



**Jacek Dworzecki<sup>1</sup>, Marcin Sosnowski<sup>2</sup>**

<sup>1</sup> *Wyższa Szkoła Policji*

*ul. Marszałka Józefa Piłsudskiego 111, 12-100 Szczytno*

*e-mail: j.dworzecki@wspol.edu.pl*

<sup>2</sup> *Wydział Matematyczno-Przyrodniczy*

*Akademia im. Jana Długosza w Częstochowie*

*al. Armii Krajowej 13/15, 42-200 Częstochowa*

## DOKUMENTY STRATEGICZNE ORAZ REGULACJE PRAWNE OECD ORAZ UE DOTYCZĄCE UJAWNIA I ZWALCZANIA PRZESTĘPCZOŚCI PODATKOWEJ

**Streszczenie.** W artykule przedstawiono dokumenty strategiczne oraz aktualnie obowiązujące rozwiązania prawne autorstwa OECD i UE, których zapisy i dyspozycje są wykorzystywane w zapobieganiu i zwalczaniu przestępczości podatkowej w państwach członkowskich wspólnoty europejskiej.

**Słowa kluczowe:** OECD, Unia Europejska, przestępczość podatkowa, przestępczość gospodarcza.

## STRATEGIC DOCUMENTS AND REGULATIONS OECD AND EU USED FOR THE IDENTIFICATION AND FIGHT AGAINST TAX FRAUD

**Abstract.** The article presents the strategic documents and valid legal solutions by the OECD and the EU used in the identification and fight against tax fraud in Europe.

**Keywords:** OECD, European Union, tax fraud, economic crimes.

## Wstęp

Raport Komisji Europejskiej (KE) opublikowany w 2013 r., a poświęcony zagadnieniu podatków publicznych, w swej treści zawiera informację, że w 2012 r. do budżetów wszystkich państw członkowskich wspólnoty nie wpłynęło ponad 177 miliardów euro należnych podatków. W nawiązaniu do tej konstatacji, komisarz Unii Europejskiej (UE) ds. podatków i unii celnej, audytu i zwalczania nadużyć finansowych Algirdas Šemeta stwierdził, że, (...) deficyt należnych podatków, w tym ich niesatysfakcjonująca ściągalność oraz brak konsekwencji poszczególnych państw w przestrzeganiu i dotrzymywaniu założeń zawartych we własnych jak i unijnych przepisach podatkowych sprawia, że Unię Europejską może w najbliższej przyszłości czekać poważny kryzys ekonomiczny, którego skutki będą odczuwalne na kilku kontynentach. Państwa członkowskie muszą podejmować szereg inicjatyw, których efektem będzie właściwa realizacja założeń przyjętej polityki fiskalnej UE oraz dążyć do wdrażania nowych rozwiązań, mających na celu zwiększenie wpływu należnych podatków do krajowych budżetów“ [3]. Przytaczając dane ujęte w ww. dokumencie Komisji Europejskiej, należy wskazać, że w 2012 r. najniższa ściągalność należnych państwu podatków była na Litwie (do budżetu wpłynęło tylko 64% należnych podatków), na Słowacji (wpływ na poziomie 61% należnych podatków) oraz w Rumunii (tylko 56% z oczekiwanych podatków zasililo skarb państwa). Ekspertki szacują, że każdego roku w Unii Europejskiej dochodzi do straty około 1 biliona euro (to około 7-krotny budżet UE) w wyniku uchylania się podmiotów i osób fizycznych oraz prawnych od odprowadzania podatków lub w związku z przestępczością podatkową. Średnio w ciągu każdego roku na obywatela UE przypada kwota 2 tysięcy euro nieodprowadzonych podatków. Tej sytuacji towarzyszy swego rodzaju status quo, bowiem na poziomie wspólnoty nie są wprowadzane nowe rozwiązania czy regulacje prawne pozwalające na efektywniejszą egzekucję należnych zobowiązań podatkowych. W trudnej i złożonej sytuacji ekonomicznej jest aktualnie wiele unijnych krajów. Kryzysy gospodarcze i finansowe z 2008 i 2013 roku wygenerowały wielkie problemy w takich krajach jak Irlandia, Portugalia, Hiszpania czy Włochy. Grecja otarła się o krawędź bankructwa i aktualnie wspólnie z Irlandią, Portugalią i Hiszpanią jest uzależniona od pomocy zagranicznej. Te wszystkie turbulencje skorelowane wokół nie tylko wyżej wymienionych krajów UE sprawiły, że na forum europejskim m.in. zainicjowano szereg inicjatyw panelowych, merytorycznych spotkań czy dyskusji mających w swej istocie pozwolić na ustalenie przyczyn takiego stanu rzeczy. W poszukiwaniu odpowiedzi na najważniejsze, nurtujące decydentów UE pytania, tj. dlaczego doszło do takiej sytuacji oraz co było przyczyną wyżej wymienionych kryzysów, wskazano jako bardzo prawdopodobne m.in. zbyt wysokie wydatki na funkcjonowanie sektora publicznego w państwach znajdujących się na skraju dodatniego bilansu ekonomicznego,

niskie wpływy podatków z przemysłu rolniczego spowodowane recesją gospodarczą w tym sektorze a także rosnąca przestępczość podatkowa i pejoratywna tendencja wzrostu akceptacji społecznej dla uchylania się od odprowadzania należnych podatków do budżetów państwowych. Nie można kategorycznie stwierdzić, że powyżej wskazane kwestie są jedynymi, pejoratywnymi dystraktorami warunkującymi złą kondycję finansową wielu europejskich krajów. Zapewne na taki stan rzeczy składa się więcej przyczyn.

