadomych, oparty o analizę ekonomiczną decyzji co do jego rozwoju. Po drugie, utrudnione jest wynagradzanie urzędników skarbowych za efekty pracy w ramach systemu oraz reagowanie na nieprawidłowości. Trzecią trudnością jest obrona systemu przed krytyką ze strony innych organów administracji, środowisk podatników, środowisk naukowych i opinii społecznej.

Ryzyko 14 – Nadużywanie systemu nadzoru horyzontalnego przez nieuczciwych podatników

Istotnym ryzykiem dla funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego jest możliwość celowego nadużywania tego mechanizmu przez nieuczciwych podatników, w celu obniżenia swojego zobowiązania podatkowego lub odroczenia go w czasie. Działania te mogą przyjmować między innymi postać celowego osłabiania efektywności funkcjonowania ram nadzoru podatkowego lub wprowadzania w błąd urzędników organu skarbowego.

⁴⁵⁶ Najwyższa Izba Kontroli w Danii (duń. *Rigsrevisionen*) stwierdził, że pięć lat po uruchomieniu systemu pilotażowego administracja skarbową nie jest w stanie przedstawić rzetelnych informacji dotyczących wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty obsługi dużych podatników oraz zmniejszenie luki podatkowej. Boll K., Johansen M., *op. cit.*, str. 69.

⁴⁵⁷ Przykładowo wskaźniki oparte o wartość podatku zadeklarowanego przez podatnika porównywanego z wartością podatku skalkulowanego przez organ lub wskaźniki dotyczące ujawnienia niezadeklarowanych dochodów.

Ryzyko 15 – Brak zapewnienia ciągłego finansowania funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego

Warunkiem koniecznym dla istnienia zaufania między stronami w ramach systemu nadzoru horyzontalnego jest przewidywanie długotrwałości takiej relacji. Ze strony podatników większość korzyści z przystąpienia do systemu będzie się ujawniać w średnim i długim okresie⁴⁵⁸. Ze strony organów w takich okresach będą się ujawniać korzyści z inwestycji poczynionych w zakresie szkolenia zasobów ludzkich oraz zarządzania wiedzą⁴⁵⁹. Należy się także spodziewać, że inwestycja w stworzenie systemu nadzoru horyzontalnego w ramach danego systemu prawnego będzie wymagała ponoszenia nie tylko wydatków w początkowych etapach jego planowania i implementacji, ale także wydatków rozwojowych i utrzymaniowych (ang. *maintenance*) w latach kolejnych⁴⁶⁰. W świetle problemów z mierzaniem efektywności systemu nadzoru horyzontalnego oraz przewidywanych istotnych (oraz rosnących) kosztów utrzymania systemu istnieje ryzyko ograniczenia jego finansowania w przyszłości. Ryzyko takie jest szczególnie prawdopodobne w sytuacji pogarszającej się koniunktury lub słabości finansów państwa implementującego system nadzoru horyzontalnego. Ograniczenie finansowania systemu miałooby negatywny wpływ na jego funkcjonowanie poprzez zmniejszenie dostępności wysokiej jakości zasobów ludzkich oraz osłabienie możliwości inwestycyjnych w zakresie nowych technologii.

Ryzyko 16 – Ryzyko wystąpienia presji politycznej

System nadzoru horyzontalnego jest podatny na naciski nie tylko ze strony jego uczestników, ale także na naciski polityczne. Grupa dużych podatników obsługiwanych przez urzędników skarbowych w ramach systemu może być interesująca dla różnych grup politycznych zarówno ze względów ekonomicznych, jak i politycznych czy wizerunkowych. W efekcie istnieje ryzyko podejmowania przez takie grupy ingerencji

⁴⁵⁸ Przyjmując za OECD, że pewność podatkowa sprzyja efektywnemu podejmowaniu decyzji gospodarczych przez podatników, korzyść z możliwości uzyskania takiej pewności będzie skorelowana z horyzontem inwestycyjnym organizacji. Ponieważ horyzont ten w większości przypadków dotyczy średniego lub długiego okresu w takim też okresie będą się ujawniać korzyści z przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego. IMF i OECD, 2017, *op. cit.*, str. 12.

⁴⁵⁹ Szczególnie w tym drugim obszarze zgromadzenie odpowiednich zasobów wiedzy oraz faktyczna implementacja efektywnych procedur ich retencji i dyfuzji będzie procesem co najmniej kilkuletnim.

⁴⁶⁰ Przykładowo cykliczny raport administracji skarbowej Wielkiej Brytanii dot. między innymi kosztów utrzymania administracji wskazuje na systematycznie rosnące nakłady na utrzymanie systemu nadzoru horyzontalnego. HMRC, *Workforce management information*, 2017, <https://www.gov.uk/government/publications/workforce-management-information-for-hmrc-and-the-voa-2017> (dostęp 24.12.2020).

zarówno w sam kształty systemu, jak i w zakresie konkretnych podatników lub nawet pojedynczych rozpatrywanych przypadków. Ingerencja taka jest sprzeczna ze strategią funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego i może doprowadzić do instrumentalnego traktowania jego mechanizmów, naruszenia podstawowej zasady zaufania między stronami oraz istotnego zmniejszenia efektywności systemu.

Ryzyko 17 – Zmiany w globalnym i lokalnym systemie podatkowym

Ważnym ryzykiem dla funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego mogą być istotne zmiany w globalnym i lokalnym systemie podatkowym. Na poziomie lokalnym przykładem takiej zmiany mogą być likwidacja lub istotne ograniczenie zakresu podatków bezpośrednich⁴⁶¹ oraz implementacja alternatywnych mechanizmów współpracy z podatnikami o przeważających korzyściach dla podatników. Na poziomie globalnym niosącymi ryzyko zmianami mogłyby być opracowane przez instytucje międzynarodowe wymogi co do systemów nadzoru horyzontalnego sprzeczne z kształtem wdrożonego w danym systemie prawnym⁴⁶².

Ryzyko 18 – Brak strategii ciągłego rozwoju systemu oraz niewystarczające nakłady inwestycyjne

Jedną z podstawowych zasad systemu nadzoru horyzontalnego (podobnie jak większości skomplikowanych systemów) powinien być wymóg ciągłego ulepszania i rozwoju systemu (ang. *continuous improvement*)⁴⁶³. Podejście takie wymaga wdrożenia procedur bieżącego i okresowego oceniania jakości systemu nadzoru horyzontalnego oraz zmian w otoczeniu jego funkcjonowania. Na podstawie wyników tej oceny powinny być podejmowane decyzje inwestycyjne co do odpowiednich zmian systemu. Brak odpowiedniej strategii ciągłego rozwoju systemu nadzoru horyzontalnego będzie skutkował jego pogłębiającą się nieefektywnością, opóźnieniem reakcji na zmiany w otoczeniu, rosnącą frustracją uczestników systemu (zarówno po stronie organów, jak i podatników) oraz utratą potencjalnych korzyści z innowacji⁴⁶⁴. Jednym z kluczowych obszarów rozwoju systemu nadzoru horyzontalnego jest wykorzystanie technologii

⁴⁶¹ Ponieważ system nadzoru horyzontalnego przynosi większe korzyści w zakresie podatków bezpośrednich o wysokim poziomie dyskrecjonalności w decyzjach podatników.

⁴⁶² W chwili obecnej nie trwają takie prace, jednak w świetle rosnącego znaczenia przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej na świecie oraz coraz większej popularności systemów nadzoru horyzontalnego, możliwe jest w przyszłości opracowanie np. dyrektywy Unii Europejskiej lub porozumienia krajów w ramach organizacji międzynarodowych co do wymogów dla tego typu systemów.

⁴⁶³ Szerzej zob. np. Stevens L., *op. cit.*, str. 99.

⁴⁶⁴ Szerzej zob. Project Management Institute, *A Guide to the Project Management Body of Knowledge, Sixth Edition*, PMI, 2017, str. 265.

informatycznych do poprawy jakości świadczonych usług dla podatników oraz oceny ryzyka podatkowego. Obejmuje to między innymi obszary efektywnego poboru danych (ang. *data sourcing*), ich szybkiego przetwarzania (ang. *data processing*) i wyciągania wniosków (ang. *data mining*). Implementacja odpowiednich narzędzi do analizy danych w połączeniu z szerokim dostępem do danych podatnika uzyskiwanym w ramach systemu nadzoru horyzontalnego pozwoliłaby na radykalne zwiększenie możliwości organów skarbowych w zakresie przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej. Dodatkową korzyścią byłoby odciążenie zasobów administracji skarbowej i poprawa mechanizmów zarządzania wiedzą. Innowacje oparte o nowe technologie wymagają jednak długofalowych, istotnych wartościowo inwestycji i strategii. Brak środków bądź efektywnych metod zarządzania nimi będzie budził ryzyko utraty korzyści z wykorzystania technologii w systemie nadzoru horyzontalnego.

Ryzyko 19 – Niedocenienie (ang. *underestimation*) pracochłonności i kosztów uczestnictwa w systemie przez podatników

Jak już wskazano w opisie ryzyka 1, przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego będzie się wiązało dla podatników z poniesieniem kosztów dostosowania swoich procesów podatkowych oraz ram nadzoru podatkowego. Możliwe jest także zwiększenie obciążenia pracą zespołu podatkowego. Wymogi te powinny być jasno artykułowane podatnikom. Doświadczenie krajów implementujących system nadzoru horyzontalnego wskazuje jednak, że pojawiają się podatnicy zaskoczeni wymaganym dodatkowym nakładem środków i czasu⁴⁶⁵. Przystąpienie do systemu podatników nieposiadających pełnego zrozumienia wymogów uczestnictwa w nim, a także nieprzygotowanych pod względem zasobów do ich wypełnienia, będzie prowadzić do frustracji oraz naruszenia zaufania między stronami, a w efekcie może się odbić negatywnie na funkcjonowaniu całego systemu.

Ryzyko 20 – Pozostawanie systemu nadzoru horyzontalnego przez długi czas w fazie pilotażowej lub przygotowawczej

⁴⁶⁵ Przykładowo w Danii wielu dyrektorów podatkowych zgłaszało tego typu problemy. „Jeden z wywiadów przeprowadzonych z podatnikami biorącymi udział w systemie w tym kraju wskazywał wprost, że „nie doceniliśmy liczby roboczogodzin potrzebnych dla utrzymania współpracy, nasz zespół podatkowy prosił o dodatkowe zasoby z powodu przystąpienia do systemu i musieliśmy zatrudnić dodatkowe osoby”. Boll K., Johansen M., *op. cit.*, str. 62,

Wiele krajów rozpoczęło implementację systemu nadzoru horyzontalnego od programu pilotażowego skierowanego do wybranych podatników⁴⁶⁶. Również po uruchomieniu systemu dla wszystkich podatników często przez pierwszy okres jego funkcjonowania przyjmuje się, że uczestnicy systemu muszą mieć czas, aby się go „nauczyć” i „przystosować” do nowych zasad współpracy. W efekcie dopuszcza się różny poziom zaangażowania podatników, „tymczasowe” braki w ramach nadzoru podatkowego, „doraźne i przejściowe” mechanizmy działania organów. Jeżeli ta tendencja nie będzie opanowana przez ambitną strategię funkcjonowania i rozwoju systemu istnieje ryzyko, że system nadzoru horyzontalnego będzie funkcjonował opierając swoje działanie o najlepsze starania (ang. *best efforts*)⁴⁶⁷, a nie przemyślane procedury. Takie podejście jest zrozumiałe w fazie pilotażowej lub przygotowawczej jednak, jeżeli będzie długotrwałe, będzie skutkowało utrwaleniem negatywnych wzorców zachowań i osłabieniem efektywności systemu nadzoru horyzontalnego.

Korelacje pomiędzy ryzykami dla systemu nadzoru horyzontalnego

Pomiędzy wskazanymi powyżej ryzykami dla implementacji i funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego można zidentyfikować korelacje. Mogą one powodować, że występowanie jednego ryzyka sprzyja wystąpieniu innego z ryzyk (ryzyka komplementarne) lub że zmniejszenie poziomu jednego ryzyka sprzyja występowaniu innych ryzyk (ryzyka substytucyjne)⁴⁶⁸.

W pierwszej grupie należy szczególnie wyróżnić korelację między:

- ryzykiem związanym z brakami jakościowymi i ilościowymi w zasobach organów skarbowych (ryzyko 9) a ryzykiem utraty niezależności urzędników skarbowych (ryzyko 8) oraz ryzykiem nadużywania systemu przez nieuczciwych podatników (ryzyko 14)⁴⁶⁹,

⁴⁶⁶ Między innymi Holandia, Słowenia, Dania i Austria.

⁴⁶⁷ Zarządzanie przez najlepsze starania oznacza sytuację, w której w wyniku braku ogólnego planu działań bądź procedur, każdy uczestnik procesu wykonuje swoje zadania w taki sposób aby udowodnić, że dołożył wszelkich możliwych starań aby osiągnąć cel procesu. Sytuacja taka generuje liczne nieefektywności, nieporozumienia co do oczekiwanych rezultatów oraz sprzyja niewłaściwej alokacji zasobów. Axelos, *ITIL Service Strategy v. 3.4*, Axelos, 2016, str.156.

⁴⁶⁸ Korelacje pomiędzy ryzykami zostały ocenione z użyciem narzędzia TQC – diagram korelacji.

⁴⁶⁹ Korelacja ta oznacza, że wraz ze wzrostem braków jakościowych i ilościowych po stronie organów administracji (niewystarczająca liczba pracowników, niewystarczające kompetencje pracowników) będzie rosło ryzyko utraty niezależności urzędników organów skarbowych (np. ulegania sugestiom podatników) oraz ryzyko nadużywania systemu przez nieuczciwych podatników (np. działań korupcyjnych).

- ryzykiem braku strategii ciągłego rozwoju systemu (ryzyko 18) a ryzykiem powstania braków jakościowych i ilościowych w zasobach organów skarbowych (ryzyko 9)⁴⁷⁰,
- ryzykiem braku metod mierzenia efektywności systemu nadzoru horyzontalnego (ryzyko 13) a ryzykiem braku ciągłości finansowania systemu nadzoru horyzontalnego (ryzyko 15), a w efekcie także ryzykiem braku strategii ciągłego rozwoju systemu (ryzyko 18)⁴⁷¹,
- ryzykiem braku metod mierzenia efektywności systemu nadzoru horyzontalnego (ryzyko 13) a ryzykami komunikacyjnymi (ryzyko 7)⁴⁷²,
- ryzykiem nieefektywnego systemu zarządzania wiedzą (ryzyko 10) a ryzykiem związanym z brakami jakościowymi i ilościowymi w zasobach organów skarbowych (ryzyko 9)⁴⁷³.

W grupie ryzyk substytucyjnych najistotniejsza jest korelacja pomiędzy ryzykiem niewystarczającej ochrony tajemnicy skarbowej (ryzyko 3) a utratą niezależności przez urzędników skarbowych (ryzyko 8) oraz ryzykiem presji politycznej (ryzyko 16)⁴⁷⁴.

Warto też zwrócić uwagę na związek:

- ryzyka nadużywania systemu nadzoru horyzontalnego przez nieuczciwych podatników (ryzyko 14) z ryzykiem zbyt wysokich kosztów funkcjonowania systemu (ryzyko 1)⁴⁷⁵,
- ryzyka braku zaufania do organów podatkowych (ryzyko 2, w zakresie braku zaufania do realizacji korzyści z uczestnictwa w systemie) z ryzykiem

⁴⁷⁰ Brak efektywnej i realizowalnej strategii ciągłego rozwoju będzie w średnim i długim okresie prowadził do pogłębienia problemów z dostępnością i jakością zasobów po stronie administracji skarbowej. Dotyczy to w szczególności braku odpowiedniego przeszkolenia urzędników, braku dostosowywania procedur oraz braków technicznych.

⁴⁷¹ Niewystarczające możliwości potwierdzenia efektywności systemu nadzoru horyzontalnego mogą utrudniać długoterminowe planowanie finansowe jego funkcjonowania. W takiej sytuacji utrudnione będzie stworzenie i implementacja strategii ciągłego rozwoju systemu.

⁴⁷² W przypadku kwestionowania zasadności funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego przez media lub środowiska naukowe, niewystarczające możliwości potwierdzenia efektywności systemu nadzoru horyzontalnego mogą utrudniać działania komunikacyjne adresujące pojawiające się zarzuty.

⁴⁷³ Nieefektywny system zarządzania wiedzą będzie generował dodatkowe obowiązki dla urzędników oraz zajmował ich czas koniecznością ponownego zdobywania.

⁴⁷⁴ Daleko idąca ochrona tajemnicy skarbowej uniemożliwia sprawowanie kontroli społecznej nad funkcjonowaniem systemu, która mogłaby zapewnić większą niezależność urzędników zarówno względem polityków jak i podatników.

⁴⁷⁵ Im bardziej rozbudowane będą wymagania co do ram nadzoru podatkowego tym mniejsze jest ryzyko celowego nadużycia systemu przez podatnika, jednak rosną koszty implementacji systemu.

traktowania systemu nadzoru horyzontalnego jako bezpłatnego doradcy podatkowego (ryzyko 12)⁴⁷⁶.

3.5. System nadzoru horyzontalnego w Polsce

3.5.1. Projekt nowej ordynacji podatkowej Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego

Pierwszy raz propozycja implementacji w polskim systemie podatkowym systemu nadzoru horyzontalnego pojawiła się w projekcie nowej ordynacji podatkowej opracowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (dalej „Komisja Kodyfikacyjna”). Komisja Kodyfikacyjna została powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego⁴⁷⁷. Jej zadania obejmowały opracowanie kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi⁴⁷⁸. Ordynacja podatkowa w momencie powołania Komisji Kodyfikacyjnej nie przewidywała co do zasady możliwości stosowania niewładczych form działania organów skarbowych, operując głównie przymusem i represją⁴⁷⁹. Procedury komunikacji były sformalizowane i głównie oparte na pisemności, brak było też jakichkolwiek zapisów związanych z system nadzoru horyzontalnego.

W marcu 2015 roku Komisja Kodyfikacyjna opublikowała pierwszą wersję kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej (dalej „Założenia”)⁴⁸⁰, które w rozdziale 3.6 postulowały ustanowienie w nowej ordynacji podatkowej ram prawnych dla systemu nadzoru horyzontalnego⁴⁸¹. Podstawą dla opracowania propozycji miał być

⁴⁷⁶ Wyczerpujące i bieżące odpowiedzi na wszystkie pytania podatnika będą zwiększać zaufanie do organu wpływając jednocześnie na zwiększenie pokusy konsultowania z organem skarbowym każdego problemu podatkowego.

⁴⁷⁷ Dz.U. poz. 1471.

⁴⁷⁸ W skład Komisji Kodyfikacyjnej weszło: 5 przedstawicieli nauki prawa podatkowego, 3 sędziów sądu administracyjnego, 3 przedstawicieli organów podatkowych, 3 przedstawicieli firm doradztwa podatkowego i przedstawiciel Prezydenta RP.

⁴⁷⁹ Prawo podatkowe w Polsce wydaje się skupiać na ocenianiu i naprawianiu przeszłych rozliczeń podatkowych, a nie na budowaniu efektywnych relacji i zapobieganiu błędom na przyszłość. Etel L., *op. cit.*, str. 60.

⁴⁸⁰ Komisja Kodyfikacyjna, 2015, *op. cit.*, kolejne wersje Założeń były publikowane 6 maja 2016 r. oraz 24 września 2014 r. jednak nie zawierały one zmian w zakresie założeń dla systemu nadzoru horyzontalnego. Założenia zostały w dniu 13 października 2015 r. przyjęte przez Radę Ministrów.

⁴⁸¹ W Założeniach Komisja Kodyfikacyjna posługiwała się zaczerpniętą z raportu OECD nazwą „programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy” (ang. *cooperative compliance*). Ze względu na przejrzystość, nazwa ta została zastąpiona w rozprawie nazwą system nadzoru horyzontalnego.

raport OECD „*Co-operative Compliance: A Framework*”⁴⁸². Komisja Kodyfikacyjna podkreślała znaczenie pewności prawa podatkowego dla zachowania zgodności podatkowej oraz przytaczała siedem zasad ogólnych dla budowy takiego systemu proponowanych przez OECD. Przystąpienie do systemu miało być dobrowolne, a jego warunkiem miała być implementacja przez podatnika wewnętrznych procedur rozliczeń podatkowych (nazywanych „ładem podatkowym”), których skuteczność byłaby potwierdzona zewnętrznym audytem. Adresatem systemu miały być podmioty strategiczne dla budżetu państwa⁴⁸³. Nowa ordynacja podatkowa miała zawierać jedynie podstawową regulację programu (w tym wzór porozumienia pomiędzy podatnikiem a organem skarbowym). Implementacja systemu miała zostać poprzedzona programem pilotażowym⁴⁸⁴.

Co istotne Założenia przewidywały wprowadzenie także innych niewładczych form działania organów podatkowych, podkreślając znaczenie konsensualnego załatwiania spraw dla efektywności działania organów skarbowych oraz poczucie sprawiedliwości proceduralnej wśród podatników⁴⁸⁵. W tym zakresie warto wymienić propozycje implementacji procedury konsultacyjnej, procedury mediacyjnej oraz umożliwienie zawierania porozumień pomiędzy podatnikami, a organami skarbowymi. Procedura konsultacyjna miała umożliwić dokonanie uzgodnień dotyczących przeszłych lub przyszłych rozliczeń podatkowych. W wyniku konsultacji organ skarbowy wydawałby decyzję wiążącą zarówno dla podatnika jak i organu⁴⁸⁶. W odróżnieniu od procedury wydawania interpretacji indywidualnej, w ramach procedury konsultacyjnej prowadzone miało być postępowanie dowodowe, strony miały być uprawnione do dokonywania uzgodnień, a wynik konsultacji miał mieć charakter władczy (decyzja)⁴⁸⁷. Procedura

⁴⁸² OECD, 2013, *op. cit.*, str. 1-110.

⁴⁸³ Komisja Kodyfikacyjna wskazywała, że są one w stanie zapewnić należyte funkcjonowanie wewnętrznych mechanizmów kontrolnych; ich kontrola przez organy podatkowe tradycyjnymi metodami jest trudna i wymaga zaangażowania znaczących zasobów; udział w programie wiąże się ze zobowiązaniem do nieuciekania się do technik agresywnego planowania podatkowego, a na korzystanie z tych technik podatnicy należący do tej kategorii są szczególnie podatni.

⁴⁸⁴ Przy czym program pilotażowy miał zostać przeprowadzony przed sformalizowaniem mechanizmów prawnych w ramach ustawy, co miało pozwolić na uwzględnienie w jej treści doświadczeń organów skarbowych z takiego programu.

⁴⁸⁵ Komisja Kodyfikacyjna, 2015, *op. cit.*, str. 32-48.

⁴⁸⁶ Procedura konsultacyjna miała być wzorowana na istniejącej procedurze w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej, uregulowane w Dziale IIa Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych.