Można skonstatować, że w historii świata, wraz z pojawieniem się obowiązków podatkowych, niemalże natychmiast wystąpiły również, mniej lub bardziej udane, próby uchylania się zobowiązanych podatników od płacenia należnych państwu podatków. Pierwsze wzmianki o takich niezgodnych z obowiązującym prawem działaniach pochodzą już z epoki starożytnej Grecji i Cesarstwa Rzymskiego. Płacenie podatków należy do najmniej lubianych obowiązków społecznych, jakie na obywateli nakłada prawo obowiązujące w każdym organizmie państwowym. Oczekiwaniem państwa i stojących na jego czele władz jest optymalizacja istniejącego systemu podatkowego, której istota polega na zwiększaniu wpływów do krajowego budżetu, co stoi w swoistej sprzeczności z filozofią wielu firm i przedsiębiorstw, stawiających sobie z kolei za cel maksymalną generalizację zysków. Pomimo iż przestępstwa i wykroczenia podatkowe są od wielu lat spenalizowane w krajowych i międzynarodowych regulacjach prawnych, to jednak nieustannie podejmowane są próby – w wielu przypadkach skuteczne, m.in. wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku czy też po prostu uchylania się od poniesienia stosownych obciążeń podatkowych na rzecz skarbu państwa. W myśl teorii racjonalnego wyboru, która jest dominującym paradygmatem w mikroekonomii a odnosi się do zachowań społecznych i ekonomicznych, każdy podmiot gospodarczy dąży do maksymalizowania swoich zysków przy jednoczesnej minimalizacji kosztów. Głównym motywem działania polegającego na unikaniu obowiązku podatkowego jest rozdźwięk pomiędzy dążeniem państwa do inkasowania należnych od obywateli i podmiotów gospodarczych, prawem ustanowionych zobowiązań finansowych a indywidualnym interesem podmiotów podatkowych, których strategię działania prawie zawsze zawierają minimalizowanie obciążenia podatkowego. Przyczyn występowania deliktów podatkowych należy dopatrywać się m.in. w ekonomicznym, politycznym, prawnym, moralnym i etycznym aspekcie funkcjonowania danego kraju. Stan gospodarki i sytuacja ekonomiczna w kraju to jeden z podstawowych czynników warunkujących przestępczość podatkową. W okresie wzrostu gospodarczego poziom deliktów podatkowych maleje, zwłaszcza spada liczba wykroczeń podatkowych i przestępstw podatkowych mniejszej wagi, natomiast w czasach stagnacji ekonomicznej lub w okresie recesji gospodarczej tego typu delikty stają się powszechniejsze. Dlatego też działania podejmowane przez państwo, a zmierzające do nieustannego wzrostu gospodarczego, są najważniejszym elementem na drodze ku zapewnieniu zrównoważonego rozwoju społec-

czeństwa, co, przy współczesnych realiach finansowej i gospodarczej globalizacji świata, nie jest łatwym zadaniem.

Rozmiar przestępczości podatkowej jest wyraźnie warunkowany również obowiązującym w danym kraju porządkiem prawnym i stabilnością przepisów podatkowych. Inflacja legislacyjna, przejawiająca się m.in. zbyt częstymi zmianami ustaw podatkowych, które implikują błędy natury interpretacyjnej, powstawanie tzw. luk w przepisach oraz zagrożenia płynące z okresu przejściowego ich stosowania, wytwarza przestrzeń do nadużyć w obszarze podatków publicznych. Nieustanne nowelizacje przepisów prawa podatkowego wprowadzają zamęt w realiach funkcjonowania podmiotów tworzących trzon potencjału gospodarczego kraju a także do małych i średnich przedsiębiorstw oraz do innych komponentów systemu podatkowego w państwie, czego efektem wtórnym jest powstawanie przestrzeni dla deliktów podatkowych.

Otoczenie i kultura stosowania oraz egzekwowania przepisów prawa, są w wielu przypadkach uzależnione od decyzji politycznych, w tym tych podejmowanych na najwyższych szczeblach. Środowiska polityczne, ekonomiczne i prawnicze w każdym kraju są w praktyce ze sobą powiązane, stanowiąc prymarny czynnik regulujący funkcjonowanie życia społecznego a nierzadko również wywierający wpływ na wzrost poziomu przestępczości gospodarczej, w tym podatkowej.

Pośród determinantów wpływających w najmniejszym stopniu na liczbę deliktów podatkowych są kwestie socjalne, wartości moralne a także pejoratywne zachowania natury etycznej, zwłaszcza te identyfikowane każdego dnia przez przeciętnych obywateli [2]. Tolerowanie przez społeczeństwo patologii polegających na uchylaniu się od płacenia podatków oraz akceptacja przez ogół obywateli deliktów podatkowych i postrzeganie tego postępowania jako immanentny element prowadzenia działalności gospodarczej, zdecydowanie wpływa na wzrost tej formy przestępczości gospodarczej. Owo pobłażanie czy wręcz akceptacja społeczna, są ściśle skorelowane z poziomem wiedzy obywateli, bowiem im niższy stan wiedzy o krajowym systemie fiskalnym i jego zadaniach tym wyższa ciemna liczba przestępstw podatkowych.

Niewątpliwie poziom omawianej formy przestępczości jest w istotny sposób kształtowany również przez mechanizmy ściągania podatków oraz instrumenty kontroli podatkowej. W krajach demokratycznych, systemy podatkowe obligują wszystkich obywateli oraz podmioty gospodarcze do publiczno-prawnego, nieodpłatnego, przymusowego oraz bezzwrotnego świadczenia pieniężnego na rzecz skarbu państwa. W każdym kraju występuje wiele rodzajów podatków. Dla przykładu można wskazać, że w Polsce mamy aż dziesięć rodzajów podatków bezpośrednich i trzy rodzaje podatków pośrednich. Na przykład w podatku dochodowym od osób fizycznych, powszechnie występującym w krajach UE, obywatel sam składa oświadczenie podatkowe i oblicza wysokość podatku należnego skarbowi państwa. Z uwagi na fakt, że organy kontroli

skarbowej nie są w stanie sprawdzić wszystkich zeznań podatkowych, występuje realna możliwość zaistnienia deliktu podatkowego.

Należy sobie uświadomić, że w dzisiejszym zglobalizowanym i liberalnym ekonomicznie świecie, rozwiązania prawne i organizacyjne mające na celu eliminację przestępstw podatkowych tylko na poziomie krajowym, są z góry skazane na niepowodzenie i z całą pewnością nie odniosą oczekiwanego przez rządzących rezultatu. Z Parlamentu Europejskiego (PE) płyną opinie, że jednostronne rozwiązania dotyczące zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej wdrażane przez państwa członkowskie wspólnoty, są w wielu przypadkach nieskuteczne, niewystarczające a niekiedy wręcz szkodliwe.

W wielu europejskich państwach po wdrożeniu rozwiązań i programów podatkowych rekomendowanych m.in. przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Europejski Bank Centralny czy Komisję Europejską, wystąpiła sytuacja odejścia rodzimego i zagranicznego kapitału do innych krajów oferujących korzystniejsze warunki opodatkowania. Tylko na przykładzie Grecji, Komisja Europejska ujawniła przesunięcie w 2012 r. do szwajcarskich banków kapitału w wysokości 60 miliardów euro [4].

Z powyższych faktów wynika, że w efektywnej walce z przestępczością podatkową mogą być skuteczne tylko wielopłaszczyznowe, międzynarodowe działania w realiach wspólnoty koordynowane na poziomie UE. Tego rodzaju aktywność możemy zaobserwować już od jakiegoś czasu, czego przykładem są wdrażane rozwiązania inicjowane przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), Radę Europy, Komisję Europejską oraz Parlament Europejski.

W opracowaniu przedstawiono regulacje prawne i organizacyjne przyjęte przez OECD oraz UE, które wyznaczają kierunki walki z przestępczością podatkową nie tylko na terenie Europy. Tekst jest kierowany do osób naukowo i zawodowo zajmujących się problematyką zwalczania przestępczości ze szczególnym uwzględnieniem przestępstw podatkowych, jak również do studentów kierunków: kryminologia, ekonomia, systemy bezpieczeństwa oraz prawo.

Materiał powstał w ramach realizacji dwu etapowego międzynarodowego projektu naukowo-badawczego pn. *Zwalczanie uchylania się od podatków oraz przestępczości podatkowej. Doświadczenia Republiki Słowackiej i Rzeczypospolitej Polskiej*. Działanie badawcze zrealizował zespół pracowników naukowo-dydaktycznych reprezentujący trzy ośrodki akademickie, tj. Akademię Korpusu Policji w Bratysławie, Wyższą Szkołę Policji w Szczytnie oraz Akademię im. Jana Długosza w Częstochowie\*.

---

\* Obie części projektu nr 164 i 225 zostały zarejestrowane, jako działania statutowe na Akademii Korpusu Policji w Bratysławie. Raporty badawcze uzyskały pozytywne recenzje uznanych ekspertów z zakresu omawianej problematyki, a ich publiczna obrona odbyła się przed komisją powołaną przez Rektora Akademii Korpusu Policji w Bratysławie w dniu 8 listopada 2016 r.

## **Dokumenty strategiczne, rozwiązania prawne oraz organizacyjne autorstwa OECD w zakresie zapobiegania i zwalczania przestępczości podatkowej**

Na poziomie międzynarodowym kwestia przestępczości podatkowej jest traktowana niezwykle poważnie, czego dowodem są rozwiązania prawne przyjęte przez wiele instytucji o profilu ekonomicznym i organizacji unijnych. Wymienić tutaj należy przede wszystkim Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), która działając na czterech kontynentach skupia 35 wysoko rozwiniętych i demokratycznych państw. OECD w lipcu 2013 r. przygotowała Plan walki z unikaniem opodatkowania i przenoszeniem zysków do rajów podatkowych (ang. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, dalej: BEPS) [5]. Jedną z głównych przyczyn przyjęcia BEPS był fakt, że systemy podatkowe i legislatywa państw członkowskich OECD nie nadążały za zmianami inspirowanymi, m.in. błyskawicznie postępującą globalizacją oraz rozwojem handlu elektronicznego (e-handel, ang. e-commerce). Zmiany te umożliwiły powstanie luk w prawie, w tym w przepisach i regulacjach podatkowych. Te mankamenty prawa podatkowego bardzo szybko zostały wykorzystane przez międzynarodowe korporacje, które bezwzględnie wykorzystały nadarżającą się okazję do wyraźnego zaniżenia kwot odprowadzanych podatków. Współczesny, międzynarodowy system podatkowy wyklucza możliwość podwójnego opodatkowania, jednocześnie wytwarzając firmom przestrzeń do zaniżania lub w ogóle niepłacenia podatków

Założenia BEPS mają na celu udaremnianie nieuprawnionego zaniżania zobowiązań podatkowych, poprzez podjęcie działań polegających na zapobieganiu agresywnemu planowaniu podatkowemu, przeciwdziałanie sztucznym transferom zysku oraz podwójnemu nieopodatkowaniu. BEPS oferuje narzędzia prawne i rozwiązania organizacyjne, które umożliwią państwowym organom skarbowym skuteczniejsze opodatkowanie zysków firm prowadzących działalność na terenie danego kraju, a które to firmy bardzo często wykorzystują swoje spółki córki zlokalizowane w tzw. rajach podatkowych do transferów wygenerowanego zysku i opodatkowania zgodnie z regulacjami prawnymi obowiązującymi w tych, częstokroć bardzo egzotycznych krajach.

Systemy cen transferowych oraz umowy bilateralne pozwalają dzisiaj firmom przelewać wygenerowany zysk, z kraju, w którym prowadzą swoją działalność wytwórczą czy handlową, poprzez np. przeniesienie własności niematerialnych praw majątkowych (np. patentów i praw własności intelektualnej) lub transfer ryzyka i kapitału na rzecz podmiotów zagranicznych. Przykładem takiego przeniesienia ryzyka mogą być operacje hedgingu, factoring eksportowy, odpowiednia forma organizacyjno-prawna firmy lub ubezpieczenia eksportowe, transportowe, majątkowe itd. BEPS swoimi rozwiązaniami stwarza wa-



runki dla wymuszenia przez organy skarbowe od podmiotów gospodarczych, postępowania o większej transparentności zwłaszcza w zakresie prowadzonej polityki podatkowej. Firmy będą musiały ujawnić swoje praktyki w zakresie planowania podatkowego i cen transferowych, ze szczegółowym podziałem na kraje w których te podmioty posiadają swoje placówki, dzięki czemu rządy będą mogły lepiej kontrolować działalność tych firm, mechanizm generowania przez nie zysku, co ułatwi określenie należnych państwu podatków.