⁴⁸⁷ Komisja Kodyfikacyjna podkreślała, że implementacja procedury konsultacyjnej „będzie stanowiła odpowiedź na zgłaszane od lat postulaty udzielenia podatnikom legitymacji procesowej do wnoszenia o przeprowadzenie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej: umożliwienia weryfikacji prawidłowości samoobliczenia na wniosek”, *Ibidem*, str. 43.

mediacyjna miała dotyczyć sytuacji, w których pomiędzy podatnikiem a organem skarbowym zaistniał spór niedający się usunąć w ramach procedury konsultacyjnej. Wszczęcie tej procedury mogłoby następować na wniosek jednej ze stron i za zgodą drugiej. Mediator byłby wybierany z listy mediatorów prowadzonej przez Ministra Finansów, a całość procedury byłaby objęta poufnością. Procedura mediacyjna kończyłaby się analogicznie do procedury konsultacyjnej protokołem uzgodnień i decyzją. Porozumienia między podatnikiem a organem podatkowym miały stanowić kolejną możliwość konsensualnego rozstrzygnięcia sporów. Katalog spraw, w zakresie których organ podatkowy byłby uprawniony do zawarcia porozumienia, byłby otwarty i obejmowałby w szczególności wątpliwości związane z ustaleniem stanu faktycznego, określenie wartości transakcji czy zasadność zastosowania ulg w spłacie podatków. Porozumienie miało być zawierane w formie decyzji wydanej na podstawie protokołu z uzgodnień między podatnikiem, a organem skarbowym⁴⁸⁸.

Trzy opisane niewładcze formy działania organów skarbowych byłyby dostępne dla wszystkich podatników. Mogłyby się w pewnym zakresie wydawać się konkurencyjne dla systemu nadzoru horyzontalnego. Należy jednak podkreślić, że system nadzoru horyzontalnego proponowany przez Komisję Kodyfikacyjną nie przewidywał istnienia mających moc wiążącą porozumień zawieranych przez jego uczestników z organami skarbowymi. Pewność podatkowa miała być uzyskiwana w drodze bieżących, nieformalnych konsultacji. Na podstawie Założeń, komisja Kodyfikacyjna przygotowała projekt ustawy – Ordynacja Podatkowa z dnia 6 października 2017r.⁴⁸⁹ (dalej „Projekt Nowej Ordynacji”). Zasady funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego (nazywanego umową o współdziałanie) zostały uregulowane w art. 578-582 projektu⁴⁹⁰.

Istotne cechy proponowanego projektu obejmowały:

⁴⁸⁸ Komisja Kodyfikacyjna słusznie wskazywała, że „Sprawy podatkowe długo i niesłusznie uchodziły za ze swej natury zasadniczo „nienegocjacyjne” – takie, że niedopuszczalne jest ich rozstrzygnięcie w drodze konsensusu między organem podatkowym a stroną sporu. Tymczasem przestrzeń negocjacyjna (przestrzeń rozmowy i uzgodnień) między podatnikiem a organem podatkowym otwiera się nie tylko w sprawach rozstrzyganych w warunkach tzw. uznania administracyjnego (np. w sprawach ulg w spłacie podatku). Komisja Kodyfikacyjna, 2015, *op. cit.*, str. 45.

⁴⁸⁹ Komisja Kodyfikacyjna, *Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.*, Komisja Kodyfikacyjna, 2017.

⁴⁹⁰ Wspomniana wyżej procedura konsultacyjna została uregulowana w art. 534 – 544, natomiast procedura mediacyjna w art. 375 – 384 Komisja Kodyfikacyjna, *Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.* Komisja Kodyfikacyjna, 2017.

- ograniczenie systemu nadzoru horyzontalnego do podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym⁴⁹¹, mogących dołączyć do systemu na wniosek lub na zaproszenie ze strony organu skarbowego,
- oparcie udziału w systemie o umowę o współdziałanie podpisywaną na czas określony, umowa mogła być wypowiedziana przez każdą ze stron z 6 miesięcznym okresem wypowiedzenia,
- zobowiązanie podatnika do posiadania ram nadzoru podatkowego, ujawniania wszystkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności, zgłaszania bez wezwania potencjalnie spornych zagadnień podatkowych oraz informowania o planowanych i zrealizowanych operacjach prowadzących do uzyskania korzyści podatkowej,
- zobowiązanie organu skarbowego do dostosowania formy i częstotliwości kontroli podatkowej do skuteczności ram nadzoru podatkowego oraz udzielania bez zwłoki konsultacji i wyrażania stanowiska co do wskazanych przez podatnika istotnych zagadnień podatkowych.

Analizowana regulacja jest ogólna i pozostawia większość precyzyjnych ustaleń co do charakteru relacji w ramach systemu nadzoru horyzontalnego do dyskrecjonalnej decyzji organu skarbowego. Propozycja nie przewiduje żadnych dodatkowych procedur w komunikacji organu z podatnikiem, nakłada jedynie obowiązek prowadzenia tej komunikacji w sposób ciągły i oparty na zaufaniu⁴⁹². Korzyściami dla podatnika z przystąpienia do systemu miała być ograniczona liczba i uciążliwość kontroli skarbowej oraz możliwość bezpośredniego dostępu do urzędników skarbowych.

Oceniając propozycję Komisji Kodyfikacyjnej należy zauważyć, że proponowała ona implementację systemu opartą o model holenderski. Ogólne zasady systemu byłyby zdefiniowane w krótkiej i nienegocjowanej umowie o współdziałanie, natomiast przebieg realizacji umowy miał być zindywidualizowany i oparty o decyzje organu skarbowego (w szczególności w zakresie implementacji ram nadzoru podatkowego). Komisja Kodyfikacyjna proponowała ewaluację efektów implementacji systemu nadzoru horyzontalnego po trzech latach, w obszarze wykorzystania umowy o współdziałanie,

⁴⁹¹ Miałyby to być podmioty które w ostatnim roku podatkowym przed zawarciem umowy o współdziałanie osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 100 mln euro ustalony na podstawie sprawozdania finansowego. *Ibidem*.

⁴⁹² Szerzej zob. Komisja Kodyfikacyjna, 2017, *op. cit.*

stopnia zainteresowania podmiotów strategicznych i rezultatów jej wykorzystania dla budżetu państwa i uczestników⁴⁹³. Warto zauważyć, że Komisja Kodyfikacyjna przygotowywała propozycję implementacji systemu nadzoru horyzontalnego ze świadomością dorobku naukowego w tym zakresie (szczególnie modelu równi pochyłej *Kirchlera* oraz piramidy regulacyjnej *Braithwaite'a*⁴⁹⁴).

Projekt Nowej Ordynacji został następnie przekazany do dalszych prac Rady Ministrów⁴⁹⁵. Komisja Kodyfikacyjna zakończyła swoje prace w dniu 10 listopada 2019 r.⁴⁹⁶.

3.5.2. Nowa Ordynacja Podatkowa – prace legislacyjne

W toku prac legislacyjnych wprowadzono do propozycji implementacji systemu nadzoru horyzontalnego pewne modyfikacje. Podmiotem zawierającym umowę o współdziałanie stał się Szef Krajowej Administracji Skarbowej, a lista podpisanych umów miała stać się publiczna. Wprowadzono też warunek dla zawarcia umowy o współdziałanie – przeprowadzenie audytu procedur kontroli wewnętrznej, procedur przepływu informacji i dokumentacji oraz procedur przestrzegania prawa podatkowego (dalej „audyt procedur”) oraz audytu poprawności rozliczeń podatkowych podatnika za okres co najmniej jednego roku (dalej „audyt podatkowy”). Szczegółowe wytyczne dla tych audytów mogły być określone przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Wprowadzono także uprawnienie dla Ministra Finansów do określenia szczegółowych zasad współdziałania organu skarbowego z podatnikiem w ramach systemu nadzoru horyzontalnego⁴⁹⁷. Projekt został skierowany do uzgodnień, które w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego przyniosły szereg uwag dotyczących konieczności obligatoryjnego określenia przez Ministra Finansów warunków audytu procedur i audytu podatkowego⁴⁹⁸. Uwagi te zostały uwzględnione.

⁴⁹³ Komisja Kodyfikacyjna, 2017, *op. cit.*.

⁴⁹⁴ Etel L., 2015, *op. cit.*, str. 57.

⁴⁹⁵ Pod numerem z wykazu UD409.

⁴⁹⁶ Komisja Kodyfikacyjna, *Komunikaty Ministra Finansów*, 2019, <https://www.gov.pl/web/finanse/komunikaty-kkopp>, (dostęp 24.12.2020).

⁴⁹⁷ Komisja Kodyfikacyjna, *Projekt uzasadnienia projektu ustawy Ordynacja podatkowa*, Komisja Kodyfikacyjna, 2017, str. 465-471.

⁴⁹⁸ Były to uwagi zgłoszone przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów oraz Sekretarza Kolegium do spraw Służb Specjalnych. Wcześniej art. 592 pkt 2 przewidywał jedynie możliwość wydania rozporządzenia regulującego ten zakres. Odrzucone zostały natomiast uwagi Rządowego Centrum Legislacji co do zdefiniowania zasad audytu procedur i audytu podatkowego w ustawie. Minister Finansów, *Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa, wersja do uzgodnień, UD409, 2019*. Minister Przedsiębiorczości i Technologii sugerował także w toku uzgodnień objęcie systemem także małych i średnich podmiotów, jednak sugestia ta została odrzucona.

Kolejnym etapem prac legislacyjnych nad Projektem Nowej Ordynacji Podatkowej były konsultacje publiczne. W toku tych konsultacji zgłoszono wiele uwag dotyczących implementacji systemu nadzoru horyzontalnego⁴⁹⁹. Najistotniejszą z nich wydaje się uwaga Związku Przedsiębiorców i Pracodawców, który wskazuje, że cele podatnika mogą często różnić się od celu organów skarbowych. Pierwszy z nich będzie bowiem dążył do zmniejszenia ciężaru podatkowego, a drugi do obciążenia podatnika jak najwyższym podatkiem. W takich warunkach trudno o współdziałanie tych dwóch podmiotów⁵⁰⁰. Należy zauważyć, że takie zdefiniowanie celów organów podatkowych i podatników wydaje się zbyt uproszczone. Budzi także wątpliwości w świetle dorobku naukowego wskazującego na związek celów podatnika z moralnością podatkową (ang. *tax morale*)⁵⁰¹ i potrzebą zapewnienia pewności podatkowej (ang. *tax certainty*)⁵⁰². Jest to jednak ważny głos prezentujący sceptyczne nastawienie przedsiębiorców do organów skarbowych, który powinien zostać poważnie rozważony przez ustawodawcę w toku implementacji systemu nadzoru horyzontalnego⁵⁰³. Ważna wydaje się także uwaga Federacji Przedsiębiorców Polskich wskazująca na bardzo daleko idącą nieostrość zapisów związanych z implementacją systemu nadzoru horyzontalnego. Uwaga wskazuje na takie pojęcia jak „lojalne informowanie” czy „wszelkie istotne informacje” i sugeruje, że mogą one budzić liczne wątpliwości interpretacyjne⁵⁰⁴. Ponownie, doświadczenia krajów OECD z systemami nadzoru horyzontalnego wskazują na potrzebę dopuszczenia swobody decyzji podatnika i organu skarbowego w ramach nadzoru horyzontalnego⁵⁰⁵.

⁴⁹⁹ Krajowa Izba Doradców Podatkowych zwracała między innymi uwagę, że „przykładem nadmiernego rozpisania się kodyfikatorów jest wprowadzenie przepisów regulujących umowę o współdziałaniu, która z uwagi na brak atrakcyjnych korzyści dla obu stron, prawdopodobnie pozostanie instytucją martwą”. Odpowiedź Ministra Finansów: „Umowa o współdziałanie niesie z sobą istotne korzyści dla podmiotów strategicznych. To, czy będzie ona „instytucją martwą”, zależy w głównej mierze nie od kształtu regulujących ją przepisów (które są ramowe), lecz od praktyki jej stosowania”; Istotne są również wyjaśnienia Ministerstwa Finansów w zakresie obejmowania przez system nadzoru horyzontalnego także obowiązków płatnika oraz ewentualnej możliwości przystąpienia do systemu podatkowej grupy kapitałowej. Minister Finansów, *Raport z konsultacji publicznych projektu nowej Ordynacji Podatkowej*, 2019.

⁵⁰⁰ Szerzej zob. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Stanowisko Związku Przedsiębiorców i Pracodawców w sprawie projektu ustawy Ordynacja podatkowa*, Minister Finansów, 2019.

⁵⁰¹ Szerzej zob. Alm J. Kirchler E., *op. cit.*, str. 32.

⁵⁰² IMF i OECD, *op. cit.*, 2017, str. 23.

⁵⁰³ Odpowiedź Ministra Finansów na tę uwagę brzmiała: „(...) Podstawowy cel podatnika i organu podatkowego jest (powinien być) zbieżny: doprowadzenie do tego, iż podatek zostanie zapłacony zgodnie z prawem”. Minister Finansów, *Raport z konsultacji publicznych projektu nowej Ordynacji Podatkowej*, 2019.

⁵⁰⁴ Federacja Przedsiębiorców Polskich, *Stanowisko Federacji Przedsiębiorców Polskich do projektu Ustawy Ordynacja podatkowa*. Ministerstwo Finansów, 2019.

⁵⁰⁵ System nadzoru horyzontalnego jest systemem opartym o zaufanie i efektywną komunikację. Nadmierne regulowanie zasad funkcjonowania relacji podatnika i organu skarbowego w ramach tej relacji będzie ograniczać jej użyteczność i skuteczność. Jednocześnie niewłaściwe korzystanie z systemu przez

Przedmiotowa uwaga powinna jednak być ważną wskazówką co do nastawienia podatników do nowej regulacji⁵⁰⁶. Pośród istotnych zmian wprowadzonych do projektu na etapie konsultacji publicznych należy wymienić zmianę zakresu podmiotowego systemu nadzoru horyzontalnego (z podmiotów o istotnym znaczeniu gospodarczym, na podatników, u których wartość przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro). Równoległe z fazą konsultacji publicznych trwała faza opiniowania projektu przez organy administracyjne. Nie zgłoszono jednak istotnych uwag do systemu nadzoru horyzontalnego. Projekt Nowej Ordynacji Podatkowej został przyjęty przez Stały Komitet Rady Ministrów 1 lipca 2019 roku i przekazany do dalszych prac w Sejmie⁵⁰⁷. Co istotne w stosunku pierwotnej wersji projektu, wersja przekazana do Sejmu została rozszerzona o regulacje dotyczące zawierania z podatnikiem porozumień w ramach systemu nadzoru horyzontalnego.

Projekt Nowej Ordynacji Podatkowej zawiera także pozostałe, przewidziane przez Założenia niewładcze formy działania organów skarbowych, tj. procedurę konsultacyjną, procedurę mediacyjną, możliwość zawarcia porozumienia z podatnikiem. Dodatkowo w art. 17 Projektu Nowej Ordynacji Podatkowej pojawił się wymóg współdziałania podatnika z organami skarbowymi w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego⁵⁰⁸.

podatnika nie powinno się wiązać z żadnymi sankcjami (poza wyłączeniem z możliwości korzystania z systemu). W efekcie nawet konflikt co do interpretacji nieprecyzyjnych zapisów nie będzie prowadził do negatywnych konsekwencji dla podatnika.

⁵⁰⁶ Odpowiedź organu na tą uwagę brzmiała: „Jak się wydaje, krytykowane pojęcia powinny być powszechnie zrozumiałe. Obowiązek lojalnego informowania organu podatkowego (art. 576) oznacza obowiązek uczciwego i rzetelnego informowania organu”.

⁵⁰⁷ Projekt uzyskał numer druku 3517 i 3 lipca został skierowany do prac w Komisji Finansów Publicznych.

⁵⁰⁸ Zasada współdziałania zmusza zarówno organ podatkowy, jak i podatnika, do ścisłej współpracy. Jak wskazuje projektodawca, podatnik będzie zobowiązany do dostarczenia dowodów i przedstawienia faktów w sposób kompletny i zgodny z prawem. Zasada ta była jednak krytykowana w toku konsultacji publicznych przez Business Center Club: „W postępowaniu podatkowym obowiązuje i nadal będzie obowiązywać zasada prawdy obiektywnej. Oznacza to, że niezależnie od działań strony organ podatkowy powinien ustalić, jaki jest stan faktyczny. Strona może uczestniczyć w postępowaniu wyjaśniającym, ale nie jest to jej obowiązek. Nie można zatem wyciągać negatywnych konsekwencji z bierności podmiotu zobowiązanego. To organ podatkowy obowiązany jest do sumiennego wykonywania nałożonego na niego zadań publicznych. (...). Dodatkowo zasada ta stoi w sprzeczności z projektowanymi zasadami orzekania na korzyść podatnika co do ustalania stanu faktycznego. Wynika z powołanej zasady, że dopiero zasada *in dubio pro reo* będzie mogła być stosowana tylko wtedy, gdy strona przedstawi wszystkie dowody i informacje posiadane przez nią, a mimo to organ podatkowy nie będzie mógł ustalić stanu faktycznego”. Business Centre Club. *Uwagi do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa*. Minister Finansów, 2019.

Po przekazaniu Projektu Nowej Ordynacji Podatkowej do Sejmu, w związku z brakiem zakończenia prac legislacyjnych przed zakończeniem kadencji sejmu VIII kadencji⁵⁰⁹, nie było możliwe procedowanie go w czasie pozwalającym na wejście w życie mechanizmów systemu nadzoru horyzontalnego w roku 2020⁵¹⁰. Przepisy dotyczące systemu nadzoru horyzontalnego (i tylko te przepisy) zostały przeniesione z Projektu Nowej Ordynacji Podatkowej i włączone do projektu ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (numer z wykazu UC153)⁵¹¹. Jednocześnie przepisy dotyczące systemu nadzoru horyzontalnego mogą być dalej procedowane w ramach Projektu Nowej Ordynacji Podatkowej.

Projekt ustawy o rozstrzygnięciu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych został przyjęty przez Radę Ministrów 6 września 2019 r. i przekazana do dalszych prac legislacyjnych w sejmie⁵¹². Sejm uchwalił ustawę 16 października 2019 r., następnie została ona przekazana do Senatu (który nie wniósł poprawek) oraz do podpisu przez prezydenta. Ustawa została podpisana 5 listopada 2019 r. i wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2020 r.

Należy zauważyć, że w toku procesu legislacyjnego ustawodawca istotnie zmodyfikował kształt systemu nadzoru horyzontalnego, odchodząc przede wszystkim od postulatu jego maksymalnego odformalizowania i oparcia na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym. Zrezygnowano także z ograniczenia regulacji ustawowych do jedynie najważniejszych przepisów, wprowadzając szeroką kodyfikację zasad i procedur – w tym formalną procedurę zawierania porozumień podatkowych z organem skarbowym. Wzmocniono także rolę Ministra Finansów w zakresie ustalania wytycznych dla audytu procedur i audytu podatkowego. W zakresie zdefiniowania relacji podatnika i organu skarbowego zrezygnowano z możliwości bieżącego konsultowania kwestii podatkowych z organami skarbowymi, na rzecz podpisywania porozumień podatkowych. Wszystkie powyższe zmiany stanowią odejście od modelu holenderskiego systemu nadzoru horyzontalnego, w kierunku rozwiązania o charakterze autorskim. Podsumowując, po

⁵⁰⁹ W wyniku zakończenia kadencji sejmu, zgodnie z zasadą dyskontynuacji, prace nad ustawą zostały przerwane.

⁵¹⁰ Szereg uwag do Projektu zostało zgłoszonych także przez Biuro Legislacyjne Sejmu oraz Komisję Finansów Publicznych.

⁵¹¹ Minister Finansów, *Pismo DCT3.8200.5.2018*, Ministerstwo Finansów, 2019.

⁵¹² Projekt uzyskał numer druku 3788.

zakończeniu procesu legislacyjnego system nadzoru horyzontalnego w Polsce będzie znacznie bardziej sformalizowany i mniej zależny od decyzji urzędników skarbowych niż w pierwotnym projekcie.

Niepokojącym symptomem, jest pojawiające się często w procesie legislacyjnym stanowisko ustawodawcy co do przewidywanych efektów implementacji systemu. Na pytania dotyczące tego tematu Minister Finansów twierdzi, że „*będą one zależne w głównej mierze nie od kształtu regulacji (...) lecz od praktyki jej stosowania*”⁵¹³. Prowadzi to do obawy, że ustawodawca implementuje rozwiązania, co do których nie ma pewności co do ich faktycznego oddziaływania na gospodarkę, podatników i organy podatkowe, a oddziaływanie to miałyby być ocenione na podstawie praktycznego stosowania takich przepisów.

Należy również zauważyć, zduplikowanie przepisów dotyczących implementacji systemu nadzoru horyzontalnego pomiędzy Projektem Nowej Ordynacji Podatkowej a ustawą o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych. Po pierwsze oznacza to, że system ten zacznie funkcjonować w oderwaniu od innych planowanych zmian, w tym w szczególności implementacji pozostałych nie władczych form działania organów skarbowych. Po drugie, jeżeli sejm IX kadencji postanowi procedować Projekt Nowej Ordynacji Podatkowej, można się spodziewać zmian w systemie nadzoru horyzontalnego od 2021 roku.

3.5.3. System nadzoru horyzontalnego w Polsce – kształt rozwiązania

System nadzoru horyzontalnego w Polsce jest uregulowany w rozdziale IIB Ordynacji Podatkowej. Formą funkcjonowania systemu jest umowa o współdziałanie podpisywana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej „KAS”) z podatnikiem, na jego wniosek⁵¹⁴. Podatnikiem, który może przystąpić do systemu jest podmiot, u którego wartość przychodu do opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość w złotych 50 000 000 euro. Umowa taka będzie podpisywana na czas nieokreślony i zobowiązuje podatnika do:

⁵¹³ Tak między innymi w Minister Finansów, *Procedura Uzgodnień dla dokumentu UD409*, Ministerstwo Finansów, 2019.

⁵¹⁴ Szef KAS ma jednak prawo odmówić podpisania umowy o współdziałaniu.

- dobrowolnego i prawidłowego wykonywania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego,
- posiadania skutecznego i adekwatnego zbioru zidentyfikowanych i opisanych procesów oraz procedur dotyczących zarządzania wykonywaniem obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie (ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego),
- zgłaszania Szefowi KAS, bez wezwania, istotnych zagadnień podatkowych, które rozsądnie oceniając, mogą stać się źródłem sporu między podatnikiem a organem podatkowym,
- niezwłocznego przekazywania Szefowi KAS, bez wezwania, istotnych informacji mogących mieć wpływ na uzyskanie korzyści podatkowej przez podatnika.

Informacje powyższe mają być przekazywane Szefowi KAS zgodnie z określonymi w umowie o współdziałanie progami istotności. Umowa o współdziałanie zobowiązuje również Szefa KAS do dostosowania formy i częstotliwości działań weryfikujących poprawność wykonywania przez podatnika obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego do aktualnego poziomu skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego i dotychczasowej współpracy z organami podatkowymi. Szef KAS po podpisaniu umowy staje się też podmiotem odpowiedzialnym za przeprowadzanie kontroli celno-skarbowej podatnika oraz wyrażenie zgody na ewentualnego podjęcie przez inne organy KAS czynności sprawdzających lub wystąpienie do podatnika z żądaniem przedstawienia dokumentów dotyczących kontrolowanego kontrahenta⁵¹⁵.

Warunkiem przystąpienia podatnika do systemu nadzoru horyzontalnego jest uzyskanie pozytywnej opinii za audytu wstępnego. Obejmuje on przeprowadzane przez Szefa KAS badania prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych⁵¹⁶ oraz skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego u podatnika. Audyt wstępny może się zakończyć opinią pozytywną, opinią negatywną lub zaleceniami co do usunięcia stwierdzonych w czasie audytu nieprawidłowości. W trzecim przypadku podatnik może

⁵¹⁵ Na podstawie odpowiednio art. 274c Ordynacji Podatkowej oraz art. 79 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

⁵¹⁶ Ten element audytu polega na ocenie ryzyka oraz badaniu dokumentacji związanej ze zidentyfikowanymi ryzykami oraz obejmuje 2 lata podatkowe poprzedzające rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy o współdziałanie, oraz okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem, do dnia zakończenia tego audytu.

w terminie uzgodnionym z organem zastosować się do wskazanych zaleceń i ostatecznie uzyskać opinię pozytywną. Co istotne o przeprowadzeniu audytu wstępnego i jego zakresie decyduje Szef KAS, biorąc pod uwagę ocenę ryzyka podatkowego zidentyfikowanego u podatnika wnioskującego o zawarcie umowy o współdziałanie. Dodatkowo Szef KAS w trakcie obowiązywania umowy o współdziałanie prowadzi w sposób ciągły audyt monitorujący. Trzecim rodzajem obowiązkowego audytu funkcji podatkowej jest audyt wykonywany przez niezależnego audytora podatkowego na zlecenie podatnika (audyt ten pokrywa się co do zakresu z audytem wstępnym).

Podatnik, który podpisze umowę o współdziałaniu będzie uprawniony do zawarcia z Szefem KAS pisemnego porozumienia podatkowego (dalej „Porozumienie”) w sprawie:

- interpretacji przepisów prawa podatkowego,
- ustalania cen transferowych,
- braku zasadności zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji Podatkowej (unikanie opodatkowania),
- wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych,
- innej, niezbędnej dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie.

Z możliwości zawarcia Porozumienia wyłączone są sprawy, w zakresie których toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa lub postępowanie przed sądem administracyjnym, a także sprawy które zostały wcześniej rozstrzygnięte co do istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. Do Porozumień stosują się wybrane przepisy dotyczące analogicznych procedur stosowanych poza systemem nadzoru horyzontalnego. Dla Porozumień w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego jest to art. 14c § 1⁵¹⁷. Dla porozumień w sprawie ustalenia cen transferowych są to przepisy w zakresie zawierania uprzednich porozumień cenowych, przy czym opłata za wydanie Porozumienia wynosi 50% opłaty przewidzianej za wydanie (odnowienie) uprzedniego porozumienia cenowego. Dla Porozumień w sprawie braku zasadności zastosowania art. 119a § 1 Ordynacji

⁵¹⁷ Jest to wymóg zawarcia w Porozumieniu wyczerpującego opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz oceny stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

Podatkowej stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące wydania opinii zabezpieczającej, przy czym opłata za wydanie Porozumienia wynosi 50% opłaty przewidzianej za wydanie opinii zabezpieczającej.

Zarówno podatnik, jak i Szef KAS mają prawo wypowiedzieć umowę o współdziałaniu. Podatnik może to zrobić w dowolnych okolicznościach, natomiast szef KAS w przypadku naruszenia przez podatnika postanowień tej umowy lub poważnego lub powtarzającego się naruszenia przez podatnika przepisów prawa podatkowego. Rozwiązanie umowy następuje z dniem złożenia drugiej stronie pisemnego wypowiedzenia (chyba że wypowiedzenie wskazuje późniejszy termin). Jeżeli rozwiązanie umowy następuje z winy podatnika (poważnego i powtarzającego się naruszenia przepisów prawa podatkowego), nie może on złożyć wniosku o zawarcie nowej umowy o współdziałanie przez kolejne dwa lata. Również Porozumienia mogą być wypowiedziane zarówno przez podatnika jak i organ skarbowy. Podatnik może wypowiedzieć Porozumienie w dowolnych okolicznościach, natomiast Szef KAS może to zrobić, jeśli:

- wyjdą na jaw istotne dla sprawy, w jakiej zawarto porozumienie, nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, istniejące w dniu zawarcia tego porozumienia, nieznanne Szefowi KAS,
- lub
- stwierdzi, że porozumienie jest nieprawidłowe w świetle w szczególności orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego lub interpretacji ogólnych.

Porozumienia mogą zostać też wypowiedziane w przypadku rozwiązania umowy o współdziałanie. Data rozwiązania Porozumienia jest zależna od powodu tego wypowiedzenia. Jeśli następuje ono w wyniku wypowiedzenia porozumienia przez podatnika datą rozwiązania jest dzień złożenia wypowiedzenia w formie pisemnej Szefowi KAS, chyba że podatnik wskaże inny, wcześniejszy dzień. W przypadku wypowiedzenia Porozumienia przez Szefa KAS jest to dzień złożenia wypowiedzenia w formie pisemnej podatnikowi, za wyjątkiem sytuacji gdy wypowiedzenie wynika z ujawnienia nowych okoliczności faktycznych lub dowodów (wtedy wypowiedzenie wywołuje skutki prawne od dnia zawarcia takiego Porozumienia). W przypadku

wypowiedzenia Porozumienia w związku z wypowiedzeniem umowy o współdziałanie, rozwiązanie Porozumienia następuje z dniem rozwiązania tej umowy.

Wśród dodatkowych korzyści uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego należy wymienić:

- traktowanie uczestnictwa w systemie jako przesłanki działania w dobrej wierze,
- brak obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych (MDR) innych niż schematy transgraniczne⁵¹⁸,
- preferencje w zakresie naliczania odsetek za zwłokę w przypadku dobrowolnego skorygowania nieprawidłowości (50% stawki odsetek w przypadku nieprawidłowości zidentyfikowanych w ramach audytu wstępnego oraz brak naliczania odsetek w przypadku w przypadku nieprawidłowości powstałych w czasie obowiązywania umowy o współdziałanie).

W zakresie struktury organizacyjnej KAS w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego nowe przepisy przewidują jedynie powołanie wyodrębnionej komórki KAS do przeprowadzania audytów wstępnych i monitorujących, przy czym zadania te mogą być także wykonywane z upoważnienia Szefa KAS przez pracowników i funkcjonariuszy jednostek Krajowej Administracji Skarbowej⁵¹⁹.

Dane przekazane organom podatkowym w ramach umowy o współdziałanie podlegają ochronie tajemnicą skarbową. Dodatkowo dane zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa są zastrzeżone do użytku wyłącznie przez pracowników bezpośrednio zaangażowanych w nadzór i realizację zadań związanych z zawarciem i realizacją umowy o współdziałaniu⁵²⁰. Dokumenty uznane przez Szefa KAS za zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa są niszczone w przypadku rozwiązania umowy o współdziałanie lub jeśli umowa nie zostanie zawarta.

⁵¹⁸ Przy czym należy zauważyć, że podatnik przystępując do systemu nadzoru horyzontalnego zgadza się dobrowolnie ujawniać organowi podatkowemu wszelkie informacje mogące mieć wpływ na uzyskanie korzyści podatkowej. Zniesienie dla takiego podatnika obowiązku raportowania MDR jest więc wyłącznie zniesieniem zdublowanego obowiązku przekazywania takich danych.

⁵¹⁹ Pracownicy i funkcjonariusze wykonujący czynności w zakresie audytu podatkowego nie mogą uczestniczyć w przeprowadzaniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz w postępowaniu podatkowym wobec podatnika objętego tym audytem przez okres 3 lat od dnia jego zakończenia.

⁵²⁰ Dane te mogą jednak zostać przekazane innym podmiotom za zgodą podatnika.

Wśród pozostałych istotnych mechanizmów Ordynacji Podatkowej regulujących system nadzoru horyzontalnego należy wymienić prowadzenie przez Szefa KAS jawnej ewidencji podatników, z którymi zawarto umowę o współdziałanie.

Na koniec należy zauważyć, że zgodnie Art. 122. Ustawy o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych, Szef KAS może, w ciągu pierwszych trzech lat obowiązywania systemu nadzoru horyzontalnego, ograniczyć liczbę podmiotów uczestniczących w systemie do dwudziestu⁵²¹.

⁵²¹ Jeżeli okaże się to niezbędne do zapewnienia sprawnego i terminowego wykonywania zadań KAS. Przy wyborze tych podmiotów Szef KAS może uwzględnić gospodarcze i społeczne znaczenie tych podmiotów oraz zróżnicowanie tych podmiotów pod względem prowadzonej działalności gospodarczej, a także może kolejność wpływu wniosków.

4. Przyczyny zmiany paradygmatu w relacji organów skarbowych i podatników w ujęciu ekonomicznej analizy prawa

Analiza prawno-porównawcza zgodna z metodą *Kamba* i *Infantiego* pozwoliła na zidentyfikowanie cech charakterystycznych uogólnionego modelu systemu nadzoru horyzontalnego. Wnioski wysunięte z tej analizy wskazują, że model ten jest zgodny z koncepcją rozwoju systemów prawa *Selznicka* i *Noneta*, a system nadzoru horyzontalnego może być traktowany jako mechanizm prawa responsywnego. Właściwe dla częściowego wyjaśnienia zaobserwowanej zmiany paradygmatu wydają się przybliżone wcześniej koncepcje *Braithwaite'a* i *Kirchlera* skupiające się na psychologicznych i socjologicznych przesłankach do budowy relacji opartych na zaufaniu. Koncepcje te wyjaśniają w dużym stopniu źródło efektywności regulacji responsywnych, ale nie pozwalają na zidentyfikowanie bezpośrednich przyczyn zmiany w relacjach organów skarbowych i podatników. Przyczyn tych należy zdaniem autora rozprawy poszukiwać w przesłankach identyfikowanych przez ekonomiczną analizę prawa, a konkretnie rosnących kosztach transakcyjnych utrzymywania mechanizmów nadzorczych i konfrontacyjnych w obszarze podatkowym. W efekcie, zgodnie z twierdzeniem *Coases'a* uczestnicy rynku (w tym wypadku organy skarbowe i podatnicy) będą poszukiwać rozwiązań o niższych kosztach transakcyjnych, zwracając się w kierunku mechanizmów opartych o współpracę i zaufanie.

4.1. Analiza porównawcza kosztów transakcyjnych w rozwiązaniu podatkowym opartym o nowy paradygmat

Celem niniejszej rozprawy doktorskiej jest potwierdzenie, że rozwiązania podatkowe stworzone w oparciu o nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami pozwalają na obniżenie wysokich kosztów transakcyjnych tradycyjnego, konfrontacyjnego modelu tej relacji. Potwierdzenie takie nie wymaga oszacowania faktycznych kosztów transakcyjnych w rozumieniu *Coase'a*. Kluczowe jest jednak dokonanie zgodnego z postulatami *Williamsona* oszacowania komparatystycznego, wskazującego na wpływ zmiany paradygmatu na kierunkową zmianę wysokości kosztów transakcyjnych systemu podatkowego⁵²².

⁵²² W rozprawie przyjęto za *Williamsonem* szerokie rozumienie kosztów transakcyjnych obejmujące całość kosztów administracji publicznej. Pozwala to na zastosowanie dla ich opisu klasyfikacji opracowanej przez *Evansa* oraz wniosków z analizy komparatystycznej *Kamba* i *Infantiego*.

Dokonanie porównania kosztów transakcyjnych wymaga właściwego zidentyfikowania porównywanego rozwiązania podatkowego. Rozwiązaniem prawnym reprezentującym system podatkowy zgodny z nowym paradygmatem jest przeanalizowany szczegółowo w rozdziale trzecim system nadzoru horyzontalnego, a konkretnie jego dwa modele – holenderski i brytyjski (rozwiązanie badane). Porównać go należy z rozwiązaniem podatkowym nakierowanym na analogiczne cele oraz skierowanym do tej samej grupy podatników. System nadzoru horyzontalnego jest skierowany co do zasady do grupy dużych podatników, a jego celem jest zapewnienie zachowania zgodności podatkowej, ze szczególnym uwzględnieniem podatków bezpośrednich. Dlatego właściwym jest porównanie rozwiązania badanego z opodatkowaniem dużych podatników (z wyłączeniem sektora finansowego) podatkiem dochodowym od osób prawnych bez stosowania systemu nadzoru horyzontalnego (rozwiązanie pierwotne)⁵²³. System nadzoru horyzontalnego ma charakter uzupełniający względem innych rozwiązań podatkowych. W szczególności system nadzoru horyzontalnego nie tworzy zobowiązań podatkowych, wspiera jednak proces ich określania przez podatników i organy skarbowe. Oznacza to, że porównaniu będzie podlegał ten sam proces (rozliczenie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych) w wariantcie dotychczasowym oraz ustrukturyzowany zgodnie z nowym paradygmatem relacji podatnika z organem skarbowym⁵²⁴.

Dla określenia kosztów transakcyjnych przyjęto klasyfikację proponowaną przez *Evansa*, czyli podział na koszty efektywności, koszty administracyjne i koszty zachowania zgodności⁵²⁵. Dodatkowo autor rozprawy proponuje podział kosztów transakcyjnych związanych z porównywanymi rozwiązaniami na dwa typy – koszty naturalne oraz koszty niepożądane. Koszty naturalne oznaczają koszty ponoszone przez administrację skarbową oraz podatników w związku z bieżącą realizacją wymagań rozwiązania podatkowego. Są to koszty niezbędne dla realizacji celu stawianego przed rozwiązaniem

⁵²³ Dla uproszczenia procesu analizy, rozwiązanie to będzie analizowane nie względem uogólnionego, abstrakcyjnego procesu opodatkowaniem dużych podatników podatkiem dochodowym od osób prawnych, ale względem faktycznego procesu stosowanego w Polsce.

⁵²⁴ Alternatywnie porównanie mogłoby obejmować porównanie kosztów transakcyjnych między procesem kalkulacji zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych w wariantcie dotychczasowym oraz w wariantcie wynikającym z kształtu systemu nadzoru horyzontalnego wdrażanego w Polsce. Z punktu widzenia analizy wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty transakcyjne większą wartość wydaje się mieć jednak badanie oparte o ogólny model systemów nadzoru horyzontalnego, szczególnie biorąc pod uwagę specyficzność polskiej propozycji w tym zakresie.

⁵²⁵ Evans C., 2008, *op. cit.* str. 452. Poza analizą w ramach modelu pozostają koszty ponoszone przez inne podmioty niż administracja skarbową oraz podatnicy (np. pośrednicy podatkowi czy doradcy podatkowi).

podatkowym oraz koszty inwestycyjne w tym zakresie⁵²⁶. Koszty niepożądane to koszty ponoszone w związku z funkcjonowaniem rozwiązania podatkowego, ale nie przyczyniające się do realizacji jego celu. Obie powyższe kategorie kosztów powinny być traktowane jako koszty transakcyjne. Ich rozróżnienie ma na celu zwiększenie jasności analizy wpływu rozwiązania badanego na zmianę kosztów transakcyjnych. Administracja skarbową, podatnicy i ustawodawca powinni bowiem dążyć do zminimalizowania kosztów sklasyfikowanych jako niepożądane oraz do zmaksymalizowania efektywności ponoszenia kosztów sklasyfikowanych jako naturalne⁵²⁷.

Porównując koszty transakcyjne rozwiązania badanego oraz rozwiązania pierwotnego kluczowe jest także dokonanie analizy w odpowiedniej perspektywie czasowej. Ponieważ procesy podatkowe są co do zasady procesami ciągłymi i cyklicznymi analizę rozwiązań podatkowych powinna zostać przeprowadzona na co najmniej dwuletnim cyklu rozliczeniowym⁵²⁸. Porównanie powinno także obejmować kwestię kosztów wynikających z procesów legislacyjnych związanych z rozwiązaniem podatkowym (dla rozwiązania pierwotnego będą to zmiany w kształcie przepisów, dla rozwiązania badanego proces legislacyjny jego implementacji). Poniżej zaprezentowano zidentyfikowane przez autora rozprawy w oparciu o klasyfikację *Evansa* oraz wyniki analizy porównawczej metodą *Kamba* i *Infantiego* koszty transakcyjne wspólne dla rozwiązania pierwotnego oraz rozwiązania badanego oraz istotne z punktu widzenia porównania obu rozwiązań⁵²⁹.

⁵²⁶ W analizie pominięto korzyści i koszty podnoszone przez podatników z tytułu regulowania zobowiązań podatkowych, które nie wpływają na całościowy rachunek kosztów funkcjonowania systemu podatkowego, a jedynie na przesunięcie pozycji kosztowych/przychodowych pomiędzy podmiotami. Przykładem takich pozycji jest możliwość opóźnienia zapłaty podatku dla uzyskania dodatkowych odsetek z tytułu kapitału lub możliwości odliczenia kosztów zachowania zgodności od dochodu do opodatkowania. W obu przypadkach następuje przesunięcie kosztów od podatników w kierunku sektora publicznego.

⁵²⁷ Oznacza to, że jeżeli w wyniku zwiększenia kosztów naturalnych, korzyści odniesione przez podmiot będą wyższe niż to zwiększenie kosztów, to w skali całej organizacji można mówić o zmniejszeniu kosztów transakcyjnych.

⁵²⁸ Analiza oparta o jeden rok rozliczeniowy pomijałaby koszty wynikające z powtórzenia operacji w roku kolejnym, a tym samym zniwelowany zostałby kluczowy z punktu widzenia kosztów transakcyjnych efekty uczenia się oraz inwestycji. Proces związany z rozliczeniem rocznym w podatku dochodowym składa się z następujących etapów: Gromadzenie informacji podatkowych w trakcie okresu rozliczeniowego, Przygotowanie i złożenie deklaracji podatkowej, Zapłata podatku za okres rozliczeniowy, Weryfikacja i akceptacja zeznania rocznego przez organ skarbowy, Kontrola rozliczeń podatnika za okres rozliczeniowy.

⁵²⁹ Koszty transakcyjne funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie rozwiązania pierwotnego w Polsce zostały zidentyfikowane w oparciu o przedstawione wcześniej badania nad klasyfikacją tych kosztów oraz doświadczenie zawodowe autora rozprawy. Autor niniejszej rozprawy jest certyfikowanym doradcą podatkowym, posiadającym dziesięcioletnie doświadczenie w obszarze rozliczeń podatkowych ze szczególnym uwzględnieniem prowadzenia postępowań podatkowych dla dużych podmiotów.

Tabela 6 Koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem rozwiązania pierwotnego oraz rozwiązania badanego

	Koszty administracyjne (ponoszone przez administrację skarbową)
Koszty naturalne	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty legislacji podatkowej i implementacji zmian rozwiązań podatkowych, – Koszty gromadzenia i aktualizacji wiedzy o podatnikach oraz danych w rejestrach, – Koszty weryfikacji zeznań podatkowych, – Koszty prowadzenia postępowań podatkowych, – Koszty prowadzenia kontroli podatkowych, – Koszty szkoleń pracowników organów skarbowych, – Koszty nadzoru.
Koszty niepożądane	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty egzekucji zobowiązań podatkowych, – Koszty weryfikacji korekt zeznań podatkowych, – Koszty odtwarzania wiedzy o podatnikach.
Koszty zachowania zgodności (ponoszone przez podatników)	
Koszty naturalne	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty gromadzenia i przechowywania dokumentacji podatkowej, – Koszty kalkulacji zobowiązania podatkowego i złożenia zeznania rocznego, – Koszty komunikacji z organami podatkowymi, – Koszty kontroli skarbowej, – Koszty usług obcych (w tym doradztwo podatkowe), – Koszty komunikacji wewnątrz organizacji, – Koszty utrzymania infrastruktury zespołu podatkowego, – Koszty nadzoru, – Koszty poszukiwania informacji o zmianach podatkowych.
Koszty niepożądane	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty zabezpieczenia przed ryzykiem podatkowym,

	<ul style="list-style-type: none"> – Koszty powielających się informacji dla organów skarbowych, – Koszty korygowania rozliczeń podatkowych w wyniku błędów oraz koszty odsetek od zaległości, – Koszty planowania podatkowego, – Koszty przygotowania do kontroli podatkowej, – Koszty niewymierne – brak wykonalności przepisów lub brak akceptacji przepisów.
Koszty efektywności	
Koszty naturalne	<ul style="list-style-type: none"> – Obniżenie zysków podatnika netto, – Ujemny wpływ na przepływy pieniężne.
Koszty niepożądane	<ul style="list-style-type: none"> – Opóźnianie decyzji inwestycyjnych, – Nieefektywne decyzje gospodarcze spowodowane niepewnością co do pozycji podatkowej, – Alokacja dochodów do tak zwanych rajów podatkowych.

Źródło: Opracowanie własne

Podobnie jak w przypadku kosztów transakcyjnych w przedsiębiorstwie, również w obszarze kosztów transakcyjnych systemu podatkowego istnieją problemy w precyzyjnym określaniu ich charakteru i szacowaniu wartości. O ile koszty administracyjne po stronie organów skarbowych i koszty zachowania zgodności są możliwe do relatywnie dokładnej identyfikacji⁵³⁰, o tyle identyfikacja kosztów dostosowania się gospodarki do wprowadzanych zmian w systemie podatkowym jak również koszty efektywności może być obarczone istotnym stopniem niepewności⁵³¹.

4.1.1. Ocena wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty administracyjne (ponoszone przez administrację skarbową)

Klasyczny paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami

W klasycznym modelu relacji organów skarbowych z podatnikami występują koszty legislacji podatkowej. Koszty te zależą od jakości rozwiązań podatkowych, zmian zachodzących w gospodarce oraz przebiegu procesu legislacyjnego. Wprowadzana

⁵³⁰ W oparciu między innymi o mechanizmy księgowo i raportowania zarządczego. Szerzej zob. Plich J. *op. cit.*, str. 291.

⁵³¹ Szerzej zob. Evans C., 2008, *op. cit.*, str. 452 oraz Slemrod, J., Blumenthal, M., *The income tax compliance cost of big business*. Public Finance Review, 24, 1996, str. 411-438.

corocznie w Polsce duża liczba zmian w przepisach podatkowych pozwala zakładać, że koszty transakcyjne procesu legislacyjnego są w tym zakresie istotne. Podstawowymi komponentami tych kosztów są koszty związane z realizacją procedur legislacyjnych, jednak nie należy pominąć w tym obszarze kosztów pozyskiwania informacji o zachowaniach podatników, będących podstawą do wprowadzania zmian w systemie podatkowym⁵³². W modelu uznającym za podstawową metodę komunikacji podejście konfrontacyjne, koszty pozyskania tego typu informacji są wysokie⁵³³.