Kolejne wynikające z BEPS możliwości mają na zadanie umożliwić efektywniejsze opodatkowanie handlu elektronicznego. Handel elektroniczny to specyficzny rodzaj handlu obejmujący zarówno zakup, jak i sprzedaż lub wynajem towarów oraz usług, w którym strony transakcji wykorzystują środki i urządzenia elektroniczne (telefon stacjonarny i komórkowy, faks, Internet, telewizję) w celu przeprowadzenia transakcji handlowej. Od ponad 10 lat najbardziej popularną metodą handlu elektronicznego jest handel internetowy a najpowszechniejszą formą elektronicznej sprzedaży czy zakupu są sklepy internetowe. Ta forma handlu umożliwia swobodne zawieranie międzynarodowych transakcji, które nie są objęte systemem podatkowym żadnego kraju a firmom pozwala generować nieopodatkowane zyski. Do najczęściej występujących form niezgodnego z prawem działania firm internetowych, w świetle wyników postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy skarbowe państw UE, należy zaliczyć: prowadzenie niezgłoszonej do opodatkowania działalności w zakresie handlu internetowego; niewykazywanie, w dokumentacji podatkowej prowadzonej przez zarejestrowane podmioty, całości lub części sprzedaży towarów na portalach aukcyjnych; ukrywanie rzeczywistej wysokości obrotu, np. poprzez jego podział na sztucznie tworzone podmioty np. sprzedaż z wykorzystaniem kilku nicków lub sprzedaż przez podstawione osoby; nieopodatkowanie podatkiem od towarów i usług dostawy towarów (usług pocztowych lub kurierskich); wykorzystywanie rachunków bankowych należących do członków rodziny lub znajomych do pobierania należności za sprzedane towary; wystawianie faktur i innych dokumentów sprzedaży przez podmioty nieuprawnione lub nieistniejące.

Plan BEPS przewiduje podjęcie piętnastu określonych działań, które mają pomóc rządów w walce z przestępczością podatkową. Zakładano, że zaproponowane rozwiązania zostaną zaimplementowane do porządków prawnych państw OECD oraz ich wewnętrznej doktryny skarbowej w przeciągu maksymalnie dwóch lat. Zaznaczono przy tym, że na szybkość wdrożenia owych regulacji będzie miała znaczący wpływ kooperacja władz skarbowych poszczególnych krajów, które powinny ściślej ze sobą współpracować i poszukiwać obustronnie akceptowanych kompromisów.

Do działań wymierzonych przeciwko przestępczości podatkowej, które zawarto w BEPS zaliczono:

- rozwiązanie problemów podatkowych skorelowanych z handlem elektronicznym;

- neutralizację skutków podatkowych generowanych za pomocą fiskalnych, prawnych i systemowych instrumentów hybrydowych;
- wzmocnienie rozwiązań odnoszących się do tzw. zagranicznych spółek kontrolowanych (*Controlled Foreign Corporation*);
- ograniczenie zmniejszania podstawy opodatkowania poprzez koszty odsetek i inne koszty finansowe;
- skuteczniejsze piętnowanie szkodliwych praktyk podatkowych oraz efektywniejsze wyeksponowanie ich istoty i odpowiedzialności karnej za tego typu działanie;
- ograniczenie nadużywania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- ograniczenie sztucznego wyizolowywania z obowiązku podatkowego stałych zakładów produkcyjnych;
- szacowanie cen transferowych w taki sposób, aby były one zgodne z realną wartością wytworów o niematerialnym charakterze;
- określanie cen transferowych w taki sposób, aby były one zgodne z prawdziwym poziomem szacowanego ryzyka i realną wartością kapitału;
- szacowanie cen transferowych w taki sposób, aby umożliwiały prognozowanie wystąpienia tzw. innych transakcji wysokiego ryzyka;
- wprowadzenie metod gromadzenia i analizowania informacji o szkodliwym obniżaniu podstawy opodatkowania oraz wdrożenie rozwiązań zapobiegającym takim praktykom;
- zmuszanie podmiotów podatkowych do ujawniania swoich koncepcji agresywnego planowania podatkowego;
- żądanie wydania i kontrola dokumentacji dotyczącej cen transferowych;
- stworzenie bardziej efektywnego mechanizmu rozwiązywania sporów;
- opracowanie multilateralnego instrumentu zwalczania przestępczości podatkowej.

### **Rozwiązania w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej przyjęte przez Unię Europejską**

W ostatnich latach Unia Europejska przyjęła wiele rozwiązań i wdrożyła nowe narzędzia służące do zwalczania deliktów podatkowych. Jedną z takich inicjatyw jest dokument UE o strategicznym charakterze pn. *Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania* [7]. Dokument, który zawiera opis 34 praktycznych działań, przygotowała i przyjęła Komisja Europejska w grudniu 2012 r. Komisja w tym planie działania zestawiła podjęte już przez siebie inicjatywy a także nowe pomysły, dla realizacji których potrzebne będzie więcej czasu. Przy szeregowaniu inicjatyw decydenci Komisji mieli świadomość, że nie należy nad-



miernie obciążać państw członkowskich oraz że koniecznym będzie uwzględnienie możliwości poszczególnych krajów w zakresie podjęcia niezbędnych działań. Wszystkie działania zaproponowane przez Komisję w przytoczonym dokumencie były zgodne i spójne z ramami finansowymi na lata 2014–2020.

Plan Komisji Europejskiej wpisuje się w cel strategiczny przyjęty przez Brukselę a dotyczący poprawy do 2020 r. skuteczności poboru podatków w państwach członkowskich wspólnoty o połowę. W Planie ujęto stanowisko państw członkowskich UE, które zdecydowanie opowiedziały się za tym, by najwyższy priorytet nadać już realizowanym działaniom oraz pełnemu wdrożeniu i stosowaniu nowo przyjętych przepisów w sprawie współpracy administracyjnej i walki z oszustwami podatkowymi. Ponadto państwa członkowskie podkreśliły konieczność szybkiego przyjęcia wniosków przedłożonych Radzie oraz zwrócenia szczególnej uwagi na walkę z oszustwami związanymi z podatkiem VAT i uchylaniem się od opodatkowania. Praktyczne rozwiązania zawarte w omawianej regulacji mają za zadanie przynieść konkretne rezultaty w postaci uszczelnienia krajowych systemów podatkowych, czego efektem będą dodatkowe wpływy budżetowe w wymiarze kilkuset miliardów euro rocznie. Proponowane działania mają również wytworzyć podwaliny do stworzenia w niedalekiej przyszłości kompleksowej strategii przeciw uchylaniu się od opodatkowania w UE, której konstrukcja zostanie oparta na solidnych regulacjach prawnych.