W zakresie prowadzenia rejestrów podatkowych należy zważyć, że jest to jedno z podstawowych narzędzi kontroli i zapewnienia zgodności podatkowej⁵³⁴. Rejestry stanowią źródło wiedzy o podatniku i pozwalają na ocenę jego rozliczeń względem obiektywnych danych⁵³⁵. Dla zachowania tej funkcji rejestry podatkowe muszą być bieżąco aktualizowane⁵³⁶. Dane do rejestrów są deklarowane przez podatników zgodnie z wytycznymi organów skarbowych (np. poprzez formularze). Ponieważ proces ten dotyczy jednak bardzo dużej liczby podatników, jest on mocno ustrukturyzowany, a ilość i szczegółowość danych pozostaje ograniczona. Taka procedura aktualizacji rejestrów dodatkowo zachęca podatników do minimalnego możliwego ujawnienia danych. W efekcie koszty transakcyjne gromadzenia i aktualizacji danych w rejestrach przez administrację skarbową pozostają wysokie, a jakość gromadzonej informacji ograniczona. Poza kwestią aktualizacji rejestrów podatkowych dane o podatniku są gromadzone w trakcie postępowań i kontroli podatkowych. Również w tym wypadku, ponieważ procesy te mają charakter konfrontacyjny⁵³⁷, koszty transakcyjne pozyskania danych są wysokie.

⁵³² Problem pozyskiwania przez organy skarbowe informacji o zachowaniach podatników i późniejszej internacjonalizacji tej wiedzy w celu wprowadzania zmian w systemie podatkowym jest tematem słabo zbadanym. Wspomniane już prace *Pope'a* w tym zakresie nie znalazły rozwinięcia w dalszych badaniach empirycznych i kwestia ta wydaje się być poruszana wyłącznie incydentalnie jako kwestia towarzysząca innym badaniom nad kosztami funkcjonowania systemu podatkowego, przykładowo zobacz: Gemmell N., *Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance 'Gaps': A Critique and a New Measure*, 2014, str. 277.

⁵³³ Przykładem może być procedura pozyskiwania informacji w postaci obowiązku raportowania schematów podatkowych.

⁵³⁴ Naibei, K. I., *Impact of Electronic Tax Registers on VAT Compliance: A Study of Private Business Firms*, 2011, str. 74

⁵³⁵ Dane te obejmują w szczególności dane rejestracyjne, informacje o prowadzonej działalności (miejsce prowadzenia, rodzaj działalności), informacje finansowe i podatkowe (informacje korporacyjne, przeszłe rozliczenia podatkowe, sprawozdania finansowe, dane osobowe osób odpowiedzialnych za rozliczenia podatnika, dane o prowadzeniu transakcji zagranicznych, itd.).

⁵³⁶ Kommer, V. i Alink, M., 2011, *op. cit.*, str. 200.

⁵³⁷ Brzeziński, B., *op. cit.*, str. 37.

Weryfikacja zeznań podatkowych jest prowadzona punktowo, po ich złożeniu. Proces ten obejmuje weryfikację wewnętrzną zeznania oraz identyfikację zmian względem poprzednich zeznań podatnika. Dla zeznań rocznych proces ten jest prowadzony raz w roku (w przypadku składania korekt zeznani rocznego może występować częściej). Zeznanie podatkowe jest przygotowywane na poziomie zagregowanym i dane szczegółowe w jego zakresie mogą być pozyskane wyłącznie w drodze wszczęcia postępowania lub kontroli podatkowej⁵³⁸. Proces weryfikacji zeznań podatkowych nie jest czasochłonny i nie generuje istotnych kosztów transakcyjnych, jednak nie jest też efektywny – identyfikacja sytuacji wymagających wszczęcia postępowań podatkowych jest uznaniowa i oparta o małą ilość precyzyjnych danych. W efekcie istotne koszty transakcyjne są generowane przez postępowania i kontrole podatkowe. Po pierwsze istnieje ryzyko wytypowania do dalszej weryfikacji zeznania prawidłowego lub zawierającego niewielkie błędy. Po drugie procedura w zakresie postępowań i kontroli skarbowych jest w Rozwiązaniu pierwotnym silnie sformalizowana co dodatkowo podwyższa koszty takich operacji dla administracji skarbowej. Ordynacja podatkowa przewiduje dziesięć zasad ogólnych postępowania podatkowego⁵³⁹, w tym musi być ono zgodne z prawem (zasada praworządności) oraz sprawiedliwe (zasada pogłębiania zaufania do administracji publicznej). Organ administracji powinien wyjaśnić stan faktyczny i załatwić sprawę (zasada prawdy obiektywnej), zapewnić czynny udział stronom i uczestnikom oraz wyjaśniać stronom swoje decyzje (zasada przekonywania), oraz działać sprawnie i szybko (zasada szybkości i prostoty postępowania). Ważną zasadą jest konieczność załatwiania sprawy w formie pisemnej lub elektronicznej (zasada pisemności). Kolejne trzy zasady obejmują możliwość odwołania do urzędu wyższego szczebla (zasada dwuinstancyjności), ostateczność decyzji od których nie można się odwołać (zasada trwałości decyzji ostatecznych) oraz wymaganie, że postępowania powinny być jawne wyłącznie dla stron (zasada ograniczonej jawności). Brak jest badań empirycznych w zakresie efektywności postępowań podatkowych w Polsce jednak doświadczenie praktyczne wskazuje, że są one prowadzone w sposób obciążający zarówno administrację skarbową jak i podatników. Konieczność przestrzegania sformalizowanej, pisemnej procedury oraz ograniczone wykorzystywanie niewładczych form relacji z podatnikiem, podnoszą koszty transakcyjne dla administracji skarbowej i

⁵³⁸ Zob. wzór zeznania CIT-8, wersja 28, <https://www.podatki.gov.pl/cit/formularze-do-druku-cit/> (dostęp: 25.12.2020).

⁵³⁹ Art. 120 - 129 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926

sprawiają, że ich ponoszenie jest mało efektywne. Dwie ostatnie analizowane kategorie administracyjnych kosztów naturalnych – koszty szkoleń i koszty nadzoru są trudne do oszacowania bez szczegółowych badań empirycznych⁵⁴⁰.

W kategorii kosztów niepożądanych najwyższe koszty transakcyjne generuje konieczność odtwarzania wiedzy o podatnikach w przypadku kolejnych postępowań podatkowych. Brak powszechnych procedur w zakresie zarządzania wiedzą sprawia, że w wielu przypadkach musi być ona odtwarzana przez urzędników na podstawie akt lub kolejnych, powielających się zapytań do podatnika. Niepożądane są także koszty weryfikacji korekt zeznań podatkowych. Mają one miejsce w sytuacji, gdy podatnik zidentyfikuje błędy w swoich rozliczeniach i dokona dobrowolnej korekty. Przyjęcie takiej korekty przez organ podatkowy wymaga ponownego przeanalizowania sytuacji podatnika, co może wymagać wszczęcia postępowania podatkowego. Koszty egzekucji zobowiązań podatkowych wiążą się z formalnym postępowaniem egzekucyjnym w przypadku braku zapłaty podatków przez podatnika w ustawowym terminie.

Reasumując procedury podatkowe opracowane w dotychczasowym paradygmacie relacji organów skarbowych i podatników mają na celu umożliwienie powszechnego i ustrukturyzowanego pobierania i weryfikowania danych od podatników. Jest to podejście nastawione na powtarzalność i powszechność tego procesu, generuje jednak istotne koszty transakcyjne dla administracji skarbowej w obszarze współdziałania z podatnikami o bardziej skomplikowanej strukturze organizacyjnej i handlowej.

Nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami

Implementacja systemu nadzoru horyzontalnego wiąże się z jednorazowym wysokim kosztem opracowania legislacji w tym zakresie. Jak wskazano w rozdziale trzecim, system nadzoru horyzontalnego jest rozwiązaniem prawnym, które pozostaje często w sprzeczności z kulturą prawną danego kraju⁵⁴¹. Sprawia to, że właściwe zaprojektowanie przepisów oraz procedur wymaga dodatkowych nakładów. Model brytyjski systemu nadzoru horyzontalnego, ze względu na wyższy stopień sformalizowania⁵⁴² niż model holenderski generuje wyższe koszty transakcyjne. Koszt ten ma jednak charakter jednorazowy. W zakresie pozyskiwania wiedzy o zachowaniu podatników, która jest

⁵⁴⁰ Jak wskazuje Najwyższa Izba Kontroli dominująca liczba urzędów publicznych nie prowadzi ewaluacji prowadzonych szkoleń i nie weryfikuje ich efektów. Szerzej zob. Najwyższa Izba Kontroli, *Organizacja i Finansowanie Szkoleń Dla Pracowników Administracji Publicznej*, NIK, 2016, str. 6.

⁵⁴¹ Por. Hambre, A., *op. cit.*, str. 13

⁵⁴² Zob. rozdział 3.4.2.

podstawą do prawidłowego zaprojektowania rozwiązań podatkowych, system nadzoru horyzontalnego wiąże się z niższymi kosztami transakcyjnymi, ponieważ generuje znacznie większą liczbę precyzyjnych i dobrowolnie przekazywanych informacji w tym zakresie⁵⁴³.

W zakresie prowadzenia rejestrów i gromadzenia danych o podatnikach, w systemach nadzoru horyzontalnego obowiązki informacyjne nadal pozostają po stronie podatników, jednak zmianie ulegają bodźce do ich przekazywania⁵⁴⁴. Ponieważ przekazanie i wyczerpujące wyjaśnienie informacji o działalności przedsiębiorstwa jest warunkiem przystąpienia do korzystnego dla podatnika rozwiązania podatkowego (a nieprawidłowości w tym zakresie są zagrożone sankcją w postaci usunięcia z systemu), będzie on z własnej woli dbał o rzetelność przekazywanych danych⁵⁴⁵. Zobowiązanie to wynika także z umowy o współdziałanie podpisywanej przez podatnika z organem skarbowym. Dodatkowo elementem systemu nadzoru horyzontalnego jest implementacja systemu zarządzania wiedzą, którego zadaniem jest umożliwienie dostępu do raz zebranej wiedzy o podatniku innym urzędnikom skarbowym pracującym z tym podatnikiem⁵⁴⁶. W efekcie koszty transakcyjne w zakresie gromadzenia i aktualizacji wiedzy o podatnikach uczestniczących w systemie nadzoru horyzontalnego oraz danych w rejestrach powinny ulegać istotnemu obniżeniu, zwiększając tym samym efektywność ponoszenia tych kosztów.

Podejście do weryfikacji rozliczeń podatkowych w systemach nadzoru horyzontalnego jest różne w zależności od systemu prawnego, jednak w każdym przypadku generuje dla administracji skarbowej niższe koszty transakcyjne. W przypadku systemów opartych o model brytyjski zeznania skarbowe są weryfikowane jedynie w ograniczonym zakresie, w przypadku systemów opartych o model holenderski, weryfikacja następuje przed złożeniem zeznania, przy aktywnej współpracy z podatnikiem. Podobnie koszty związane z prowadzeniem postępowań oraz kontroli podatkowych powinny ulec obniżeniu ze względu na zmniejszenie częstotliwości tego typu działań, a także aktywniejszy i

⁵⁴³ W szczególności dotyczy to informacji o planach i działaniach podatników w zakresie planowania podatkowego. Nie należy jednak zapominać, że system monitoringu horyzontalnego stanowi kanał komunikacji między administracją skarbową, a podatnikami pozwala on także na efektywniejszą transmisję informacji o potrzebach i oczekiwaniach podatników co do kształtu rozwiązań podatkowych.

⁵⁴⁴ W procesie przystąpienia podatnicy są zobowiązani nie tylko do przekazania danych o swoich rozliczeniach podatkowych, ale także o strategii podatkowej, strukturze organizacyjnej, podziale odpowiedzialności w organizacji, itd. Szerzej zob. rozdział 3.

⁵⁴⁵ Pozostaje to w zgodzie z modelem piramidy egzekwowania prawa *Braithwaite'a*, zob. rozdział 1.3.

⁵⁴⁶ OECD, *op. cit.*, str. 50-57.

dobrowolny udział w nich przedstawiciele podatnika. Pozytywny wpływ na wysokość kosztów transakcyjnych mają w szczególności mechanizmy takie jak wynikające z umowy o współdziałanie zobowiązanie podatnika do bieżącego informowania o zmianach w prowadzonej działalności oraz implementacja przez niego ram nadzoru podatkowego zgodnych z wytycznymi administracji skarbowej. W efekcie ciężar bieżącego nadzoru prawidłowości rozliczeń opartego o dokumenty źródłowe (ang. *fact based control*) jest przeniesiony na podatnika, pozostawiając po stronie administracji koszty zbudowania i utrzymania mechanizmu nadzoru opartego o wskaźniki ryzyka (ang. *risk based control*). Istotnym czynnikiem obniżającym poziom kosztów transakcyjnych dla organów administracji jest wprowadzenie do systemu podatkowego koncepcji progów istotności, które eliminują z postępowań i kontroli podatkowych badanie części nieistotnych z punktu widzenia wielkości podatnika kwestii. Systemy nadzoru horyzontalnego wprowadzają także dla administracji skarbowej możliwość częściowego odejścia od pisemnej i sformalizowanej komunikacji z podatnikami, zachęcając do korzystania z niewładczych form egzekwowania władzy. Zmniejszenie poziomu formalizacji kanału komunikacji z podatnikami przekłada się na obniżenie kosztów transakcyjnych prowadzenia postępowań podatkowych.

Pochodną powyższych zmian jest możliwość skierowania dodatkowych zasobów do prowadzenia postępowań i kontroli skarbowych u podatników nie będących uczestnikami systemu nadzoru horyzontalnego, co przekłada się na zwiększenie skuteczności działań wobec tych podmiotów, dodatkowo zwiększając średni poziom zgodności podatkowej w danym systemie. Należy jednocześnie zauważyć, że zgodnie z przewidywaniami ekonomii kosztów transakcyjnych zmiana w kształcie instytucji prawnych będzie generowała bodźce do zmian w organizacji podmiotów biorących udział w tych procesach. W przypadku zmiany zasad prowadzenia postępowań i kontroli skarbowych, bodźce te będą kierować administrację skarbową w stronę specjalizacji sektorowej, bardziej otwartej komunikacji z podatnikami oraz ograniczenia wiedzy o faktycznych działaniach podatnika na rzecz wiedzy o samym podatniku. Struktura organizacyjna administracji skarbowej może jednak okazać się sztywna i bodźce te nie mogą nie przełożyć się na faktyczne zmiany organizacyjne. W takim wypadku koszty transakcyjne prowadzenia postępowań i kontroli skarbowych mogą nie ulec zmianie lub okazać się wyższe niż pierwotnie.

Implementacja systemu nadzoru horyzontalnego wymaga wprowadzenia ustrukturyzowanych i zorientowanych rynkowo procedur szkoleń pracowników. Elementem niezbędnym jest też efektywny system monitorowania i nadzoru nad realizowaniem złożeń systemu. Koszty związane z tymi operacjami mogą być istotne (w niektórych przypadkach wyższe niż w przypadku klasycznych modeli relacji organów skarbowych z podatnikami), jednak powinny przekładać się na znaczącą poprawę efektywności ich ponoszenia.

W zakresie administracyjnych kosztów niepożądanych związanych z funkcjonowaniem systemu podatkowego, implementacja systemu nadzoru horyzontalnego powinna się przełożyć na ich istotne obniżenie. W pierwszej kolejności warunkiem uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego jest brak zaległości podatkowych, co generuje bodźce dla dobrowolnego regulowania zobowiązań przez uczestniczących podatników. Weryfikacja zeznań podatkowych przez ich złożeniem eliminuje koszty weryfikacji korekt takich zeznań. Natomiast stanowiący fundament systemu nadzoru horyzontalnego system zarządzania wiedzą o podatnikach obniża koszty odtwarzania wiedzy.

4.1.2. Ocena wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty zachowania zgodności podatkowej (koszty ponoszone przez podatników)

Klasyczny paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami

Proces rozliczenia podatkowego po stronie podatnika składa się z dwóch podstawowych procesów o zróżnicowanym charakterze. Pierwszy z nich jest procesem ciągłym i obejmuje gromadzenie i przechowywanie dokumentacji podatkowej. Drugi proces obejmuje faktyczną kalkulację zobowiązania podatkowego i złożenie zeznań podatkowych. Równoległe do tych podstawowych procesów mogą przebiegać u podatnika postępowania lub kontrole skarbowe oraz procesy mające na celu optymalizację podatkową.

Proces gromadzenia dokumentacji podatkowej obejmuje gromadzenie dokumentów o charakterze pierwotnym (dokumenty źródłowe) lub wtórnym (dokumentacja utrwalająca przyczyny i przebieg rozliczeń podatkowych). O ile pierwsza kategoria jest gromadzona obligatoryjnie, o tyle zakres dokumentacji wtórnej jest zależny od subiektywnego postrzegania przez podatnika ryzyka podatkowego związanego z prowadzeniem działalności i w konfrontacyjnym układzie relacji z organami administracji może

generować wysokie koszty transakcyjne⁵⁴⁷. Standardowym kosztem związanym z tym procesem są także koszty utrzymywania infrastruktury zespołu podatkowego, w tym w szczególności koszty związane z systemem księgowo-podatkowym oraz koszty prowadzenia komunikacji wewnątrz organizacji⁵⁴⁸.

Proces kalkulacji zobowiązania podatkowego i złożenia zeznań rocznych obejmuje identyfikację rozbieżności między bieżącym rozliczaniem księgowym, a wymaganiami zdefiniowanymi przez ustawodawcę. Rozbieżności te mogą dotyczyć samego traktowania przychodów i kosztów jako podatkowe, daty ich ujęcia dla celów podatkowych oraz wypełnienia dodatkowych obowiązków administracyjnych. Proces ten generuje dwa typy kosztów transakcyjnych dla podatnika. Po pierwsze wymaga zużycia zasobów na jego przeprowadzenie w postaci kosztów pracy lub kosztów usług obcych⁵⁴⁹. Po drugie niepewność co do właściwego traktowania transakcji w procesie kalkulacji zobowiązania podatkowego prowadzi do powstania ryzyka podatkowego⁵⁵⁰. Poza kosztami zabezpieczenia się przed tym ryzykiem (opisanymi poniżej), wiąże się ono z brakiem pewności podatkowej, w efekcie przekładając się na ogólne podniesienie kosztów funkcjonowania organizacji⁵⁵¹. Także częste wprowadzanie przez ustawodawcę zmian w przepisach regulujących sposób kalkulacji podatku dochodowego od osób

⁵⁴⁷ Mowa tu o tak zwanych „*defense file*” czyli zbiorach dodatkowej dokumentacji, która ma chronić pozycje podatnika w przypadku zakwestionowania rozliczenia podatkowego transakcji przez organy skarbowe. Dokumenty takie zawierają najczęściej dodatkowe informacje przebiegu transakcji, opinie podatkowe przygotowywane przez zewnętrznych doradców podatkowych, pisemne wyjaśnienia lub oświadczenia pracowników, itd.

⁵⁴⁸ Przykładem tego typu kosztów jest poszukiwanie przez zespół podatkowy informacji o oddaniu środków trwałych do używania. Amortyzacja środków trwałych dla celów podatkowych powinna rozpocząć się w miesiącu następującym po miesiącu ich oddania do używania. Jednocześnie dla celów bilansowych (księgowych) amortyzacja środków trwałych może się rozpocząć w okresie późniejszym. W wielu organizacjach zespołu podatkowe polegają w pierwszej kolejności na danych gromadzonych przez zespoły księgowo. W efekcie częstym problemem jest fakt, że osoby odpowiedzialne za wytworzenie środków trwałych rozpoczynają już ich użytkowanie ale nie informują o tym fakcie zespołów podatkowych i księgowych oczekując na zakończenie formalnej ścieżki przyjęcia środka trwałego do używania dla celów księgowych (np. podpisanie protokołu odbioru). Zespół podatkowy musi poszukiwać takich informacji niezależnie. Podobnymi sytuacjami jest poszukiwanie przez zespół podatkowy informacji o faktycznym znaczeniu kosztów (wydatki na reprezentację, koszty remontów i ulepszeń).

⁵⁴⁹ Według rankingu *Doing Business 2020*, średni czas spędzony przez podatników na realizacji zadań związanych z rozliczeniami podatkowymi wynosi 334 godziny rocznie i jest prawie dwukrotnie wyższa niż średnia dla państw OECD o wysokim dochodzie. Wartość ta dla podatników dużych, o skomplikowanej strukturze organizacyjnej i biznesowej jest prawdopodobnie istotnie większa. Szerzej zob. World Bank, *Doing Business 2020*, World Bank Group, 2020 str. 4.

⁵⁵⁰ W polskim systemie podatkowym niepewność ta może zostać w pewien sposób ograniczona poprzez interpretacje indywidualne wydawane przez organy podatkowe na wniosek podatnika. Czas konieczny na uzyskanie interpretacji indywidualnej, brak możliwości konsultacji w procesie jej wydawania oraz występujące rozbieżności w linii interpretacyjnej sprawiają jednak, że w wielu nie jest to metoda pozwalająca na całkowite wyeliminowanie ryzyka podatkowego.

⁵⁵¹ Szerzej w zakresie pewności podatkowej zob. rozdział 1.6.

prawnych, wymaga od zespołów podatkowych podejmowania inicjatyw w zakresie poszukiwania informacji o wpływie tych zmian na rozliczenia podatkowe.

W zakresie procesów związanych z postępowaniami i kontrolami skarbowymi koszty transakcyjne generowane są głównie w obszarze sformalizowanego procesów komunikacji z organami skarbowymi oraz koniecznością przygotowywania i przekazywania organom skarbowym kompletu dokumentacji we wszystkich obszarach wskazanych przez organy skarbowe. Także w tym obszarze generowane są koszty usług obcych (np. doradztwa podatkowego).

Wśród kosztów niepożądanych po stronie podatników należy wskazać w pierwszej kolejności wspomniane już koszty związane z zabezpieczeniem ryzyka podatkowego powstającego w procesie kalkulacji zobowiązania podatkowego. Wskazuje się na cztery metody zarządzania ryzykiem w organizacjach – unikanie, ograniczanie, transferowanie i akceptacja. Każda z tych metod zastosowana w podejściu do rozliczeń podatkowych, wiąże się z powstawaniem kosztów transakcyjnych. Unikanie ryzyka podatkowego może prowadzić do opóźnienia decyzji inwestycyjnych, strukturyzowania operacji w nieoptymalny sposób lub celowego zwiększania podstawy opodatkowania. Transfer ryzyka wiąże się ze wzrostem kosztów ubezpieczeń i usług obcych⁵⁵². Ograniczanie ryzyka podatkowego wymaga dodatkowych kosztów analiz podatkowych i gromadzenia dokumentacji wtórnej. Akceptacja ryzyka podatkowego może się przekładać bądź na koszty rezerw bądź na istotne koszty związane z realizacją ryzyka. Koszty niepożądane po stronie podatników powstają też w sytuacji, gdy dokumentacja i wyjaśnienia podatkowe muszą być przekazywane ponownie organom skarbowym⁵⁵³, podczas

⁵⁵² Co do zasady polski system prawny nie przewiduje możliwości ubezpieczenia się przez organizację od szkód związanych z nieprawidłowo rozliczonym zobowiązaniem podatkowym. Nie jest więc możliwe bezpośrednie transferowanie ryzyka powstania zaległości podatkowej. Transfer ten jest jednak możliwy w zakresie ubezpieczenia członków zarządu od pieniężnych sankcji karno-skarbowych, a w niektórych przypadkach, także poprzez powiązanie wynagrodzenia usługodawcy zewnętrznego z akceptacją zobowiązania podatkowego za dany rok przez administrację skarbową.

⁵⁵³ Co do zasady, zgodnie z art. 282a Ordynacji podatkowej, okres podatkowy podlegający kontroli zakończonej ostateczną decyzją organu podatkowego nie może ponownie podlegać kontroli. Nie oznacza to jednak, że nie występują w praktyce sytuacje, w których podatnik jest zobowiązany do ponownego przedstawienia tych samych informacji i dokumentów organom administracji skarbowej. Po pierwsze wspomniana decyzja jest wydawana w zakresie kontrolowanego podatku, a tym samym kontrolora skarbową może zostać wszczęta za ten sam rok w zakresie innego podatku. Po drugie dane i informacje mogą zostać zarządzane przez organ administracji w ramach kontroli krzyżowych (kontroli realizowanych u innego podatnika). Po trzecie wreszcie te same aspekty rozliczeń podatkowych mogą być weryfikowane w kolejnych okresach rozliczeniowych.

przygotowywania organizacji do postępowań i kontroli skarbowych oraz podczas ewentualnych korekt zeznań podatkowych.

Osobną kategorią kosztów transakcyjnych po stronie podatników są koszty planowania podatkowego. Są to wydatki ponoszone w celu ustrukturyzowania transakcji organizacji w sposób optymalny podatkowo. Składają się na nie koszty opracowania koncepcji podatkowej (najczęściej usług obcych), koszty akceptacji tej koncepcji przez organizację, koszty wdrożenia oraz koszty związane z ryzykiem podatkowym.

W analizie kosztów transakcyjnych po stronie podatników, nie należy także pominąć kosztów pośrednich związanych z procesem adopcji przepisów podatkowych przez organizację. Wyróżnić w tym zakresie należy dwie sytuacje. Pierwsza dotyczy przepisów o błędnej konstrukcji, uniemożliwiającej ich prawidłową implementację w całości lub części⁵⁵⁴. W takim przypadku podatnicy będą ponosić koszty związane z koniecznymi, a nieefektywnymi próbami dostosowania się do takich przepisów. Druga sytuacja dotyczy implementacji przepisów nieznanymi akceptacji po stronie zespołów podatkowych w organizacjach (przykładowo ze względu na niezgodność z powszechnymi praktykami biznesowymi lub nadmierne pracochłonnych). Poza kosztami implementacji, regulacje takie będą wtedy generowały koszty związane z frustracją zespołów podatkowych, rzutującą na ogólną efektywność procesów podatkowych w organizacji.

Nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami

Implementacja systemu nadzoru horyzontalnego wiąże się dla podatników z koniecznością zmodyfikowania swojego podejścia do funkcji podatkowej w organizacji. Modyfikacja ta może się wiązać w niektórych przypadkach z istotnymi kosztami. Należy wyróżnić trzy źródła tych kosztów – implementacja strategii podatkowej, implementacja ram nadzoru podatkowego oraz realizacja procesu przystąpienia do systemu. Implementacja strategii podatkowej wymaga jej opracowania, wdrożenia (w tym integracji z istniejącymi w spółce procedurami zarządczymi i księgowymi) oraz bieżącego aktualizowania. Również ograniczenia wprowadzone przez wdrożenie strategii podatkowej mogą generować koszty jej bieżącego funkcjonowania. W sposób

⁵⁵⁴ Przykładem takich przepisów mogą być wprowadzone w Polsce w roku 2013 przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nakazujące wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów nieopłaconych w terminie faktur. Skomplikowany kształt regulacji oraz brak wymiernych efektów jej wprowadzenia skutkowały jej usunięciem z systemu prawnego już w roku 2015.

analogiczny powstają koszty związane z implementacją ram nadzoru podatkowego⁵⁵⁵. W efekcie wzrosnąć mogą także koszty utrzymania infrastruktury zespołów podatkowych. Proces przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego wiąże się z wieloetapową weryfikacją gotowości podatnika do udziału w systemie. W zależności od modelu może on wymagać przeprowadzenia audytu rozliczeń podatkowych, serii wywiadów z pracownikami organizacji, badania jakości strategii podatkowej i ram nadzoru podatkowego. Samo podpisanie umowy o współdziałanie wiąże się kosztami obsługi prawnej.

Jednocześnie dla wielu podatników przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego będzie wiązać się z istotnym podniesieniem efektywności naturalnych kosztów zachowania zgodności oraz minimalizacją kosztów niepożądanych w tym zakresie. Ponieważ system nadzoru horyzontalnego wymaga od podatnika ustrukturyzowanego podejścia do rozliczeń podatkowych, zmniejszeniu ulega zakres obowiązków pozostających w dyskrecyjnym zakresie decyzji zespołów podatkowych i organów administracji skarbowej. Ogranicza to w szczególności koszty związane z przygotowaniem dokumentacji wtórnej oraz może prowadzić do istotnego zmniejszenia kosztów komunikacji wewnątrz organizacji. Analogicznie jak dla administracji skarbowej, mechanizmy zawarte w systemie nadzoru horyzontalnego mogą w istotny sposób obniżyć koszty związane z postępowaniami i kontrolami skarbowymi oraz komunikacją z organami administracji skarbowej. Wśród tych mechanizmów należy wymienić w szczególności wprowadzenie pojedynczego punktu kontaktu dla podatnika, długoterminową obsługę podatnika przez tych samych urzędników, zwiększenie znaczenia nieformalnych metod komunikacji oraz wprowadzenie progów istotności⁵⁵⁶. W zakresie kosztów niepożądanych po stronie podatnika, procedura weryfikacji zeznania podatkowego przed jego złożeniem zmniejsza częstotliwość korekt podatkowych, a

⁵⁵⁵ Koszty te mogą wiązać się z powstaniem dodatkowych stanowisk korporacyjnych, zwiększenie zakresu zadań już istniejących zespołów, koniecznością przygotowywania dodatkowych raportów lub analiz, obowiązkowej weryfikacji wybranych transakcji przez podmioty zewnętrzne czy zmianami w systemie księgowym organizacji. Katalog kosztów związanych z implementacją strategii podatkowej oraz ram nadzoru podatkowego jest otwarty i zależy od specyfiki działalności podatnika.

⁵⁵⁶ Korzyści te są wyraźniej widoczne w systemach nadzoru horyzontalnego opartych o model holenderski niż brytyjski, ponieważ systemy te przewidują możliwość intensywnej współpracy podatnika z organem skarbowym inicjowanej przez podatnika. W modelu brytyjskim generalna zasada okresowego braku kontaktów administracji skarbowej w podatnikiem również będzie wpływała na obniżenie kosztów transakcyjnych, jednak obserwowane jest również ryzyko poczucia „porzucenia” podatnika przez organy skarbowe. Szerzej zob. rozdział 3.5

system zarządzania wiedzą po stronie organów skarbowych ogranicza koszty związane z przygotowaniem i przekazywaniem powielających się informacji.

Przystąpienie do systemu nadzoru horyzontalnego nie wiąże się jednak dla podatników jedynie z obniżeniem kosztów bezpośrednio związanych z przygotowaniem rozliczeń podatkowych. Kluczową korzyścią odnoszoną przez podatników z tytułu uczestnictwa w systemie jest ograniczenie ryzyka podatkowego związanego z prowadzoną działalnością. Jak wskazano w rozdziale pierwszym pojęcie ryzyka podatkowego jest ściśle powiązane z pojęciem pewności podatkowej. Ryzyko podatkowe oznacza więc niepewność (nieprzewidywalność) co do decyzji organów skarbowych w zakresie wątpliwości podatnika co do jego rozliczeń podatkowych⁵⁵⁷. Mechanizmy podatkowe zawarte w systemie nadzoru podatkowego pozwalają na istotne ograniczenie takiej niepewności. W szczególności pozytywny wpływ w tym obszarze mają:

- możliwość bieżącego kontaktu z przedstawicielem organu podatkowego znającym specyfikę działalności podatnika oraz historię jego rozliczeń podatkowych,
- możliwość aktywnego uczestnictwa podatnika w procesie wydawania decyzji przez organy skarbowe, w tym przedstawiania własnej argumentacji podatnika oraz dodatkowych dokumentów i wyjaśnień,
- umożliwienie weryfikacji z organem skarbowym scenariuszowych wątpliwości podatnika co do właściwego ustrukturyzowania transakcji pod kątem podatkowym,
- skrócone terminy w komunikacji między organem skarbowym i podatnikiem oraz dopuszczenie komunikacji ustnej⁵⁵⁸.

⁵⁵⁷ Niektórzy autorzy np. *Szlęzak-Matusiewicz* szeroko definiują ryzyko podatkowe jako każde zdarzenie, którego wystąpienie, lub brak, może mieć negatywny wpływ na realizację celów wyznaczonych w ramach polityki podatkowej podatnika. Jest to podejście metodycznie słuszne, jednak zdaniem autora dla celów niniejszej analizy, należy wyraźnie odróżnić ryzyko związane z niepewnością co do decyzji organu skarbowego od ryzyka związanego z nieujawnieniem organom skarbowym części lub całości informacji dotyczących transakcji, co do których podatnik posiada przekonanie, że zostałyby one zakwestionowane. Pierwsze z tych ryzyk to ryzyko podatkowe *sensu stricte*, drugie to element ryzyka operacyjnego w obszarze podatków. Szerzej zob. *Szlęzak-Matusiewicz J., Zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwie*, Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Szkoła Główna Handlowa, 2008, str. 48 oraz IMF i OECD, 2017, *op. cit.*, str. 14

⁵⁵⁸ Na marginesie, poza obszarem analizy niniejszej rozprawy, należy zauważyć, że przedstawione mechanizmy są również kluczowymi aspektami współpracy podatników z zewnętrznymi doradcami podatkowym, gdzie bieżąca, transparentna i ciągła w długim terminie komunikacja jest podstawą i standardem świadczenia usług, zapisanym często w umowach regulujących zasady współpracy. Brak jest

Możliwość uzyskania w sposób wyprzedzający informacji o przewidywanym stanowisku organów skarbowych oraz aktywnego uczestnictwa w procesie uzgadniania tego stanowiska sprawia, pozwalają na częściową eliminację niepewności, a tym samym ryzyka podatkowego⁵⁵⁹. Mechanizmy te przekładają się również na ograniczenie kosztów planowania podatkowego⁵⁶⁰.

W zakresie kosztów związanych z akceptacją i implementacją przepisów przez pracowników zespołów podatkowych, poczucie działania w zaufaniu do organów skarbowych, możliwość bezpośredniego przedstawiania swoich uwag administracji oraz wcześniejszego rozwiewania ewentualnych wątpliwości powinna się przełożyć na ich ograniczenie⁵⁶¹. Podobny efekt jest realizowany przez zakładaną poprawę jakości legislacji podatkowej wynikającą z uzyskiwania przez administrację skarbową lepszej jakości informacji o zrachowaniach podatników.

4.1.3. Ocena wpływu systemu nadzoru horyzontalnego na koszty efektywności

Klasyczny paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami

Jak wskazano w rozdziale 4.4, koszty efektywności to efekty związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego dla sektorów lub całości gospodarki⁵⁶². Są to z jednej strony koszty naturalne wynikające z wpływu podatkowania na wyniki netto przedsiębiorstw, jak również koszty niepożądane, w szczególności straty wynikające z nieefektywnego ustalania zasad współpracy gospodarczej.

badan empirycznych oceniających efekty współpracy podatników z doradcami podatkowymi, jednak zawodowe doświadczenie autora wskazuje na to, że w większości przypadków przynosi ona pozytywne rezultaty i zadowolenie stron. W tym świetle, zbliżenie zasad prowadzenia relacji organu skarbowego z podatnikiem do standardów wypracowanych w obszarze współpracy podatnika z doradcami podatkowymi powinno z jednej strony zostać przyjęte pozytywnie przez podmioty gospodarcze, a z drugiej przekładać się na poprawę rezultatów takiej współpracy.

⁵⁵⁹ W efekcie implementacji mechanizmów systemu nadzoru horyzontalnego obniżeniu ulega subiektywne postrzeganie systemu podatkowego jako skomplikowanego przez podatników, zob. de Witt, D., *op. cit.* str. 34. Szerzej w zakresie wpływu obniżenia poziomu skomplikowania systemu podatkowego na koszty zachowania zgodności zob. też: Marcuss, R., Contos, G., Guyton, J., Langetieg, P., Lerman, A., Nelson, S., Schafer, B., Vigil, M. *Income Taxes and Compliance Costs: How Are They Related?* National Tax Journal, 66, 2003, str. 838.

⁵⁶⁰ Kwestia ta wiąże się jednak z ryzykiem postrzegania organów skarbowych jako dostawcy nieodpłatnych usług doradztwa podatkowego i w efekcie zachwiania rozkładu kosztów i korzyści z pomiędzy stronami umowy o współdziałanie. Rozgraniczenie pomiędzy bieżącym prezentowaniem podatnikowi stanowiska organu podatkowego, a pełnieniem roli doradcy jest jednym z kluczowych wyzwań dla systemu nadzoru horyzontalnego.

⁵⁶¹ Szerzej w zakresie wpływu zrozumienia i akceptacji przepisów podatkowych na poziom zgodności podatkowej zob. Oliver, T., Bartley, S., *op. cit.*, str. 53-68 oraz Tran-Nam, B., 2000, *op. cit.*, str. 23.

⁵⁶² Należy jednocześnie wyraźnie odróżnić tę kategorię kosztów od zagregowanej wartości kosztów zachowania zgodności wszystkich podmiotów w gospodarce.

Kluczowe znacznie dla wystąpienia kosztów efektywności mają różnice w opodatkowaniu transakcji w zależności od sposobu ich przeprowadzenia oraz od statusu podatnika⁵⁶³. W tym kontekście, konstrukcja mechanizmów systemu podatkowego przekłada się bezpośrednio na sposób organizacji rynku⁵⁶⁴. Istotny wpływ mechanizmów podatkowych na funkcjonowanie gospodarki ma także wpływ opodatkowania na płynność przedsiębiorstw. W polskim systemie podatkowym wpływ ten realizuje się głównie poprzez rozliczanie zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku oraz terminy zwrotów podatkowych⁵⁶⁵. Wśród niepożądanych kosztów efektywności kluczowe znaczenie ma negatywny wpływ braku pewności podatkowej na podejmowanie decyzji podatkowych, realizujący się w szczególności poprzez ich opóźnianie lub zbędne podejmowanie działań mających ryzyko ograniczyć⁵⁶⁶. Wyróżnić należy także koszty ponoszone przez podatników na unikanie i uchylanie się od opodatkowania (związane przykładowo z transferem aktywów do tak zwanych rajów podatkowych).

Nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami

⁵⁶³ W polskim systemie podatkowym przykładem takiej różnicy jest sprzedaż majątku w postaci aktywów lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Pierwsza z tych transakcji podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, podczas gdy druga nie jest opodatkowana. W efekcie w zależności od oczekiwanego rezultatu podatkowego strony transakcji mogą podjąć decyzję o odpowiednim jej ustrukturyzowaniu. Należy zauważyć, że nie dotyczy to strukturyzowania transakcji wyłącznie dla celów podatkowych (unikania lub uchylania się od opodatkowania) ale o korekcie faktycznej działalności w celu obniżenia kosztów transakcyjnych (w tym wypadku kosztów podatkowych) kontraktu. Innymi przykładami różnego opodatkowania transakcji w zależności od sposobu lub momentu jej przeprowadzenia są sprzedaż nieruchomości przez osobę fizyczną (ulga mieszkaniowa), finansowanie spółki (finansowanie dłużne *versus* finansowanie kapitałowe) czy leasing aktywów (finansowy *versus* operacyjny).

⁵⁶⁴ Bezpośredniość tego wpływu można zaobserwować na przykładzie liczby spółek komandytowo-akcyjnych w Polsce w latach 2002 – 2019. Spółka komandytowo-akcyjna w Polsce do 2013 roku była traktowana jako spółka transparentna podatkowo, co oznacza, że jej przychody i koszty były dla celów podatkowych alokowane bezpośrednio do udziałowców. Jednocześnie spółka ta emitowała akcje, które mogły być nabywane przez fundusze inwestycyjne zamknięte. Tworzyło to potencjalną możliwość do optymalnego podatkowo ustrukturyzowania zarówno bieżącej działalności spółek jak i sprzedaży wartościowego majątku. Spółka komandytowo-akcyjna nie była przez długi czas popularna w Polsce (do 2010 roku funkcjonowało około tysiąca podmiotów w tej formie). W świetle zmian uszczelniających w systemie podatkowym, możliwość wykorzystania spółki komandytowo-akcyjnej stała się jednak atrakcyjną formą prowadzenia działalności, co przełożyło się na istotny wzrost tego typu spółek (do prawie sześciu tysięcy w roku 2013). Odebranie przez ustawodawcę spółce komandytowo-akcyjnej statusu spółki transparentnej podatkowo, spowodowało likwidację wielu podmiotów prowadzonych w tej formie (liczba spółek komandytowo-akcyjnych na koniec 2019 roku wyniosła trzy tysiące siedemset). Bardzo istotny wpływ systemu podatkowego na organizację działalności na rynku w Polsce, można historycznie obserwować także na przykład w zakresie funkcjonowania spółek holdingowych, podziału wartości wkładów niepieniężnych do spółek kapitałowych czy emisji obligacji na rynkach zagranicznych.

⁵⁶⁵ Przykładowo długie terminy zwrotu podatku od wartości dodanej w transakcjach importu utrudniają dostęp do rynku podmiotom o niskiej kapitalizacji. Z kolei uzależnienie możliwości skorzystania z niektórych uproszczeń procedur podatkowych od wielkości obrotów podatnika, może skłaniać podmioty do ograniczenia wielkości sprzedaży.

⁵⁶⁶ Szerzej zob. IMF i OECD, 2017, *op. cit.*, str. 26

Ponieważ implementacja systemu nadzoru horyzontalnego nie zmienia zasad opodatkowania, ich wpływ na naturalne koszty efektywności jest ograniczony. Wyjątkiem może być występująca w niektórych systemach możliwość zastosowania uproszczeń w kalkulacji zaliczek na podatek lub łatwiejszego odroczenia płatności zobowiązań podatkowych dla uczestników systemu.

Nowy paradygmat relacji podatników z organami skarbowymi powinien jednak przyczynić się istotnie do obniżenia poziomu kosztów niepożądanych, poprzez obniżenie niepewności podatkowej. Wpływ ten realizuje się głównie poprzez mechanizmy związane z nieformalnymi kanałami komunikacji, możliwość konsultacji wariantowych scenariuszy oraz przyspieszenie terminów załatwiania spraw.

Bardzo istotnym czynnikiem przekładającym się na obniżenie kosztów efektywności jest zaufanie podatników do przekazywanych w systemie nadzoru horyzontalnego informacji i decyzji organów skarbowych⁵⁶⁷. Biorąc pod uwagę, że zaufanie pomiędzy stronami będzie się wzmacniać w czasie, należy spodziewać się wzmocnienia tych pozytywnych efektów.

4.2. System nadzoru horyzontalnego w świetle innych koncepcji związanych z ekonomiczną analizą prawa

4.2.1. Uczestnictwo w systemie nadzoru horyzontalnego w ujęciu teorii gier

Uzupełnieniem przeprowadzonej analizy komparatystycznej kosztów transakcyjnych związanych z implementacją systemu nadzoru horyzontalnego jest ocena uczestnictwa w tym systemie z punktu widzenia teorii gier, a konkretnie tak zwanego dylematu więźnia. Dylemat więźnia to koncepcja prezentująca w uproszczony sposób przesłanki podejmowania decyzji przez podmiot w warunkach koegzystencji z innymi podmiotami podejmującymi współzależne decyzje. Ta metoda oceny generowanych przez mechanizmy prawne bodźców jest powszechnie stosowana przez ekonomiczną analizę prawa i ekonomię kosztów transakcyjnych.

W najprostszej wersji dylematu więźnia zakłada się istnienie dwóch podmiotów, mogących podjąć dwie decyzje – decyzję o współpracy lub decyzję o braku współpracy. W efekcie możliwe są cztery rozwiązania dylematu więźnia (dwie decyzje o współpracy,

⁵⁶⁷ Potwierdzają to badania *Kirchlera*, wskazujące, że częściowe oparcie mechanizmów zapewniania zgodności podatkowej o zaufanie przekłada się na obniżenie kosztów jej zachowania w gospodarce. Szerzej zob. rozdział 1.2.

dwie decyzje o braku współpracy lub dwie kombinacje decyzji o współpracy i braku współpracy). Paradoks dylematu więźnia polega na tym, że jeżeli podmioty podejmują decyzje niezależnie od siebie (jedynie przewidując decyzje drugiego podmiotu) kalkulacja ekonomiczna może je doprowadzić do podjęcia decyzji nieoptymalnej⁵⁶⁸. Na podejmowaną przez podmioty w ramach dylematu więźnia decyzję może wpływać szereg czynników – związanych np. z kolejnymi decyzjami (dylemat iteracyjny), stosunkiem podmiotów do siebie nawzajem lub czynnikami zewnętrznym. W tym zakresie dylemat więźnia pozwala z jednej strony przewidywać decyzję w określonym stanie faktycznym, a z drugiej, przy oczekiwanej decyzji – przewidywać bodźce, które mogłyby do niej doprowadzić.

Dylemat więźnia można odnieść do funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego na dwóch płaszczyznach – zachowania podatników pozostających poza systemem (skala makro) oraz zachowania podatnika funkcjonującego w ramach systemu (skala mikro). Należy podkreślić, że zdaniem autora rozprawy w żadnych z tych ujęć model nie powinien być traktowany jako analiza podstawowych czynników motywujących podatnika do uczestnictwa lub braku uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego. Należy zgodzić się z analizą takich czynników przedstawioną w poprzednich rozdziałach, w szczególności w zakresie znaczenia postrzegania organów jako skutecznych w egzekwowaniu prawa oraz kwestii zaufania (model równi pochyłej *Kirchler'a*). Model w postaci dylematu więźnia powinien być traktowany jako uzupełnienie analizy motywacji podatników do uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego, wskazując dodatkowe źródła potencjalnych kosztów transakcyjnych wpływających na decyzje podatnika.