Propozycje zawarte w Planie KE mają różny charakter i poruszają wiele obszarów, a ich istotę można sprowadzić do m.in.:

- współpracy administracyjnej;
- wymiany informacji;
- wypracowania jednolitego wzoru numeru identyfikacji podatkowej;
- planowania strategicznego i optymalizacji podatkowej;
- ujednoczenia opodatkowania PKB;
- dyscypliny podatkowej;
- nowych obszarów generujących możliwości do opodatkowania przychód.

Do współpracy administracyjnej zaliczono kwestię nowych ram kooperacji w tym zakresie. Ramy stanowią zbiór nowych instrumentów ustawodawczych torujących ścieżkę dla rozwijania nowych narzędzi i instrumentów przez Komisję Europejską i państwa członkowskie wspólnoty. Pośród mankamentów wskazano, że państwa członkowskie nie stosują jeszcze nowych rozwiązań w skuteczny i kompleksowy sposób. Zadaniem państw wspólnoty jest wdrożenie oraz stosowanie tych instrumentów, przede wszystkim poprzez włączenie się w sprawniejszą wymianę informacji.

Ważnym krokiem w zakresie zacieśnienia współpracy administracyjnej zmierzającej do ograniczenia przestępczości podatkowej w UE było zawarcie umowy w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności lokowanych w bankach Szwajcarii, Andory, Monako, Liechtensteinu i San Marino. Komisja Euro-

pejska otrzymała pełne plenipotencje do negocjacji z tymi sąsiadującymi krajami. Ponadto do działań wymierzonych przeciwko deliktom podatkowym należy zaliczyć zintensyfikowanie współpracy instytucji skarbowych państw unijnych z agencjami UE a także z innymi organami ścigania, zwłaszcza zajmującymi się zwalczaniem przestępczości zorganizowanej, w tym prania brudnych pieniędzy oraz instytucjami wymiaru sprawiedliwości. Właściwa współpraca pomiędzy agencjami jest podstawą skutecznej walki z przestępczością podatkową a także z innymi deliktami, współwystępującymi przy tej formie czynów zabronionych. W zakresie wsparcia procesu przepływu informacji pomiędzy krajowymi i unijnymi agencjami, znaczącą rolę może odgrywać Europol, zwłaszcza w kontekście działań operacyjnych i analitycznych skorelowanych wokół zorganizowanych, międzynarodowych grup przestępczych. Europejski Urząd Policji (Europol), wspiera organy ścigania krajów członkowskich w zwalczaniu przestępczości, dotyczącej co najmniej dwóch państw członkowskich UE.

Komisja Europejska zgodnie z zaleceniami Grupy Specjalnej ds. Przeciwdziałania Praniu Pieniędzy (FATF) rozważa wyeksponowanie deliktów podatkowych jako przestępstw źródłowych dla prania brudnych pieniędzy. Współpraca międzynarodowa powinna być dodatkowo ułatwiona poprzez ujednoczenie na poziomie UE definicji przestępstwa prania brudnych pieniędzy, w tym również w zakresie odpowiedzialności karnej i sankcji [6]. Ponadto skutecznym rozwiązaniem będzie wdrożenie procedur upraszczających audyty podatkowe, które realizują przedstawiciele organów kontroli skarbowej, a także powołanie międzynarodowych zespołów zadaniowych przy inicjatywach kontrolnych podejmowanych wobec korporacji i przedsiębiorstw funkcjonujących na terenie wielu krajów. Komisja Europejska proponuje realizować przyszłą międzynarodową współpracę w zakresie zwalczania przestępczości podatkowej z wykorzystaniem jednego instrumentu. Będzie to niewątpliwie efektywniejsze działanie, usprawniające zarówno część analityczną, jak i weryfikacyjną prowadzonych postępowań.

Aktualnie w ramach współpracy na poziomie unijnym wykorzystywane są aż cztery różne – czasem skrajnie od siebie odbiegające schematem postępowania, mechanizmy audytu. W obszarze przepływu informacji Komisja Europejska przyjęła rozporządzenie wykonawcze, w którym zawarto standardowe formularze mające usprawnić proces wymiany danych. Formularze umieszczono w edytowalnej wersji na stronie Komisji, a ich treść opracowano we wszystkich językach państw członkowskich UE. Również to rozwiązanie ma wspierać proces automatycznej wymiany informacji o podatkowej proweniencji.

Komisja Europejska podejmuje inicjatywy zmierzające do zacieśnienia współpracy z OECD. Jednym z pomysłów jest wdrożenie wyżej wskazanych formularzy do doktryn działania organów skarbowych państw z poza wspólnoty. Na razie formularze umieszczone na stronie Komisji odnoszą się tylko do obszaru podatków bezpośrednich, ale rozważa się także wprowadzenie druków

zawierających zapytania podatkowe o zdecydowanie szerszym spektrum. Już teraz większość druków z zapytaniami podatkowymi została kilkakrotnie zmodyfikowana lub poszerzona o dodatkowe informacje, np. dotyczące przychodów pochodzących z tantiem, z produktów ubezpieczeniowych – zwłaszcza polis na życie oraz z ubezpieczeń majątku trwałego. Dążąc do ujednoczenia stosowanych rozwiązań, Komisja Europejska podejmuje działania polegające na rozbudowie aplikacji wchodzących w skład centralnego systemu informatycznego, którego zasadniczą rolą będzie oferowanie błyskawicznej wymiany informacji podatkowych. Bez wątpienia wtórnym, pozytywnym aspektem tego działania, będzie znaczące obniżenie kosztów ponoszonych w związku z dotychczasową, międzynarodową walką z oszustwami podatkowymi. W daleko idących rozważaniach, podejmowane są nawet dyskusje o możliwości udostępniania instytucjom europejskim zewnętrznego dostępu do krajowych, instytucjonalnych baz danych.