W skali makro dylemat więźnia przedstawia się następująco:

Jeżeli prawdą jest, że organy skarbowe mogą realokować zasoby od podatników biorących udział w systemie do podatników niebiorących udziału w systemie, a tym

⁵⁶⁸ W oryginalnym modelu dylematu więźnia zaproponowanym przez A. Tucker jest on przedstawiany następująco: „*Dwóch podejrzanych zostało zatrzymanych przez policję. Policja, nie mając wystarczających dowodów do postawienia zarzutów, rozdziela więźniów i przedstawia każdemu z nich tę samą ofertę: jeśli będzie zeznawać przeciwko drugiemu, a drugi będzie milczeć, to zeznający wyjdzie na wolność, a milczący dostanie dziesięcioletni wyrok. Jeśli obaj będą milczeć, obaj odsiedzą 6 miesięcy za inne przewinienia. Jeśli obaj będą zeznawać, obaj dostaną pięcioletnie wyroki. Każdy z nich musi podjąć decyzję niezależnie i żaden nie dowie się, czy drugi milczy czy zeznaje, aż do momentu wydania wyroku. Jak powinni postąpić?*”. W przedstawionej sytuacji optymalną strategią z punktu widzenia obu więźniów jest milczeć. Jednak z punktu widzenia pojedynczego więźnia ściśle dominującą jest zeznawać (ponieważ niezależnie od decyzji podjętej przez drugiego więźnia daje to bardziej optymalny wynik). Shubik, M., *Game Theory, Behavior and the Paradox of the Prisoners Dilemma*, Cowles Foundation Discussion Papers, 1969, str. 1-32.

samym zwiększyć ryzyko kontroli podatków poza systemem, jak zachowa się pojedynczy podatnik przewidując decyzje innych podatków?

Kalkulacja wartości oczekiwanej dla pojedynczego podatnika przedstawia się następująco⁵⁶⁹:

	Przystąpić do systemu	Nie przystąpić do systemu
Przystąpić do systemu	$T + C$	$P/(X-Z) * (T+W)$
Nie przystąpić do systemu	$T + C$	$(P/X)* (T+W)$

P – liczba możliwych do wykonania kontroli (stała w krótkim okresie)

X – liczba podatków nie uczestniczących w systemie

Z – liczba podatków uczestniczących w systemie

T – podatek od niezadeklarowanych dochodów

W – kara z tytułu niezadeklarowania dochodów

C – koszty uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego

Z powyższej kalkulacji można wysnuć następujące wnioski:

- motywacja pojedynczego podatnika do uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego będzie tym większa im więcej będzie podatków uczestniczących w systemie,
- motywacja pojedynczego podatnika do uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego będzie tym większa im wyraźniej będzie widoczna zdolność organów do realokacji zasobów kontrolnych do podatków poza systemem,
- jeżeli prawdopodobieństwo kontroli w skali całej gospodarki jest niskie podatnikom może bardziej opłacać się sytuacja, gdy żaden podatnik nie będzie uczestniczył w systemie.

⁵⁶⁹ Ponieważ model ma przedstawiać generalne motywacje podatków w gospodarce, w kalkulacji można zdaniem autora pominąć czynniki zależne od specyfiki podatnika, takie jak wartość reputacji, wartość zaufania, moralność czy poziom awersji do ryzyka. Czynniki te będą modyfikować zachowanie indywidualnych podatków ale mogą być statystycznie pomijalne w analizie zachowania typowego podatnika

W kontekście szacowania kosztów transakcyjnych, należy więc wyciągnąć wniosek, że rosnąca liczba podatników uczestniczących w systemie nadzoru horyzontalnego może obniżać koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego więcej niż proporcjonalnie.

W skali mikro dylemat więźnia przedstawia się następująco:

Jeżeli prawdą jest, że organy skarbowe zmniejszają poziom nadzoru podatników uczestniczących w systemie nadzoru horyzontalnego oraz że jeżeli wiadomo, że powszechne nadużywanie tego faktu przez podatników spowoduje rozwiązanie systemu, czy pojedynczy podatek zachowa wysoki poziom zgodności przewidując poziom zgodności pozostałych podatników?

Kalkulacja wartości oczekiwanej dla pojedynczego podatnika przedstawia się następująco:

	Zachować zgodność	Nie zachować zgodności
Zachować zgodność	$T + C$	$P' * (T+W)$
Nie zachować zgodności	$P * (T+W)$	$P * (T+W)$

P – prawdopodobieństwo kontroli gospodarce

P' – prawdopodobieństwo kontroli w ramach systemu nadzoru horyzontalnego ($P' < P$)

T – podatek od niezadeklarowanych dochodów

W – kara z tytułu niezadeklarowania dochodów

C – koszty uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego

Z powyższej kalkulacji można wysnuć następujące wnioski:

- z finansowego punktu widzenia dobrowolne utrzymywanie wysokiego poziomu zgodności nie jest optymalnym rozwiązaniem dla podatników, a tym samym ich motywacja do nie zachowania zgodności może być wysoka. Ma to szczególne znaczenie o tyle, że model premiuje niezachowanie zgodności w przypadku, gdy pozostali podatnicy zachowują zgodność.

Powyższy wniosek ma istotne znaczenie z punktu widzenia kosztów transakcyjnych. Oznacza on bowiem, że w systemie podatkowym z systemem nadzoru horyzontalnego mogą występować silne bodźce do naużywania korzyści wynikających z uczestnictwa w takim systemie. Po stronie administracji skarbowej konieczne jest więc podjęcie działań mających na celu ograniczenie występowania takich sytuacji. Pozostaje to w zgodzie z modelem *Kirchlera*, w zakresie wyższej efektywności systemów mieszanych (zawierających zarówno mechanizmy konfrontacyjne jak i koncyliacyjne), niż systemów opartych wyłącznie o mechanizmy koncyliacyjne. Wniosek ten ma znaczenie dla badań empirycznych, ponieważ wymaga korekty szacowanych kosztów transakcyjnych o dodatkowe koszty nadzoru, w normalnych warunkach nie powinien jednak wpływać istotnie na całościową ocenę wpływu implementacji systemu nadzoru horyzontalnego na koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego.

4.2.2. Uczestnictwo w systemie nadzoru horyzontalnego jako kontrakt relacyjny

Macneil opracował teorię kontraktów relacyjnych w oparciu o krytykę klasycznej teorii kontraktów⁵⁷⁰. W przeciwieństwie do innych badaczy tego okresu, nie twierdził jednak, że klasyczna teoria kontraktów jest całkowicie zbyteczna i powinna być zastąpiona ogólnymi zasadami odpowiedzialności deliktowej⁵⁷¹. *Macneil* uważał, że kontrakty są zakorzenione w relacjach społecznych, a podstawową przyczyną ich zawierania jest chęć

⁵⁷⁰ Klasyczna teoria kontraktów kształtowała się od końca XVII w. od prac *Powella* poszukujących uzasadnienia dla tworzenia odrębnych zasad prawnych regulujących kontrakty. Rosnąca liczba spraw sądowych dotyczących konsekwencji niewłaściwej realizacji kontraktów i poczucie niedostosowania dotychczasowych ogólnych reguł prawa do ich oceny zwiększyły zainteresowanie poszukiwaniem właściwego kształtu prawa kontraktowego. Tendencja ta znajdowała początkowo wyraz w wyrokach sądów, pojawiając się jednak również w pracach teoretycznych, np. *Chipmana (Essay on the law of contract)* czy *Verplancka (Essay on the doctrine of contract)*. Z tych rozważań narodziła się teoria kontraktów kwestionująca zastosowanie praw moralnych do oceny relacji kontraktowych i postulująca odrębne uregulowanie tego obszaru prawa. Do końca XIX wieku teoria ta ugruntowała swoją pozycję w twierdzeniu *Story'a* o dominującej roli umowy między stronami oraz prace *Ansona, Pollocka* i *Langdella* zakładające możliwość całościowej regulacji relacji biznesowych (a w szczególności kwestii odpowiedzialności kontraktowej) w oparciu dedykowane o przepisy prawa. W tym ujęciu brak realizacji kontraktu ze względu na działania stron powinien mieć zawsze przewidywalne i ograniczone prawem skutki. *Holmes* wzbogacił klasyczną teorię kontraktów o rozbudowany model odpowiedzialności za nienależyte wykonanie zobowiązania. Horwitz M., *The Historical Foundations of Modern Contract Law*, Harvard Law Review, 1974, str. 917-965 oraz Austen-Baker R., *Gilmore and the Strange Case of the Failure of Contract to Die After All*, Journal of Contract Law, 2002, str. 1-31.

⁵⁷¹ Tak na przykład *Gilmore G.*, *The Death of Contract*, The Ohio State University Press, 1974, str. 1-185. *Macneil* wskazuje jeszcze na trzecią grupę koncepcji, którą nazywa neoklasyczną teorią kontraktów. W tym ujęciu akceptowany jest brak możliwości pełnej regulacji kontraktu poprzez przepisy prawa, jednak rozwiązaniem tego problemu nie jest oparcie relacji o zaufanie ale wprowadzenie do kontraktu trzeciej strony (arbitra). Szerzej zob. Fuller L., *Collective Bargaining and the Arbitrator's Role*, Proceedings Of The Fifteenth Annual Meeting National Academy Of Arbitrators, 1962, str. 8-52.

współpracy stron. Prawo kontraktów powinno więc uwzględniać kontekst społeczny oraz umożliwiać w pierwszej kolejności współpracę⁵⁷². Nie wyklucza to jednak występowania sytuacji, w których mogą być wymagane silnie sformalizowane kontrakty. W efekcie powstaje kontinuum typów kontraktów – od takich, w których jednoznacznie wyrażono wszystkie obowiązki stron (kontrakty odnawialne, ang. *discrete contracts*), po długoterminowe, oparte w dużej mierze na zaufaniu kontakty pozostawiające szeroki zakres decyzji do podjęcia stronom w trakcie ich trwania (kontrakty splecione, ang. *intertwined contracts*)⁵⁷³. Zawieranie „kontraktów splecionych” jest pochodną funkcjonowania podmiotów w zmieniającym się i nieprzewidywalnym otoczeniu. Strony kontraktu są zmuszone reagować na te zmiany w sposób elastyczny, co wymaga wykroczenia poza formalne ramy kontraktu i odwoływania się do norm społecznych i zaufania między stronami. W efekcie normy prawa i zaufanie stanowią komplementarne mechanizmy zabezpieczania (wspierania) współpracy. Jest to pozytywny nurt związków między zaufaniem a prawem. Przedstawicielem przeciwnej koncepcji, nurtu negatywnego, był *Macaulay*, który wskazywał na wykluczających się charakter prawa i zaufania. Jego zdaniem sformalizowane kontrakty ograniczają zaufanie między stronami i prowadzi do „przekształcenia się dobrowolnej kooperacji w proces antagonistycznych targów”⁵⁷⁴.

Koncepcja kontraktów relacyjnych wiąże się z ekonomią kosztów transakcyjnych. *Williamson* wskazuje, że zawarcie kontraktu wymaga oceny trzech wymiarów wpływających na wysokość kosztów transakcyjnych – powtarzalności procesów, konieczność poniesienia trwałych inwestycji specyficznych dla kontraktu oraz poziomu niepewności⁵⁷⁵. Wysoka powtarzalność, wymagane wysokie nakłady inwestycyjne oraz wysoka niepewność generują rosnące koszty transakcyjne kontraktu, a także utrudniają jego sformalizowanie. *Williamson* wskazuje, że kombinacja dwóch pierwszych czynników będzie determinowała wstępnie właściwy rodzaj kontraktu pomiędzy stronami. Dla transakcji o niskich wymaganiach inwestycyjnych (niezależnie od ich

⁵⁷² *Macneil* pisze „kontrakt pomiędzy całkowicie odizolowanymi od siebie stronami nie jest kontraktem tylko wojną. [...] To społeczna solidarność napędza wymianę handlową, [...] a przynajmniej powstrzymuje strony przez kradzież. [...] To ona zapewnia stabilność, przestrzegani obietnic i inne podstawowe wymogi dla wymiany.” *Macneil I., The New Social Contract: An Inquiry into Modern Contractual Relations*, Michigan Law Review, 1981, str. 370.

⁵⁷³ *Macneil I., Relational Contract Theory as Sociology: A Reply to Professors Lindberg and de Vos*, Journal of Institutional and Theoretical Economics, 1987, str. 275-276.

⁵⁷⁴ *Macaulay S., Non-Contractual Relations in Business: A Preliminary Study*, American Society Review, 1963, str. 64.

⁵⁷⁵ *Williamson O., 1979, op. cit., str. 239.*

częstotliwości) uzasadnione będzie stosowanie sformalizowanych kontraktów. Dla transakcji okazjonalnych o średnim lub wysokim poziomie wymaganych inwestycji właściwe będą kontrakty sformalizowane z dopuszczeniem trzeciej strony (arbitra). Natomiast dla transakcji powtarzalnych o średnich lub wysokich wymogach inwestycyjnych, sposobem obniżenia kosztów transakcyjnych powinno być zawarcie kontraktu relacyjnego. W przypadku transakcji o innych niż niskie wymogach inwestycyjnych rekomendacje te mogą być modyfikowane przez poziom niepewności w relacji⁵⁷⁶. Rosnąca niepewność będzie zwiększała liczbę obszarów nie pokrytych kontraktem (ang. *contractual gaps*). W efekcie możliwe są dwa scenariusze – strony mogą bądź ograniczać wartość dodaną kontraktu poprzez poszukiwanie bardziej ustandaryzowanego podejścia do relacji, bądź zachować wartość dodaną poprzez zwiększenie znaczenia niestandardowych metod rozstrzygania sporów – w tym mechanizmów opartych o współpracę i zaufanie⁵⁷⁷.

Uczestnictwo przez podatnika w systemie nadzoru horyzontalnego nie jest klasycznym przykładem zawarcia kontraktu w rozumieniu *Macneila*⁵⁷⁸. Spełnia co prawda trzy z pięciu podstawowych elementów definicji (współpraca, planowanie na przyszłość, nadzór społeczny), jedynie częściowo zawierając w sobie dwa pozostałe warunki - istnienia wymiany handlowej oraz potencjalnych zewnętrznych sankcji⁵⁷⁹. Możliwe jest jednak potraktowanie uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego jako specyficznego rodzaju kontraktu, w którym dominująca większość zasad jest narzucona z góry (w postaci przepisów podatkowych oraz administracyjnych), jednak pewnym w zakresie organ skarbowy, tymczasowo i warunkowo, przyjmuje na siebie rolę „kontrahenta” i powstrzymuje się od egzekwowania swojej władzy autorytatywnej w celu zapewnienia efektywnej współpracy. W tym kontekście uzasadniona jest analiza

⁵⁷⁶ Transakcje nie wymagające istotnych inwestycji mogą być w łatwy sposób aranżowane i zastępowane. Z tego powodu poziom niepewności nie powinien wpływać istotnie na kalkulację kosztów transakcyjnych kontraktu. Williamson O., 1979, *op. cit.*, str. 253.

⁵⁷⁷ Ibidem, str. 254.

⁵⁷⁸ Macneil I., *Whither Contracts?*, 21 Journal of Legal Education 403, 1969, str. 407.

⁵⁷⁹ Asymetria informacji i władzy pomiędzy organem skarbowym, a podatnikiem sprawia, oba te wymagania są spełnione jedynie częściowo. W zakresie istnienia wymiany handlowej, uczestnictwo w systemie nadzoru horyzontalnego sprowadza się raczej do serii zobowiązań podatnika względem organu skarbowego. Organ, co do zasady zobowiązuje się jedynie do bieżącej komunikacji z podatnikiem i opartej na zaufaniu oceny informacji od niego uzyskiwanych. W zakresie istnienia sankcji, dominująca większość praw w zakresie ich nakładania pozostaje we władzy organu skarbowego (czyli jednego z uczestników relacji).

uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego w kontekście teorii kontraktów relacyjnych.

Ocena relacji organów skarbowych z dużymi podatnikami pod kątem wskazanych przez *Williamsona* kryteriów wskazuje, że jest to relacja o wysokiej powtarzalności, średnich lub wysokich specyficznych wymaganiach inwestycyjnych oraz średnim lub wysokim poziomie niepewności⁵⁸⁰. W efekcie uzasadnione jest poszukiwanie możliwości regulowania tej relacji poprzez kontrakty relacyjne. System nadzoru horyzontalnego, opierający się w dużej mierze na współpracy i zaufaniu między organami skarbowymi i podatnikami, może być traktowany jako tego typu rozwiązanie⁵⁸¹. Potwierdza to postawioną w niniejszej rozprawie tezę, że przyczyną zmiany obowiązującego w naukach prawnych paradygmatu relacji organów skarbowych i podatników jest poszukiwanie mechanizmów podatkowych pozwalających na obniżenie kosztów transakcyjnych związanych z funkcjonowaniem systemu podatkowego. Tendencja ta będzie tym silniejsza im wyższe koszty transakcyjne będą generowane w danym systemie podatkowym przez relacje pomiędzy organami skarbowymi a podatnikami.

⁵⁸⁰ Wraz ze wzrostem poziomu skomplikowania działalności gospodarczej podmiotu, rosły będą także koszty zachowania zgodności podatkowej (ze względu na konieczność obsługi większej liczby spraw i transakcji o bardziej złożonym charakterze). W efekcie rósł będzie poziom inwestycji niezbędnych w tym zakresie. Z tego samego powodu dla większych i bardziej skomplikowanych podatników rośnie także poziom niepewności podatkowej.

⁵⁸¹ Analiza umów o współpracy zawieranych w z podatnikami w ramach systemów nadzoru horyzontalnego w Wielkiej Brytanii i Holandii, wyraźnie wskazuje, na ich relacyjnych charakter. Są to kontrakty regulujące wyłącznie cele zawarcia kontraktu i oczekiwane rezultaty, pozostawiające większość precyzyjnych działań w gestii podatnika (wdrożenie ram nadzoru podatkowego) oraz organu (wdrożenie kontroli opartej o ryzyko). Jednocześnie należy mieć na uwadze, że oprócz zobowiązań wynikających z umowy o współdziałanie, podatnicy podlegają także wszystkim przepisom prawa podatkowego, które stanowią formalną ramę dla relacji organów skarbowych i podatników. Mechanizmy oparte na zaufaniu i współpracę mogą być tworzone wyłącznie w zakresie elastyczności zapewnianej przez przepisy prawa podatkowego.

5. Wnioski i obszary dalszych badań

W wielu krajach OECD obowiązuje model systemu podatkowego, w którym podatnicy przygotowują okresowo rozliczenia podatkowe, a organy administracji skarbowej weryfikują przedstawione przez podatników zeznania i w przypadku wątpliwości wszczynają procedurę ich kontroli. Zapewnianie wysokiego poziomu zgodności podatkowej jest osiągnięte przez stanowienie precyzyjnych i rozbudowanych przepisów podatkowych, zwiększanie prawdopodobieństwa kontroli skarbowej oraz zagrożenie wysokimi sankcjami. Jednym ze źródeł tak skonstruowanej relacji jest istniejący w obszarze nauk prawnych paradygmat dotyczący możliwości zapewnienia zgodności podatkowej w drodze sformalizowanych i konfrontacyjnych relacji stron. U podstaw tego paradygmatu leży zbiór teorii wywodzących się z ekonomicznej teorii przestępstw np. model przestrzegania prawa podatkowego *Allingham* i *Sandmo*. Zgodnie z nim racjonalni podatnicy w sytuacji zagrożenia istotną karą za błędne rozliczenia podatkowe będą z własnej woli dążyć do pozostawania w zgodzie z przepisami prawa⁵⁸².

W ostatnich latach ujawniają się jednak coraz wyraźniej wady relacji opartych o tak określony paradygmat⁵⁸³. Szczególnie dotyczy to dużych podatników będących osobami prawnymi. Choć brak jest jeszcze dokładnych badań nad źródłami tych niedoskonałości to można wśród nich wymienić:

- rosnącą liczbę podatników (w tym dużych podatników),
- rosnącą liczbę podatników rozliczających swoje zobowiązania podatkowe na poziomie międzynarodowym,
- rosnącą liczbę przepisów prawnych umożliwiających dyskrejonalny wybór podatnika co do elementów opodatkowania (coraz większa liczba ulg i preferencji podatkowych),
- rosnące świadomość podatników w zakresie optymalizacji podatkowej oraz globalizację działalności gospodarczej (umożliwiająca łatwiejsze korzystanie ze spółek zagranicznych dla celów optymalizacji),

⁵⁸² Szerzej zob. Allingham M., Sandmo A., *op. cit.*, str. 323-338.

⁵⁸³ Zob. OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, 2008. Zob. także (OECD, 2013).

- kryzys finansowy roku 2008, który skłonił wielu podatników do poszukiwania możliwości optymalizacji swoich zobowiązań podatkowych z wykorzystaniem struktur międzynarodowych.

W miarę jak przybywa dużych podatników o skomplikowanych, międzynarodowych rozliczeniach podatkowych, rośnie dysproporcja między możliwościami kontrolnymi organów skarbowych, a możliwościami podatników. Jednocześnie wraz ze spadającym ryzykiem kontroli, a tym samym wartością oczekiwaną ewentualnej kary, coraz większa liczba podatników odczuwa bodźce do podjęcia prób zmniejszenia wysokości swojego zobowiązania podatkowego. Niedoskonałości te prowadzą do głośnych niepowodzeń organów skarbowych⁵⁸⁴ oraz podważają zaufanie obywateli do systemu podatkowego, co przekłada się na obniżenie siły bodźców do osiągnięcia i utrzymywania wysokiego poziomu zgodności podatkowej⁵⁸⁵. Dodatkowo, postęp w badaniach ekonomicznych kwestionuje klasyczne teorie racjonalnego wyboru podatników zastępując je teoriami uwzględniającymi znaczenie zaufania, współpracy i powszechnie przyjętych norm społecznych⁵⁸⁶.

Pośród najistotniejszych koncepcji teoretycznych stanowiących fundament dla zmiany paradygmatu relacji organów skarbowych i podatników należy wymienić w pierwszej kolejności prace *Kirchlera* w zakresie modelu równi pochyłej. Zgodnie z tym modelem odpowiednie połączenie metod konfrontacyjnych oraz koncyliacyjnych pozwala na osiągnięcie wyższego poziomu zgodności podatkowej niż w przypadku stosowania wyłącznie metod konfrontacyjnych. Zbiór teorii stanowiących podstawę nowego paradygmatu stanowią też prace *Braithwaite'a* (koncepcja piramidy przestrzegania prawa) oraz *Grabovskiego* (koncepcja meta-regulacji). Pierwsza z nich wskazuje, że dominującą strategią organów skarbowych w relacjach z podatnikami powinna być daleko idąca samo-regulacja i dobrowolność zachowywania zgodności podatkowej. Jedynie w przypadku uporczywego unikania opodatkowania, organy skarbowe powinny podejmować aktywne działania względem podatnika oraz stosować (w sposób

⁵⁸⁴ Pośród najgłośniejszych, publicznych nieprawidłowości należy wymienić wieloletnie utrzymywanie przez największe spółki technologiczne minimalnych efektywnych stóp opodatkowania, z wykorzystaniem niedostosowanych do ich działalności przepisów międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie stałych zakładów. Innym przykładem jest obniżanie podstawy opodatkowania przez największe spółki z Stanach Zjednoczonych Ameryki i Europy, masowa sprzedaż powtarzalnych schematów podatkowych przez firmy doradcze, itd.

⁵⁸⁵ Szerzej zob. Alm J., Kirchler E., *op. cit.*, str. 35-38.

⁵⁸⁶ Zob. Ayers I., Braithwaite J., *Responsive Regulation Transcending The Deregulation Debate*, Oxford Socio-Legal Studies, Wolfson College, Oxford, 1992, str. 101-133.

stopniowalny) sankcje. *Grabowski* z kolei wskazuje na niewielką skuteczność w zakresie zapewniania zgodności prawnej i podatkowej przepisów regulujących jednostkowe zachowania podmiotu prawnego. Jego zdaniem ustawodawca powinien tworzyć raczej ogólne zasady i standardy dla wewnętrznych mechanizmów nadzoru organizacyjnego, pozostawiając podatnikom ich specyficzną implementację. Elementem analizowanej zmiany paradygmatu są także postulowane przez OECD działania mające na celu zapewnienie pewności w systemach podatkowych (ang. *tax certainty*)⁵⁸⁷. Nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami obejmuje więc zbiór koncepcji w zakresie możliwości istotnej poprawy poziomu zgodności prawnej w społeczeństwie dzięki wykorzystaniu mechanizmów prawnych opartych o współpracę, zaufanie i aktywny udział obywateli w procedurach administracyjnych. Kierunek ten wpisuje się w opracowaną przez *Selznicka* i *Noneta* teorię rozwoju systemów prawnych. Wraz z ewolucją systemu prawnego (od prawa represyjnego w kierunku prawa responsywnego), rośnie znaczenie współpracy, polubownych metod rozwiązywania konfliktów oraz elastyczności mechanizmów prawnych, a maleje częstotliwość wykorzystywania środków przymusu.

Podstawowym czynnikiem wpływającym na zmianę paradygmatu relacji organów skarbowych i podatników są rosnące koszty transakcyjne funkcjonowania systemów podatkowych opartych o dotychczasowy paradygmat. Ekonomiczna analiza prawa definiuje koszty transakcyjne jako koszty związane z realizacją transakcji na rynku. W ujęciu *Williamsona* do tej kategorii można w szczególności zaliczyć koszty przedsiębiorstw związane z realizacją zadań publicznych, w tym koszty związane z prowadzeniem rozliczeń podatkowych. Zgodnie z twierdzeniem *Coaes'a* w przypadku, gdy koszty transakcyjne na rynku będą zbyt wysokie, jego uczestnicy będą poszukiwać metod organizacji, pozwalających na ich obniżenie. Obszar rozliczeń podatkowych nie jest klasycznym przykładem „rynku” którego bezpośrednio dotyczy twierdzenie *Coaes'a*, ponieważ jedna strona istniejących w nim relacji posiada dominującą pozycję względem pozostałych uczestników (zarówno pod względem organizacyjnym jak i w zakresie dostępu do informacji). Również ewentualne zmiany w zasadach funkcjonowania relacji organów skarbowych i podatników nie mogą następować samoczynnie w wyniku działania bodźców związanych z wysokimi kosztami transakcyjnymi, ale są w dominującej części następstwem zmian legislacyjnych. Należy jednak zauważyć, że w

⁵⁸⁷ Zob. IMF i OECD, 2017, *op. cit.*, str. 11.

długim terminie, rosnące koszty transakcyjne funkcjonowania systemu podatkowego mogą doprowadzić do istotnych nieefektywności i skłonić ustawodawcę do poszukiwania mechanizmów podatkowych generujących niższe koszty transakcyjne.

Przykładem rozwiązania podatkowego powstałego w ramach nowego paradygmatu relacji podatkowej jest system nadzoru horyzontalnego zaproponowany i promowany przez OECD⁵⁸⁸. System nadzoru horyzontalnego to rozwiązanie podatkowe zakładające odejście od nadzorczej roli organów skarbowych w kierunku stworzenia partnerskiej, opartej na zaufaniu i współpracy, relacji z podatnikami⁵⁸⁹. Ogólną zasadą systemu nadzoru horyzontalnego jest odejście od „pionowej” relacji podatek – organ podatkowy, w kierunku bieżącej i ciągłej współpracy pomiędzy tymi podmiotami. W szczególności cechami systemu nadzoru horyzontalnego jest wysoka świadomość organów skarbowych co do biznesowej i organizacyjnej specyfiki podatników oraz relacja, w której podatnicy dobrowolnie informują organy skarbowe o swoich istotnych transakcjach, wątpliwościach podatkowych oraz zmianach biznesowych i organizacyjnych, a organy skarbowe sprawnie i transparentnie komunikują swoje stanowisko i uzgadniają je z przedstawicielami podatnika. W Europie, w chwili obecnej, nadzór horyzontalny lub jego elementy zostały faktycznie zaimplementowane w Holandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Austrii, Szwecji, Włoszech, Belgii, Irlandii, Norwegii i Słowenii. Poza Europą warto wymienić systemy nadzoru horyzontalnego zaimplementowane w Stanach Zjednoczonych Ameryki, Australii i Kanadzie. Kroki w kierunku wdrożenia podejmują także inne kraje OECD, w tym Chorwacja, Hiszpania, Francja i Polska⁵⁹⁰.

Zidentyfikowanie rozwiązania podatkowego opartego o nowy paradygmat relacji organów skarbowych i podatników pozwoliło na podjęcie próby potwierdzenia tezy o ewolucji mechanizmów podatkowych w kierunku generowania niższych kosztów transakcyjnych. W tym celu wykonano w pierwszej kolejności analizę komparatystyczną wybranych systemów nadzoru horyzontalnego w krajach OECD, zgodną z metodą *Kamba i Infantiego*. W etapie opisowym tej metody dokonano wyczerpującego opisu mechanizmów podatkowych wchodzących w skład systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii, Wielkiej Brytanii, Szwecji, Słowenii oraz Danii, wraz z przedstawieniem

⁵⁸⁸ Zob. OECD, 2013, *op. cit.* str. 1-110.

⁵⁸⁹ Nazwa nadzór horyzontalny została nadana systemowi wdrożonemu w Holandii w 2005 roku i następnie przyjęła się w wielu krajach. OECD nazywało początkowo tego typu rozwiązania systemami wzbogaconej relacji (ang. *enhanced relationship*), a następnie (od 2013 roku) systemami zgodności opartymi o współpracę (ang. *co-operative compliance*).

⁵⁹⁰ Bronżewska K., *op. cit.*, str. 17.

kontekstu kulturowego kraju. W etapie informacyjnych zidentyfikowano podobieństwa i różnice między analizowanymi systemami. Wśród podobieństw kluczowe znaczenie mają forma implementacji (brak ustawowej podstawy prawnej), oparcie kontroli o mechanizmy oceny ryzyka oraz wymóg implementacji ram nadzoru podatkowego. Istotne obszary różnic między systemami obejmują poziom szczegółowości wytycznych dla podatników, poziom sformalizowania uczestnictwa w systemie i możliwość uzyskania wiążącego stanowiska organów skarbowych. Etap eksploracyjny pozwolił na wyciągnięcie uogólnionych wniosków co do czynników wpływających na korzyści i koszty związane z funkcjonowaniem systemów nadzoru horyzontalnego. Obejmują one tworzenie bodźców dla podatników do dobrowolnej współpracy z organami skarbowymi, ustrukturyzowanie procesów podatkowych po stronie administracji skarbowej i podatników, wprowadzenie mechanizmów kontroli na zasadzie ryzyka oraz długoterminową akumulację wiedzy. W tych czterech obszarach należy upatrywać źródeł pozytywnego wpływu implementacji opartych o nowy paradygmat mechanizmów podatkowych na koszty transakcyjne. W etapie eksploracyjnym przeprowadzonej analizy komparatystycznej zidentyfikowano również szereg ryzyk, mogących wpłynąć negatywnie na koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu nadzoru horyzontalnego – ryzyka te obejmują między innymi zbyt wysokie koszty implementacji ram nadzoru podatkowego, możliwość niewystarczającej ochrony tajemnicy skarbowej czy brak stworzenia efektywnego systemu zarządzania wiedzą po stronie organów skarbowych.

W oparciu o wnioski z przeprowadzonej analizy komparatystycznej systemów nadzoru horyzontalnego, dokonano następnie komparatystycznego porównania szacowanych kosztów transakcyjnych zgodnego z metodą *Williamsona*. Dla porównania wybrano uogólniony model systemu nadzoru horyzontalnego oraz mechanizmy podatkowe rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce. Dla ustrukturyzowania analizy wykonano ją dla trzech obszarów kosztów transakcyjnych związanych z funkcjonowaniem systemu podatkowego określonych przez *Evansa*, to jest kosztów administracyjnych (koszty po stronie organów skarbowych), kosztów zachowania zgodności (koszty po stronie pojedynczych podatników) oraz kosztów efektywności (koszty dla całej gospodarki). Przeprowadzona analiza wykazała, że implementacja systemu nadzoru horyzontalnego przekłada się na obniżenie kosztów administracyjnych funkcjonowania systemu podatkowego w zakresie współpracy z podatnikami będącymi

uczestnikami systemu. Zwiększony wysiłek administracji skarbowej związany z implementacją systemu oraz początkową weryfikacją przystępujących podatników jest równoważony przez zmniejszenie kosztów bieżącego nadzoru nad rozliczeniami podatników wynikające w szczególności z implementacji przez nich ram nadzoru podatkowego. Uzasadnione wydaje się także twierdzenie, że pozytywny wpływ implementacji systemu nadzoru horyzontalnego na koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego po stronie administracji będzie przyrastał w czasie. Dwa mechanizmy wpływające na ten pozytywny efekt to dyfuzja informacji i doświadczeń zgromadzonych w systemie zarządzania wiedzą oraz poprawa efektywności mechanizmów podatkowych będącą pochodną lepszej jakości informacji o zachowaniach podatników, gromadzonych w ramach systemu. Wpływ implementacji rozwiązań opartych o nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami jest w zakresie kosztów transakcyjnych po stronie podatników mniej jednoznaczny niż po stronie organów administracji skarbowej. W analizowanym przykładzie systemu nadzoru horyzontalnego jego implementacja przez podatnika wiąże się z potencjalnie istotnymi kosztami implementacji strategii podatkowej oraz ram nadzoru podatkowego. Również bieżące operowanie ram nadzoru podatkowego wiąże się kosztami transakcyjnymi, niewystępującymi w klasycznym, konfrontacyjnym modelu relacji organów skarbowych i podatników. Bilans korzyści i kosztów z tytułu uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego będzie w efekcie silnie zależny od sytuacji podatnika i specyfiki jego procesów podatkowych. W konkretnych przypadkach możliwe jest nawet zwiększenie kosztów związanych z prowadzeniem rozliczeń podatkowych organizacji po przystąpieniu do systemu nadzoru horyzontalnego. Przystąpienie do systemu jest jednak w większości jego modeli dobrowolne i uzasadnione jest założenie, że uczestnictwo w systemie będzie oparte o kalkulację ekonomiczną. W efekcie, w skali całej gospodarki, implementacja systemu nadzoru horyzontalnego powinna doprowadzić do wykazania pozytywnego bilansu jego wpływu na koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego po stronie podatników⁵⁹¹. W zakresie kosztów efektywności,

⁵⁹¹ W systemach podatkowych funkcjonujących zgodnie z klasycznym paradygmatem relacji organów podatkowych z podatnikami, pomimo braku formalnych mechanizmów pozwalających na częściowe zastąpienie władczych mechanizmów przez mechanizmy oparte o współpracę i zaufanie, mogą występować sytuacje zbliżone do funkcjonowania podatnika w systemie nadzoru horyzontalnego. W przypadku gdy dany podatnik o skomplikowanej strukturze organizacyjnej i handlowej jest przez dłuższy okres obsługiwany przez ten sam zespół urzędników skarbowych (co jest możliwe szczególnie w przypadku podatników z siedzibą poza głównymi ośrodkami biznesowymi) mogą w naturalny sposób tworzyć się elementy relacji opartej o zaufanie. W takim wypadku urzędnik może w większym stopniu niż to wynika z procedur polegać na deklaracjach podatnika oraz chętniej udzielać wskazówek i sugestii co do

pozytywny wpływ implementacji systemu nadzoru horyzontalnego na koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem systemu podatkowego, będzie się realizował poprzez obniżenie niepewności podatkowej, a tym samym zmniejszenie jej negatywnego wpływu na podejmowanie decyzji gospodarczych przez podatników.

Również wnioski z analizy systemów nadzoru horyzontalnego w świetle teorii gier oraz teorii kontraktów relacyjnych *Macneila* potwierdzają pozytywny wpływ implementacji mechanizmów opartych o nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami na koszty transakcyjne funkcjonowania systemu podatkowego.

Podsumowując, przeprowadzone analizy tj. prawno-porównawcza systemów nadzoru horyzontalnego (metoda *Kamba* i *Infantiego*) oraz porównawcza kosztów transakcyjnych funkcjonowania systemu podatkowego z systemem nadzoru horyzontalnego oraz bez tego systemu (metoda *Williamsona*) wskazują, że mechanizmy oparte o nowy paradygmat relacji organów skarbowych i podatników przekładają się na obniżenie kosztów transakcyjnych w gospodarce. Uzasadnione jest więc także stwierdzenie, że wraz z rosnącym poziomem skomplikowania relacji gospodarczych, przekładającym się zwiększenie kosztów transakcyjnych związanych z funkcjonowaniem systemu podatkowego, coraz istotniejsze znaczenie będą miały mechanizmy podatkowe oparte o nowy paradygmat relacji organów skarbowych z podatnikami. Administracje skarbowe oraz instytucje międzynarodowe powinny więc proaktywnie poszukiwać możliwości implementacji nowoczesnych, opartych o współpracę i zaufanie mechanizmów podatkowych, aby zapewnić efektywność funkcjonowania organów skarbowych oraz gospodarki.

Wśród obszarów dalszych badań w tym zakresie można wskazać ocenę poziomu występowania kosztów transakcyjnych związanych z funkcjonowaniem systemu podatkowego w Polsce w oparciu o metodę *Pope'a*⁵⁹², określenie konsekwencji zmiany

właściwego postępowania. Pomimo braku badań empirycznych co do popularności takiego zjawiska, doświadczenie zawodowe autora dowodzi, że występuje ono relatywnie często w grupie dużych podmiotów korporacyjnych.

⁵⁹² Zdaniem *Pope'a*, uświadomienie przez administrację skarbową i społeczeństwo istnienia kosztów transakcyjnych systemu podatkowego nie jest procesem oczywistym i ciągłym. *Pope* wyróżnił szereg etapów tego procesu, rozpoczynającego się od całkowitego pomijania kosztów zachowania zgodności w procesie legislacyjnym. W kolejnych etapach koszty te są wskazywane przez doradców podatkowych, następnie badane przez środowisko naukowe. W efekcie następują pierwsze próby uwzględnienia kosztów transakcyjnych systemu podatkowego w procesie kreowania polityki podatkowej kraju, rozwijające się w mechanizmy obniżania tych kosztów oraz docelowo w ciągły i metodycznie poprawny proces monitorowania kosztów zachowania zgodności w gospodarce. *Pope J., Administrative and Compliance Costs of International Taxation, The International Taxation System, Springer, 2002, str. 273-289.*

paradygmatu w relacjach organów skarbowych i podatników w środowisku międzynarodowym oraz opracowanie ogólnego modelu dla efektywnej implementacji mechanizmów opartych o nowy paradygmat, w tym systemu nadzoru horyzontalnego. Wartościowe wydają się także dalsze badania nad implementacją systemu nadzoru horyzontalnego w Polsce.

S P I S T A B E L

Tabela 1. Klasyfikacja kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym	60
Tabela 2. Podstawowe funkcje organów administracji skarbowej	66
Tabela 3 Sugerowane procesy objęte ramami nadzoru podatkowego w Holandii ...	101
Tabela 4 Zobowiązania regulujące współpracę stron w ramach systemu nadzoru horyzontalnego w Holandii	106
Tabela 5 lista podobieństw i różnicy w ramach analizowanych systemów nadzoru horyzontalnego	140
Tabela 6 Koszty transakcyjne związane z funkcjonowaniem rozwiązania pierwotnego oraz rozwiązania badanego	189

S P I S R Y S U N K Ó W

Rysunek 8 Uproszczony model równi pochyłej	16
Rysunek 9 Pełny model równi pochyłej	17
Rysunek 10 Przykładowa krzywa obojętności organów podatkowych	20
Rysunek 11 Przykład optymalnej alokacji zasobów organów skarbowych	20
Rysunek 12 Ogólna oraz szczegółowa piramida egzekwowania prawa	22
Rysunek 13 Schemat działań administracji w modelu tradycyjnym oraz w modelu metaregulacji	26
Rysunek 14 Warunki efektywności użycia regulacji opartych o wyniki, technologie i zarządzanie	30
Rysunek 8 Schemat ram nadzoru korporacyjnego	89
Rysunek 9 Poglądowy proces oceny ryzyka (BRR+) w przypadku podatników o różnym poziomie ryzyka	116

B I B L I O G R A F I A

- Allers, M., *Administrative and Compliance Costs of Taxation and Public Transfers in the Netherlands*, Groningen: Wolters-Noordhoff, 1994.
- Allingham M., Sandmo A., *Income tax evasion: a theoretical analysis*, Journal of Public Economics, 1972.
- Alm J., Kirchler E., *Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour*, CESifo Forum, 2012.
- Alm, J., Jackson, B., McKee, M., *Institutional uncertainty and taxpayer compliance*, The American Economic Review, 1992.
- Alstadsæter A. i Johannesen N., *Tax Evasion and Tax Avoidance*, NBER working papers, 2018.
- Alternatives*, Administrative Science Quarterly, 1991.
- Anderson E., Schmittlein D.C., *Integration of the Sales Force: An Empirical Examination*, The Rand Journal of Economics, 1984.
- Arrow, K., *The Organization of Economic Activity: Issues Pertinent to the Choice of Market versus Non-market Allocation*, US Joint Economics Committee, 1969.
- Austen-Baker R., *Gilmore and the Strange Case of the Failure of Contract to Die After All*, Journal of Contract Law, 2002.
- Axelos, *ITIL Service Startegy v. 3.4*, Axelos, 2016.
- Ayers I., Braithwaite J., *Responsive Regulation Transcending The Deregulation Debate*, Oxford Socio-Legal Studies, Wolfson College, Oxford, 1992
- Backer J., *The common law tradition*, Hambledon Press, 2000.
- Bakker A., i Kloosterhof S., *Tax Risk Management: From Risk to Opportunity*, International bureau of fiscal documentation, 2010.
- Becker G., *Crime and Punishment: An Economic Approach*, The Journal of Political Economy, 1968.
- Begg D. *Makroekonomia*, PWE, 2007.
- Beldowski J., *Kuksaniec legislacyjny?*, Radca Prawny, 2016.
- Beldowski J., Metelska-Szaniawska K., *Law & Economics – geneza i charakterystyka ekonomicznej analizy prawa*, Bank i Kredyt, nr. 10, 2007.
- Bjarup J., *The Philosophy of Scandinavian Legal Realism*, Ratio Juris, 2005.
- Blankenburg E., *Legal Culture in Five European Countries*, Scientific Council for Government Policy, 2000.
- Blankenburg, E., *Patterns of Legal Culture: The Netherlands Compared to Neighboring Germany*, The American Journal of Comparative Law, 1998.
- Blaug M., *Teoria ekonomii. Ujęcie retrospektywne*, PWN, Warszawa 2000.
- Blonigen B., Oldenski L., Sly N., *The Differential Effects of Bilateral Tax Treaties*, American Economic Journal: Economic Policy, 2014.

- Blumenthal, M. Slemrod, J., *The compliance cost of taxing foreign-source income: Its magnitude, determinants and policy implications*, International Tax and Public Finance, 2, 1995.
- Boer, K. i Gribnau, H., *Legal Aspects of Behaviourally Informed Strategies to Enhance Tax Compliance. Tax and Trust; Institutions, Interactions and Instruments*, Eleven International Publishing, 2019.
- Boll K. i Johansen M., *Tax Governance Corporate experiences with Corporate Compliance in Danemark*, FairTax Working Paper Series, 2018.
- Braithwaite J., *Meta Risk Management and Responsive Regulation for Tax System Integrity*, Law&Policy, 2003.
- Braithwaite J., *Responsive Regulation*, Oxford Socio-Legal Studies, 1992.
- Braithwaite J., *Rules and Principles: A Theory of Legal Certainty*, Australian Journal of legal Philosophy, 2002.
- Braithwaite V., *Defiance in Taxation and Governance: Resisting and Dismissing Authority in a Democracy*, Edward Elgar Pub, 2009.
- Braithwaite V.B., Braithwaite J., *An Evolving Compliance Model For Tax Enforcement*, Crimes of Privilege, Oxford University, 2001.
- Brodecki Z. Konopacka M. Brodecka-Chamera A., *Komparatystyka kultur prawnych*, Wolters Kluwer, 2010.
- Bronżewska K., *Cooperative Compliance: A New Approach to Managing Taxpayer Relations*, IBFD Doctoral Series, 2016.
- Bronżewska K., *Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polski odpowiednik co-operative compliance*, Przegląd Podatkowy, 2019.
- Brooks, K., *Comparative Tax Law: Development of the Discipline*, Spiegel Sohmer Tax Policy Colloquium, 2017.
- Brzeziński, B., *Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy*, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej w Płocku, 2018.
- Business Centre Club. *Uwagi do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa*. Minister Finansów, 2019.
- Cabinet Office, *Transformational Government – Enabled by Technology*, Cabinet Office, 2005.
- Chodosh H., *Comparing Comparisons: In Search of Methodology*, Iowa Law Review, 1999.
- Christian, C.W., Gupta, S., Lin, S., *Determinants of tax preparer usage: Evidence from panel data*, National Tax Journal, 1993.
- Cialdini, R., *Influence: science and practice*, Allyn and Bacon, 2001.
- Coase R. H. *The Nature of the Firm. Origins, Evolution, and Development*, Oxford University Press, Oxford, 1993.
- Coase R. H. , *Message from Ronald Coase*, Newsletter of the International Society for New Institutional Economics, vol. 1(1), 1998.