Z efektywną wymianą informacji ściśle jest skorelowana potrzeba sprawnego przekazywania numeru identyfikującego podmiot podatkowy, który w polskich realiach przyjmuje postać NIP. Krajowe numery identyfikacji podatkowej są oparte o wewnętrzne regulacje obowiązujące w danych państwach. Przepisy te są znacząco różne i nastręczają sporych problemów w procedurze rejestracji procesowej deliktu skarbowego na terenie innego kraju. Jest to również spore utrudnienie przy przekazywaniu materiałów do dalszego prowadzenia innym podmiotom ustawowo powołanym do zapobiegania i zwalczania deliktów podatkowych. Zdaniem ekspertów z KE, stworzenie jednolitego w całej Unii numeru identyfikującego podatników, to najlepsze z dostępnych rozwiązań. Ułatwi ono sprawniejszą rejestrację i kontrolę wszystkich podmiotów zobowiązanych do ponoszenia obowiązku podatkowego, które uczestniczą w międzynarodowych transakcjach finansowych. Czy to będzie jednolity, nowy numer identyfikujący podatnika, czy też do krajowego numeru NIP dodany zostanie identyfikator UE, pozostaje kwestią przyszłości.

Pośród kolejnych inicjatyw proponowanych na forum europejskim na rzecz zwalczania przestępczości podatkowej znajduje się zintegrowanie dostępnych w UE informatycznych baz danych oraz systemów rejestracji i identyfikacji podatników. Pierwszym, już postawionym krokiem w tym zakresie, jest aplikacja krajowych numerów identyfikacji podatkowej na portalu EUROPA. Portal ten zawiera nie tylko informacje o konstrukcji numerów identyfikacji podatkowej w poszczególnych krajach Unii, ale również prezentuje oficjalne wzory dokumentów, w których zawarto NIP. Dzięki temu zagraniczni kooperatorzy lub organy kontroli, mają możliwość w prosty i szybki sposób ustalić numer identyfikujący zagranicznego podatnika.

Rozwiązania dotyczące planowania oraz optymalizacji podatkowej, to kolejne elementy zawarte w przytaczanym powyżej Planie działania KE, stworzonym na potrzeby zwalczania deliktów skarbowych. Te propozycje mają za-

równą formę wskazówek, opisują tzw. dobre praktyki w postępowaniach podatkowych, jak również są otwartym forum dyskusyjnym na którym wyrażane są opinie o państwach posiadających „uproszczony”, minimalnie obciążający system podatkowy. Kraje te są określane tzw. rajami podatkowymi. W tym miejscu należy wyraźnie zaznaczyć, że państwa członkowskie UE dotychczas nie zajęły żadnego wspólnego stanowiska w sprawie jednoznacznego wskazania państw określonych mianem wyżej wymienionych rajów podatkowych. Do stworzenia m.in. wspólnej definicji rajów podatkowych wzywa również Parlament Europejski, którego reprezentanci proponują, aby w tym celu wykorzystać normy OECD dotyczące transparentności i wymiany informacji a także zasady i kryteria kodeksu dobrych zachowań w biznesie. Eksperti PE radzą, aby system prawno-podatkowy sytuował dane państwo w gronie rajów podatkowych, jeżeli spełnionych zostanie kilka warunków, tj.:

- przepisy oferują ulgi tylko rezydentom podatkowym z innych krajów lub w związku z transakcjami zawartymi z takimi zagranicznymi „podatnikami”;
- ulgi i udogodnienia podatkowe są wyizolowane względem rynku krajowego, tak aby nie oddziaływały na podstawy podatkowe danego państwa;
- ulgi są oferowane podmiotom, które nie wykonują żadnej realnej działalności gospodarczej na terenie raju podatkowego. Podmioty te nie są również obecne zarówno w obszarze statystycznym jak legislacyjno-rejestacyjnym danego kraju;
- reguły dotyczące określania poziomu zysku do opodatkowania dla podmiotów z innych krajów, znacząco odbiegają od międzynarodowych zasad, obowiązujących w tym zakresie standardów a zwłaszcza reguł, stanowiących podstawę regulacji przyjętych przez OECD;
- stosowane rozwiązania podatkowe nie są transparentne a obowiązującym regulacjom prawnym nie towarzyszy jawność procedowania na etapie administracyjnym;
- prawo zobowiązuje podmiot do odprowadzania minimalnego podatku bez względu na wielkość wygenerowanych zysków;
- przepisy obowiązującego prawa zawierają zapisy zabraniające wymiany informacji na potrzeby postępowań skarbowych. To swoiste embargo informacyjne jest rozciągnięte również na płaszczyźnie współpracy międzynarodowej. Stanowi to bezpośrednie naruszenie zapisów artykuł 26 Umowy Wzorcowej OECD o podatkach należnych z wypracowanego zysku i pozyskanego kapitału;
- przepisy prawa stwarzają nietransparentne regulacje i przyczyniają się do powstawania utajnionych struktur administracji podatkowej, których rolą jest prowadzenie m.in. obsługi skarbowej międzynarodowych koncernów i podmiotów zagranicznych.

Parlament Europejski w swojej Dyrektywie z maja 2013 r. zobowiązał

Komisję Europejską, aby do 31 grudnia 2014 r. przygotowała do publicznej wiadomości europejską czarną listę rajów podatkowych. W związku z tym wzywano kraje członkowskie UE i instytucje europejskie do przyjęcia następujących rozwiązań:

- wstrzymania realizacji lub rozwiązania obowiązujących porozumień o podwójnym opodatkowaniu z tymi systemami skarbowymi, które znajdują się na czarnej liście rajów podatkowych. Jednocześnie UE zachęca do inicjowania umów o współpracy podatkowej z krajami, które przestały figurować na liście;
- wykluczenie z procedury zamówień publicznych ogłaszanych przez UE na towary i usługi, podmiotów i instytucji, które mają swoją siedzibę w rajach podatkowych lub odrzuciły zapytanie dotyczące realizowanej polityki podatkowej;
- wycofanie się z udzielania pomocy państwowej oraz wsparcia rzeczowego, w tym koordynowanego na poziomie UE dla instytucji i firm, które prowadzą działalność biznesową lub współpracują z podmiotami wpisanymi na czarną listę rajów podatkowych;
- przeanalizowanie obowiązujących regulacji dotyczących audytu podatkowego, które obowiązują w państwach unijnych, w celu wykorzystania zapisów tych rozwiązań do przeprowadzenia działań kontrolno-skarbowych w międzynarodowych korporacjach, koncernach czy holdingach, realizujących swoją politykę podatkową w rajach podatkowych;
- zakazać doradcom oraz instytucjom finansowym działającym na terenie UE, zakładania czy posiadania spółek córek, placówek zamiejscowych oraz różnych form kooperacji w rajach podatkowych. Rozważyć cofnięcie licencji na prowadzenie działalności finansowej w UE podmiotom, które kontynuują swoją działalność na terenie krajów wpisanych na czarną listę;
- wprowadzenie dodatkowych opłat za wszystkie transakcje przeprowadzane na terenie Unii z udziałem podmiotów realizujących swoją politykę podatkową w krajach z czarnej listy;
- zlikwidowanie ulg podatkowych dla osób fizycznych, które są zarejestrowane jako podatnicy w rajach podatkowych;
- poszukiwania nowych możliwości do wykluczenia z życia gospodarczego UE, podmiotów realizujących swoją politykę podatkową w krajach z czarnej listy;
- wprowadzenie obostrzeń celnych dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą z instytucjami zarejestrowanymi w rajach podatkowych lub funkcjonującymi z systemami podatkowymi nie współpracującymi z UE;
- wzmocnienie dialogu między KE a Europejskim Bankiem Inwestycyjnym, aby zabezpieczyć, ochronić realizację projektów unijnych przed wykonawstwem przez podmioty funkcjonujące w realiach rajów podatkowych.

W realiach UE pojawiają się również opinie, że działania ograniczające funkcjonowanie rajów podatkowych we współczesnej dobie nie są już aktualne a quasi ustawowe możliwości uchylania się od ponoszenia należnych podatków stosują już niektóre państwa członkowskie wspólnoty.

Komisja Europejska widzi również konieczność rozwiązywania problemów skorelowanych wokół tzw. agresywnego planowania podatkowego. Stanowisko Komisji zawiera konkluzję, że ciężar obciążenia podatkowego poszczególnych państw członkowskich UE powinien być adekwatny do aktualnych możliwości i stanu gospodarki danego kraju.

Niektórzy podatnicy wykorzystują sztuczne legislacyjne mechanizmy, dzięki zastosowaniu których podstawowy przychód przeznaczony do opodatkowania jest przesuwany do systemu prawnopodatkowego w innym kraju UE. Podatnicy korzystają z wielu sprzecznych w swej treści przepisów, które obowiązują w różnych unijnych krajach, licząc na uniknięcie – przynajmniej częściowo, należnego opodatkowania lub kalkulując przyjęcie niższych kar pieniężnych. Stawki kar grzywny, w oparciu o które naliczane są kary finansowe za delikty skarbowe, znacząco różnią się w państwach wspólnoty. Przykładem takiego agresywnego planowania podatkowego są transfery z wykorzystaniem tzw. skrzynek depozytowych. Np. dzięki temu mechanizmowi przelewania pieniędzy do Holandii lub przez ten kraj, rocznie generuje on kwotę ośmiu miliardów euro [6].

W obszarze podatków od towarów i usług, Komisja Europejska przyjęła cały szereg rozwiązań i instrumentów w celu wyeliminowania oszustw podatkowych. Należy tutaj wskazać przede wszystkim:

- działanie pn.: Mechanizm szybkiego wsparcia przeciw oszustwom w obszarze podatków od towaru i usług;
- możliwość opcjonalnego przeniesienia obowiązku podatkowego w związku z obrotem określonymi towarami i usługami o wysokim ryzyku wystąpienia oszustwa podatkowego;
- utworzenie sieci Eurofisc, która ma na celu wymianę ukierunkowanych informacji między państwami wspólnoty, ułatwiających wielostronną współpracę w zakresie zwalczania oszustw podatkowych od towarów i usług. Mechanizm Eurofisc monitoruje podatników z grupy tzw. wysokiego ryzyka, którzy dokonują transakcji wewnątrzunijnych zwłaszcza w zakresie dostaw bądź świadczenia usług, których odbiorcą są – z wysokim prawdopodobieństwem, znikający podatnicy bądź inni podatnicy uczestniczący w oszustwie karuzelowym lub oszustwie typu „znikający podatek” w innych państwach UE.

Wszystkie zaproponowane rozwiązania są sukcesywnie wprowadzane do bieżących działań instytucji i agend krajowych oraz unijnych, przy czym występują określone problemy wynikające zarówno ze zróżnicowania systemów



prawnych i administracyjnych obowiązujących w krajach wspólnoty. Ponadto współczesne wewnętrzne systemy krajów wspólnoty dotyczące podatków od towarów i usług są trudne do zarządzania a także stanowią podstawowe pole do popełniania deliktów podatkowych.

W celu poprawy zarządzania obszarem podatków od towarów i usług na poziomie UE, Komisja Europejska utworzyła forum dyskusyjne Unii Europejskiej w zakresie podatków VAT. Na tej ogólnie dostępnej platformie informacyjnej, przedstawiciele dużych, średnich i małych przedsiębiorstw mogą wymieniać się opiniami, komentarzami czy wiadomościami dotyczącymi praktycznych, międzynarodowych aspektów skorelowanych wokół podatków od towarów i usług. Dzięki uruchomieniu tego rodzaju forum, KE liczy na poprawę poziomu zarządzania podatkami w UE, co będzie się automatycznie przekładało na obniżenie kosztów związanych z obsługą unijnego sektora podatkowego oraz zwiększeniem przychodów do budżetów państw członkowskich wspólnoty. Komisja Europejska we wskazanym powyżej dokumencie pn. *Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania*, wezwała państwa członkowskie wspólnoty do czynnego udziału w dyskusjach na forum. Propozycje płynące z KE dotyczą również rozszerzenia katalogu informacji wykorzystywanego przez sieć Eurofisc i to nie tylko w zakresie podatków bezpośrednich, ale także w odniesieniu do nowych trendów oszustw w podatkach pośrednich i agresywnego planowania podatkowego.

W *Planie działania...* wyeksponowano również rozwiązania dotyczące kwestii dyscypliny podatkowej. Komisja proponuje, aby w każdym państwie członkowskim wspólnoty utworzony został krajowy punkt kontaktowy, udzielający wszystkim zainteresowanym pełnych informacji o regulacjach podatkowych w państwach UE. Dzięki temu krajowe podmioty podatkowe oraz rezydenci z innych państw, mieliby ułatwione zadanie przy inicjowaniu międzynarodowej współpracy, szybciej i szerzej identyfikowano by przeszkody i uchylenia podatkowe [1]. Ponadto Komisja Europejska chce zmodyfikować i usprawnić istniejący już portal internetowy pn. Tax on Europa, aby ułatwić swobodny dostęp do wszystkich bieżących i wiarygodnych informacji dotyczących podatków oraz handlu międzynarodowego. Portal ten ma zostać przygotowany na wzór Europejskiego portalu e-sprawiedliwość. Krótko charakteryzując przytoczony jako przykład portal E-sprawiedliwość, należy wskazać, że to uniwersalny elektroniczny punkt kontaktowy w dziedzinie sprawiedliwości, który będąc dostępny w 23 językach, oferuje użytkownikom informacje na temat systemów sądowniczych w UE. Projekt dotyczący modyfikacji portalu Tax on Europe będzie realizowany etapowo, przy czym najważniejszą i w pierwszej kolejności realizowaną kwestią będzie jego aktualizacja/modyfikacja o obszar podatku od towarów i usług. Informacje zawarte na skonfigurowanej witrynie dotyczącej VAT, będą obejmowały m.in. zasady fakturowania transakcji zawie-

ranych we wszystkich krajach UE oraz informacje dotyczące sankcji karnych, w tym wysokość i sposoby naliczania grzywien, za przestępstwa podatkowe. Kolejne działania będą dotyczyć importowania danych odnoszących się do różnych rodzajów podatków, zwłaszcza podatków bezpośrednich. Dyscyplinę podatkową KE planuje również wzmocnić poprzez ujednoczenie definicji i sankcji odnoszących się do niektórych przestępstw podatkowych oraz unifikację kar i grzywien administracyjnych obejmującą wszystkie rodzaje deliktów skarbowych. Ambicją ekspertów z zakresu prawa podatkowego pracujących dla KE, jest również wypracowanie wspólnej dla krajów unijnych metodyki nauczania i wytycznych, które będą przydatne w poprawie poziomu działań o edukacyjnym charakterze.

Komisja Europejska ujęła w *Planie działania zakładającym poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania*, stworzenie tzw. Europejskiego kodeksu podatnika, w którym zostaną zawarte najlepsze praktyki dotyczące poprawy współpracy i zaufania między organami podatkowymi a podatnikami. Ponadto Kodeks ma zapewnić większą przejrzystość w zakresie praw i obowiązków podatników oraz promować doradcą i wspierającą merytorycznie rolę organów skarbowych.

Poprawa relacji podatników i organów skarbowych, zwiększenie przejrzystości obowiązujących reguł i przepisów podatkowych, minimalizowanie ryzyka wystąpienia błędów, które mogłyby mieć poważne konsekwencje dla podatników, wspieranie przestrzegania przepisów podatkowych oraz pomoc organom administracji państwowej krajów UE w stosowaniu Kodeksu podatnika, to rozwiązania, które, zdaniem Komisji Europejskiej, przyczynią się do zwiększenia efektywności poboru należnych podatków [6].

## Zakończenie

Powiększanie się luk podatkowych, które ma miejsce w ostatnich latach w budżetach państw UE, ujawnia poważne trudności krajowych administracji skarbowych w zwalczaniu z wykorzystaniem dostępnych obecnie środków, tego niezwykle poważnego problemu. Zachwianie budżetu wspólnoty będzie w praktyce skutkowało wyhamowaniem zainicjowanych wiele lat temu procesów integracyjnych.

Wobec tej sytuacji należy podjąć natychmiastowe wielopłaszczyznowe działania, które umożliwią uszczelnienie dotychczas wykorzystywanych systemów podatkowych w państwach unijnych a jednocześnie pozwolą na kontynuację procesu ujednoczania regulacji podatkowych w Europie. Omówione w niniejszym opracowaniu koncepcje wywodzące się z proponowanych przez OECD rozwiązań oraz regulacje i pomysły KE, mają na celu pomóc w efektywnym zapobieganiu i zwalczaniu przestępczości podatkowej w całej UE.

## Literatura

- [1] Dworzecki, J., Stieranka, J., *Wybrane możliwości identyfikacji (detekcji) deliktów skarbowych w realiach Republiki Słowackiej*, „Zeszyty Naukowe”, wyd. Wyższa Szkoła Finansów i Prawa, Bielsko-Biała 2015, nr 1, s.160-184.
- [2] Stieranka, J., Dworzecki, J., *Predchádzanie, zamedzovanie a odhaľovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti v Poľsku a na Slovensku*, Kraków 2016, wyd. European Association for Security.
- [3] <http://europa.eu/rapid/press-release> [data dostępu: 10.07.2016].
- [4] <http://www.europarl.europa.eu/sides> [data dostępu: 26.07.2016].
- [5] <http://www.oecd.org/newsroom/closing-tax-gaps-oecd-launches-action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting.htm> [data dostępu: 26.07.2016].
- [6] [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion) [data dostępu: 26.07.2016].
- [7] Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, Plan działania zakładający poprawę skuteczności walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, Bruksela, dnia 6.12.2012 COM(2012) 722 final, 18 stron.
- [8] Raporty badawcze z projektów nr 164 i 225 dotyczących realizacji dwu etapowego międzynarodowego projektu naukowo-badawczego pn. *Zwalczanie uchylania się od podatków oraz przestępczości podatkowej. Doświadczenia Republiki Słowackiej i Rzeczypospolitej Polskiej*.