- Coase R. *The Problem of Social Cost*, Journal of Law and Economics, 1960.
- Coase R., *Accounting and the Theory of the Firm*, Journal of Accounting and Economics, 1990.
- Coase R.H., *The institutional structure of production*, American Economic Review, t. 82, nr 4, 1992.
- Coglianesi C., Lazer D., *Management-Based Regulation: Prescribing Private Management to Achieve Public Goals*, Law & Society Review, Vol. 37, No. 4., 2003.
- Collard, D., Green, S., Godwin, M.R., Maskell, L., *The tax compliance costs for employers of PAYE and national insurance in 1995-96*, Main report: Inland Revenue, 1998.
- Colon D., *Legal Security Differences: Co-operative Comparison Between The United Kingdom And The Netherlands*, Archives of Business Research, 2017.
- Contos, G., Guyton, J., Langetieg, P., Lerman, A.H., Nelson, S., *Taxpayer compliance costs for corporations and partnerships: A new look*, IRS Research Bulletin: Proceedings of the IRS Research Conference, 2012.
- Dabner, J., Cook, J., Burton, M., *The “Enhanced Relationship” model collides with reality – the determinants of the relationship between tax administrators and tax intermediaries*, The Law and Society Association Annual Conference, 2015.
- de Widt D. d., Oats L., *Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context*, British Tax Review, 2017.
- de Widt D., *Risk Assessment in a CO-operative Compliance Context: A Dutch-UK Comparison*. British Tax Review, Issue 2., 2017.
- de Witt, D., Lynne O., *Co-operative Compliance: Views of large business in UK and Netherlands*, FairTax working paper, 2019.
- DeLuca, D., Greenland, A., Guyton, J., Hennessy, S., Kindlon, A., *Measuring the tax compliance burden of small businesses*, SOI Tax Stats - Papers - Proceedings of the IRS Research Conference, 2005.
- Demsetz H. *The Cost of Transacting*, Quarterly Journal of Economics, 1968.
- Demsetz H., *The structure of ownership and the theory of the firm*, Journal of Law and Economics, t. 26, nr 2, 1983.
- Djankov, S., La Porta, R., Lopez-De-Silanes, F., Shleifer, A., *The Regulation of entry*, Quarterly Journal of Economics, 2002.
- Drabik L, Sobol E. *Słownik języka polskiego PWN*, Wydawnictwo Naukowe PWN, 2020
- Eichfelder, S; Vaillancourt, F, *Tax compliance costs: A review of cost burdens and cost structures*, Arqus Discussion Paper, No. 178, Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre (arqus), 2004.
- Enachescu J., Zieser M., Hofmann E. i Kirchler E., *Horizontal Monitoring in Austria: subjective representations by tax officials and company employees*, Business Research, Springer, 2019.
- Engelbrekt A., *Legal and Economic Discourses on Legal Transplants: Lost in Translation? Scandinavian Studies in Law*, 2015.

- Ernst & Young LLP, *UK Tax Authority reconsiders its approach to evaluating tax risk profile of large businesses*, Global Tax Alert, 2017.
- Etel L., *Ordynacja Podatkowa Kierunkowe Założenia Nowej Regulacji*, Temida 2, 2015.
- Evans C., *Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview*, Kluwer Law International, Boston, Chicago, New York, 2008.
- Evans J. R., Lindsay W. M., *The Management and Control of Quality*. South - Western College Publishing, 1999.
- Evans, C., Lignier, P., Tran-Nam. B, *The tax compliance costs of large corporations: Recent empirical evidence*, Paper presented at the 106th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association in Tampa, 2013.
- Ewald W., *Comparative Jurisprudence (II): The Logic of Legal Transplants.*, The American Journal of Comparative Law, 1995.
- Feeley, M. Law, *Legitimacy, And Symbols: An Expanded View Of Law And Society In Transition*, Michigan Law Review, Vol. 77, 1979.
- Forum On Tax Administration, *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behavior*, OECD, 2010.
- Foss N. J., *'Coase vs. Hayek': Economic Organization and the Knowledge Economy*, International Journal of the Economics of Business, 2002.
- Freedman J. i Vella J., *Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches*, Thomson Legal & Regulatory Legal Research Paper Series, 2009.
- Fuller L., *Collective Bargaining and the Arbitrator's Role*, Proceedings Of The Fifteenth Annual Meeting National Academy Of Arbitrators, 1962.
- Garbarino C., *An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Theory, Methods and Agenda for Research*, Bocconi Legal Studies Research Paper, 2007.
- Gemmell N., *Taxpayers' Behavioural Responses and Measures of Tax Compliance 'Gaps': A Critique and a New Measure*, 2014.
- Golecki M., Romanowicz M. i Wojciechowski J., *Nudging in Tax Law?*, 2016.
- Grabovsky P., *Using Non-Governmental Resources to Foster Regulatory Compliance*, An International Journal of Policy and Administration, 1995.
- Grądalski, F., *System podatkowy w świetle teorii optymalnego opodatkowania*, Oficyna Wydawnicza SGH, 2006.
- Gribnau H. i Vording H., *The Birth of Tax as a Legal Discipline*, Tilburg University and Universiteit Leiden, 2017.
- Gribnau H., *Horizontal Monitoring: Some Procedural Tax Law issues*. Tax Assurance Deventer:Kluwer, 2015.
- Gribnau H., *Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen [tłumaczenie własne]*, MBB, 2013.
- Gribnau H., *Opodatkowanie oparte o autorytet: prawo, zarządzanie i zaufanie [tłumaczenie automatyczne – z wykorzystaniem Google translate]: Legitieme belastingheffing: recht, governance en vertrouwen*, MBB, 2013.

- Gulen H, Ion M., *Policy Uncertainty and Corporate Investment*, The Review of Financial Studies, 2015.
- Gunningham N., *Compliance, Enforcement, and Regulatory Excellence*, Penn Program on Regulation's Best-in-Class Regulator Initiative, 2015.
- Gunz, S., Macnaughton, A., Wensley, K., *Measuring the compliance cost of tax expenditures: The case of research and development incentives*, Working Paper 6, Industry Canada, 1996.
- Haig, R.M., *The cost to business concerns of compliance with tax laws*, The Management Review, 1935.
- Hambre, A., *Cooperative Compliance In Sweden: A Question Of Legality*, Journal of Tax Administration, 2019.
- Hamilton S., *New dimensions in regulatory compliance – building the bridge to better compliance*, Journal of Tax Research, 2012.
- Harberger, A. C., *The corporation income tax: An empirical appraisal*, in United States House of Representatives, Committee on Ways and Means, 86th Congress, 1st Session, Tax revision compendium, 1959.
- Hardt Ł., *Ekonomia kosztów transakcyjnych – geneza i kierunki rozwoju*, Wydawnictwa Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2009.
- Hassett K. i Sullivan J., *Policy Uncertainty and the Economy: A Review of the Literature*, Exploring the Price of Policy Uncertainty Conference, 2015.
- Horwitz M., *The Historical Foundations of Modern Contract Law*, Harvard Law Review, 1974.
- HMRC, *Approach to Compliance Risk Management*, HMRC, 2007.
- HMRC, *Tax Compliance Risk Management*, HMRC, 2016. aktualizacja 30 września 2019 r.,
- Hoelzl E., Wahl I., Kirchler E, *Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework*, Journal of Economic Psychology, 2008.
- Huiskers-Stoop E., *Cooperative Compliance And The Dutch Horizontal Monitoring Model*, Journal of Tax Administration, 2009.
- IMF i OECD, *2019 Progress Report on Tax Certainty*, OECD, 2019.
- IMF i OECD, *Tax Certainty*, IMF i OECD 2017.
- IMF i OECD, *Update On Tax Certainty*, OECD, 2018.
- Infanti A., *Spontaneous Tax Coordination*. Vanderbilt Journal Of Transnational Law, 2001.
- Ivec M., *Applications Of Responsive Regulatory Theory In Australia And Overseas: Update*, Occasional Paper 23, Australian National University, 2015.
- Kaldor N. *The Equilibrium of the Firm*, The Economic Journal, 1934.
- Kamba W., *Comparative Law: A Theoretical Framework*. The International and Comparative Law Quarterly, 1974.
- Kamphuis R., *Expedition transparency in a post-BEPS world*, Eucotax, 2016.

- Kasper M., Kogler Ch, Kirchler E., *Tax policy and the news: An empirical analysis of taxpayers' perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance*, Journal of Behavioral and Experimental Economics, 2015.
- Kastlunger B., Kirchler E., Mittone L. i Pitters J., *Sequences of Audits, Tax Compliance and Taxpaying Strategies*, Journal of Economic Psychology, 2009.
- Kawa, J., *Metodologia, metodyka, metoda jako podstawa wywodu naukowego*, Studia Prawnoustrojowe nr 21, 2013.
- Kądziołka K., *Modele ekonomiczne w analizie zjawiska przestępczości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, 2014.
- Kinsey, K.A., Grasmick, H.G., Smith K.W., *Framing justice: taxpayer evaluations of personal tax burdens*, Law and Society Review, 25, 1991.
- Kirchler E., Muehlbacher S., Kastlunger B., Wahl I., *Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions*, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University, 2010.
- Klaes M. *Between the Scylla of Conceptual and the Charybdis of Institutional History of Economics*, Journal of the History of Economic Thought, vol. 23(2), 2001.
- Klaus M., *Nudging - Possibilities, Limitations and Applications in European Law and Economics*, Springer, 2016.
- Klimczak B., *Uwagi o powiązaniach między standardową ekonomią i nową ekonomią instytucjonalną*, Nowa ekonomia instytucjonalna. Aspekty teoretyczne i praktyczne, 2005.
- Klonowska A., *Rozpoznanie obszarów ryzyka podatkowego jako metoda zwiększenia wpływów podatkowych*, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, 2016.
- Kola, J.; Pest, P. *Kilka uwag o responsywności prawa podatkowego na przykładzie urzędowych interpretacji prawa podatkowego*, Studia Prawa Publicznego (16), 2016.
- Komisja Kodyfikacyjna, *Kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 marca 2015 r.*, Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, 2015.
- Komisja Kodyfikacyjna, *Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.*, Komisja Kodyfikacyjna, 2017.
- Komisja Kodyfikacyjna, *Projekt uzasadnienia projektu ustawy Ordynacja podatkowa*, Komisja Kodyfikacyjna, 2017.
- Kommer V. , *Handbook for Tax Administrations*, Inter-American Center of Tax Administrations, 2000.
- Kommer V. Alink M., *Handbook on Tax Administration.*, IBFD - International Bureau of Fiscal Documentation, 2011.
- Kraakman R., Armour J., Davies P. i Enriques L., *The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Functional Approach*, Oxford University Press, 2009.
- Kuchn, T., *The Structure of Scientific Revolutions*, wyd. 2, The University of Chicago Press, 1969.
- Kustra, E, *Polityczne problemy tworzenia prawa*, Wydawnictwo UMK, 1994.
- Larsen L., *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project? Department of Thematic Studies, Technology and Social Change*, Linköping University, 2016.

- Larsen, L. *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project?* Department of Thematic Studies, Technology and Social Change, Linköping University, 2016.
- Lavoie, R., *Cultivating a compliance culture: An alternative approach for addressing the tax gap*, University of Akron research paper no. 08-05, 2008.
- Legrand P., *The Impossibility of 'Legal Transplants'*, Maastricht Journal of European Comparative Law., 1997.
- Lissowska M., *Instytucje gospodarki rynkowej w Polsce*, Wydawnictwo C.H. Beck, 2008.
- Macaulay S., *Non-Contractual Relations in Business: A Preliminary Study*, American Society Review, 1963
- Macneil I., *Whither Contracts?*, 21 Journal of Legal Education 403, 1969.
- Macneil I., *The New Social Contract: An Inquiry into Modern Contractual Relations*, Michigan Law Review, 1981.
- Macneil I., *Relational Contract Theory as Sociology: A Reply to Professors Lindberg and de Vos*, Journal of Institutional and Theoretical Economics, 1987
- Mandewirth S.O., *Transaktionskosten von Handelskooperationen [tłumaczenie własne]*, Physica Verlag, Heidelberg 1997.
- Marcuss, R., Contos, G., Guyton, J., Langetieg, P., Lerman, A., Nelson, S., Schafer, B., Vigil, M. *Income Taxes and Compliance Costs: How Are They Related?* National Tax Journal, 66, 2003.
- Mardhiah M., Miranti R., Tanton R., *The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power*, CESifo Working Paper, 2019.
- Marian O. , *The Discursive Failure in Comparative Tax Law*, University of Florida Law Scholarship Repository, 2010.
- Marian. O, *Meaningless Comparisons: Corporate Tax Reform Discourse in the United States*, Virginia Tax Review, 2012.
- McLure, Ch., *Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose Also Good for the Public Gander?*, NAT'L TAX Journal, 1986.
- Michaels R., *The Functional Method of Comparative Law*, The Oxford Handbook of Comparative Law, 2006.
- Mikami M., *Methodological Divergence between Coase and Williamson in the History of Transaction Cost Economics*, Economic Journal of Hokkaido University, 2011.
- Minister Finansów , *Raport z konsultacji publicznych projektu nowej Ordynacji Podatkowej*, 2019.
- Minister Finansów , *Raport z konsultacji publicznych projektu nowej Ordynacji Podatkowej*, Ministerstwo Finansów, 2019.
- Minister Finansów, *Pismo (DCT3.8200.5.2018)*, Ministerstwo Finansów, 2019.
- Minister Finansów, *Procedura Uzgodnień dla dokumentu UD409*, Ministerstwo Finansów, 2019.
- Minister Finansów, *Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa, wersja do uzgodnień, UD409*, Ministerstwo Finansów, 2019.

- Ministerstwo Finansów, *Ministerstwo Finansów, Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020*, 2017.
- Mossin J., *Taxation and risk-taking: an expected utility approach*, *Economica*, 1968.
- Mousourakis G., *Legal transplants and legal development: A jurisprudential and comparative law approach*, *Acta Juridica Hungaric*, 2013.
- Muth.P., *Atomic commitment for integrated database systems*, *IEE Computer Society, ICDE 1991*, 1991.
- Naibei, K. I., *Impact of Electronic Tax Registers on VAT Compliance: A Study of Private Business Firms*, 2011.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Organizacja i Finansowanie Szkoleń Dla Pracowników Administracji Publicznej*, NIK, 2016.
- Nonet P., Selznick P., *Law And Society In Transition: Toward Responsive Law*, New York: Harper and Row, 1978.
- Oats L., Tuck P., *The relationship between hm revenue & customs and large corporate taxpayers: The Changing role of accountants*, *Institute of Chartered Accountants in England & Wales*, 2008.
- OECD, *Businesses' views on red tape: Administrative and regulatory burdens*, OECD, 2000.
- OECD, *Co-operative Compliance: A Framework*, OECD, 2013.
- OECD, *Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks*, OECD, 2016.
- OECD, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD, 2008.
- OECD, *Tax Administration 2019 Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD, 2019.
- OECD, *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*, *Forum On Tax Administration*, OECD, 2010.
- Oliver T., Bartley S., *Tax System Complexity and Compliance Costs – Some Theoretical Considerations*, *Economic Roundup*, 2005.
- Oliver, T., Bartley, S., *Tax system complexity and compliance costs - Some theoretical considerations*. *Economic Roundup*, 2005
- Parker C., *Meta-Regulation: Legal Accountability for Corporate Social Responsibility?*, Cambridge University Press, 2007.
- Pauwels M., *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen. Fiscaal Wetenschappelijke Reeks [tłumaczenie własne]*, *Weekblad Fiscaal Recht*, 2009.
- Pedersen M. K., *Horizontal monitoring eller tillidsbaseret kontrolaftale [tłumaczenie własne]*, 2011.
- Plichta J., *Pomiar kosztów transakcyjnych różne podejścia i perspektywa badawcza*, *Ekonomista*, 2019.
- Pope, J., *The Compliance Costs of Taxation in Australia: An Economic and Policy Perspective*, *Division of Business and Administration, School of Economics and Finance, Curtin University of Technology*, 1992.

- Project Management Institute, *A Guide to the Project Management Body of Knowledge, Sixth Edition*, PMI, 2017.
- Pross A., *The International Origins of Cooperative Compliance*, OECD International Conference, 2017.
- Rajski J. *Nauczanie prawa porównawczego*, *Palestra* 6/11(59), 1962.
- Rametse, N., Pope, J., *Start-up tax compliance costs of the GST: Empirical evidence from Western Australian small business*, Australian Tax Forum, 2002.
- Ridder D., *Nudging for beginners. A shortlist of issues in urgent need of research*, *The European Health Psychologist*, 2014.
- Robinson A. , *The Problem of Management and the Size of the Firms*, *Economic Journal*, 1934.
- Rupert, T., Single, L.E., Wright, A.M., *The impact of floors and phase-outs on taxpayers' decisions and understanding of marginal tax rates*, *The Journal of the American Taxation Association*, 2003.
- Sacco R., *Legal Formants: A Dynamic Approach to Comparative Law*, *The American Journal of Comparative Law*, 1991.
- Sandford, C.T., Hasseldine, J., *The compliance costs of business taxes in New Zealand*, Wellington: Victoria Press. 1992.
- Sandford, *Tax compliance costs: Measurement and policy*, Bath: Fiscal Publications, 1995
- Schlesinger R., *The Past and Future of Comparative Law*, *The American Journal of Comparative Law*, 1995.
- Schumpeter J.A., *Kapitalizm, Socjalizm, Demokracja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1995.
- Scitovsky T., *A study of interest and capital*, *Economica*, New Series, Vol. 7, 1940.
- Shubik, M., *Game Theory, Behavior and the Paradox of the Prisoners Dilemma*, Cowles Foundation Discussion Papers, 1969
- Shubik, M., *Game Theory, Behavior and the Paradox of the Prisoners Dilemma*, Cowles Foundation Discussion Papers, 1969.
- Slemrod, J. Venkatesh, V., *The income tax compliance cost of large and mid-size businesses: A report to the IRS LMSB Division*, Working Paper 914, University of Michigan: Ross School of Business, 1992.
- Slemrod, J. Yitzhaki, S., *The Costs of Taxation and the Marginal Costs of Funds*, IMF Staff Papers, 1996.
- Slemrod, J., Blumenthal, M., *The income tax compliance cost of big business*. *Public Finance Review*, 24, 1996.
- Slemrod, J., *Optimal tax simplification: Toward a framework of analysis*, *Proceedings of the 76th Annual Conference on Taxation of the National Tax Association*, 1984.
- Smith A., *An Inquiry in the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, *Library of Economics and Liberty*, 1776.

- Smits J., *What is Legal Doctrine? On the Aims and Methods of Legal-Dogmatic Research*, European Private Law Institute Working Paper No. 2015/06, 2015.
- Stevens, L.; Pheijffer, M.; Broek, J. van den; Keijzer, T.; Hel, E. van der, *Tax supervision – Made to measure*, Administration, Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs, 2012.
- Stigler G. J. , *The Economics of Information*, *Journal of Political Economy*, 1961.
- Stiglitz J., *The effects of income, wealth and capital gains taxation on risk-taking*, *Quarterly Journal of Economics*, 1969.
- Szlezak-Matusiewicz J., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwie*, *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów*, Szkoła Główna Handlowa, 2008.
- Szymczak I., *Dobór ekwiwalentnych rozwiązań prawnych w procesie transplantacji prawa*. *Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny*, 2015.
- Täuber, G., *Folgekosten der Besteuerung: Eine theoretische und empirische Analyse [tłumaczenie własne]*, Spardorf Wilfer, 1984.
- Teubner G., *Legal Irritants: Good Faith in British Law or How Unifying Law Ends Up in New Differences*, *Modern Law Review*, 1998.
- The Dutch Tax and Customs Administration, What is the Tax and Customs Administration?*, The Dutch Tax and Customs Administration, 2019.
- The Netherlands Tax and Customs Administration, *Horizontal monitoring within the medium to very large businesses segment*, The Netherlands Tax and Customs Administration, 2010.
- The Netherlands Tax and Customs Administration, *Supervision Large Business in the Netherlands*, The Netherlands Tax and Customs Administration, 2013.
- Tomassen S., *The Effects of Transaction Costs on the Performance of Foreign Direct Investments*, Norwegian School of Management, Sandvika 2004.
- Tran-Nam B., *Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia*, *National Tax Journal*, 2000.
- Tversky A. Kahneman D., *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases*. Cambridge University Press, 1982.
- Tyler T., *A relational model of authority in groups*. *Advances In Experimental Social Psychology*, 1992.
- Varney D., *Review of Links with Large Business*. HMRC, 2006.
- Varney D., *Service transformation: A better service for citizens and businesses, a better deal for the taxpayer*. Crown., 2006.
- Verbic M., Cok M., Sinkovec D., *Some evidence for implementing an enhanced relationship in Slovenia*, *Financial Theory and Practice*, Institute of Public Finance, 2014.
- Versetti A., *Legal Families in the Modern World: Civil (Romano-Germanic) Law, Common Law and Other Legal Families in the World*, Sciences Po Reims, 2012.
- Wahl I., Muehlbacher S., *The Impact of Voting on Tax Payments*, *Kyklos*, Oxford, 2010.

- Wallis J.J., North D.C., *Measuring the Transaction Sector in the American Economy, 1870–1970, Long-term Factors in American Economic Growth*, University of Chicago Press, Chicago 1986.
- Wallschutzky, I., *Cost of compliance for small business: Results from twelve case studies in Australia*, in Sandford, Fiscal Publications, 1995.
- Wang. N., *Measuring Transaction Costs An Incomplete Survey*, The Ronald Coase Institute, 2003.
- Wilkin J., *Instytucjonalne i kulturowe podstawy gospodarowania, Humanistyczna perspektywa ekonomii*, Wydawnictwo Naukowe Scholar, 2016.
- Williamson, O. *Markets and Hierarchies: Some Elementary Considerations*, The American Economic Review, 1973.
- Williamson O. , *Transaction Cost Economics: The Governance of Contractual Relations*, Journal of Law and Economics, 1979.
- Williamson O., *Comparative Economic Organization: The Analysis of Discrete Structural Alternatives*, Administrative Science Quarterly, 1991.
- Williamson O., *Ekonomiczne instytucje kapitalizmu. Firmy, rynki, relacje kontraktowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, 1998.
- Williamson O. E., *The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead*, Journal of Economic Literature, vol. 38(3), 2000.
- Wood C., Ivec M., Job J., Braithwaite V., *Applications of responsive regulatory theory in Australia and overseas*, The Australia National University, 2010.
- World Bank, *Doing Business 2020*, World Bank Group, 2020.
- Zbroińska B., *Publiczne koszty transakcyjne instytucji systemu podatkowego*, Gospodarka Narodowa nr 11-12, 2009.
- Zob. Gribnau H., *Improving the legitimacy of soft law in EU tax law*, Intertax., 2007.
- Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Stanowisko Związku Przedsiębiorców i Pracodawców w sprawie projektu ustawy Ordynacja podatkowa*, Minister Finansów, 2019.