

Marcin Jamrożo*
Aleksander
Łożykowski**

Bilans zysków i kosztów działań uszczelniających polski system podatkowy w latach 2015–2019

Balance of profits and costs of the measures aimed at tightening up the Polish tax system in 2015–2019

The paper provides an assessment of measures aimed at tightening up the Polish tax system in 2015–2019. In particular, the positive fiscal effect of limiting the VAT and the CIT gaps as a response to legislative changes is to be noted. On the other hand, the effects of the measures aimed at tightening up the Polish tax system include the adjustment or compliance costs for enterprises and tax administration. Sealing the Polish tax system is an inherently long-term process which, in addition to the original fiscal purpose, constitutes a challenge for the legislator to avoid excessive fragmentation of tax law.

DOI	https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2020.32
Słowa kluczowe	system podatkowy w Polsce, luka podatkowa, erozja bazy podatkowej, efekt fiskalny
Keywords	tax system in Poland, tax gap, erosion of tax base, fiscal effect
O autorach	* doktor hab. nauk ekonomicznych, prof. Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Instytut Finansów SGH • ✉ mjamro@sgh.waw.pl • ORCID 0000-0003-0536-3364 ** Zakład Podatków, Instytut Finansów SGH • ✉ alozyk@sgh.waw.pl • ORCID 0000-0002-7349-5302

Wstęp

Wysokość podatku dochodowego, klarowność i prostota jego konstrukcji, a także stabilność przepisów w danym państwie, zwłaszcza w dobie postępującej globalizacji, mogą w sposób determinujący wpływać na decyzje inwestorów na rynku¹. Istnienie zjawiska konkurencji podatkowej między jurysdykcjami podatkowymi jest powszechnie znane, a na przestrzeni ostatnich lat wiele państw obniżyło obciążenia zysków (dochodów) przedsiębiorców albo przez zmniejszenie wysokości stawek podatkowych, albo przez oferowanie szerokiego katalogu ulg podatkowych dla określonych rodzajów działalności gospodarczej. Konkurencja podatkowa, zjawisko unikania opodatkowania i przenoszenia zysków, a ostatnio kryzys pandemiczny negatywnie rzutują na dochody publiczne, zwłaszcza państw o niskich i średnich dochodach, które w większym stopniu polegają na wpływach z podatku dochodowego i mają mniejsze możliwości podwyższenia swoich wpływów budżetowych².

1 H. Wnorowski, *Wpływ podatków na wzrost gospodarczy i konkurencyjność w ujęciu instytucjonalnym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 4, s. 47–61, <https://doi.org/10.33119/gn/101158>.

2 D. O'Sullivan, *British-Based Corporations and the Tax 'Race to the Bottom'*, „Oxfam Discussion Papers”, October 2019, Oxford 2019, s. 6, <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620871/dp-british-based-corporations-tax-021019-en.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

Zmiany w podatkach są naturalnym i koniecznym procesem dostosowania systemu do zmieniającego się otoczenia gospodarczego, społecznego i prawnego. Jest to spowodowane przemianami w gospodarce, życiu społecznym, polityce bądź prawie. Zmiany mogą przyjmować postać reformy lub aktualizacji systemu podatkowego³. Podejmowane działania dostosowawcze w obszarze legislacji podatkowej (tzw. uszczelnianie systemu podatkowego) mogą mieć różny charakter. Wraz ze wzrostem efektywności działań dostosowawczych luka podatkowa ulega zmniejszeniu.

Funkcja fiskalna w Polsce realizowana jest w największym stopniu poprzez wpływy z tytułu podatku od towarów i usług (VAT), podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) oraz podatku dochodowego od osób prawnych (CIT), które stanowią nawet ok. 90% poziomu wszystkich dochodów podatkowych⁴. W ostatniej dekadzie można zaobserwować zmniejszający się udział podatków dochodowych na rzecz podatków pośrednich.

Podejmowane współcześnie przez polskiego ustawodawcę działania mają głównie na celu uszczelnienie systemu podatkowego, czyli zmiany dostosowawcze, które charakteryzuje wycofanie, a ich wprowadzanie następuje często w reakcji na dużą skalę nadużyć czy oszustw podatkowych, skutkującą pogłębianiem się tzw. luki podatkowej.

Podstawowym celem opracowania jest dokonanie bilansu zasadniczych działań uszczelniających polski system podatkowy w latach 2015–2019 ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług. Działania uszczelniające w zakresie VAT i CIT miały najszerze przełożenie na sektor finansów publicznych i sytuację finansową przedsiębiorstw. Zmiany w zakresie PIT miały najczęściej charakter pochodny do zmian w zakresie CIT.

Charakter działań uszczelniających i ich efektywność

Podejmowane działania dostosowawcze w obszarze legislacji podatkowej (uszczelnianie systemu podatkowego) mogą mieć różny charakter. Podstawowym podziałem regulacji uszczelniających jest podział na środki szczególne i ogólne.

Szczególne regulacje antyabuzywne mają na celu rozwiązanie punktowych, ściśle określonych i dostrzeżonych lub spodziewanych przez ustawodawcę zjawisk występujących w praktyce rozliczeń podatkowych. Do szczególnych działań uszczelniających można zaliczyć m.in. regulacje ograniczające potrącalność usług niematerialnych, klauzule szczególne, np. w zakresie unikania opodatkowania z wykorzystaniem regulacji o hipotetycznych kosztach kapitału własnego, czy też odwrotne obciążenie w VAT w zakresie konkretnych usług i obrotu określonymi towarami bądź mechanizm podzielonej płatności (*split payment*).

Ogólne działania uszczelniające są natomiast działaniami, które dotyczą systemu podatkowego w całości lub poszczególnych rodzajów podatków, ale nie są ukierunkowane na konkretne

3 M. Pietrewicz, P. Felis, M. Jamróży, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Przesłanki i kierunki zmian w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia* [w:] *Rozwój nauki o finansach. Stan obecny i pożądan kierunki jej ewolucji*, red. J. Ostaszewski, E. Kosycarz, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2014.

4 Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. (Sejm VIII kadencji, druk nr 3490).

schematy optymalizacyjne czy określone zjawiska występujące w praktyce. Do systemowych działań uszczelniających można zaliczyć m.in. klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania, obowiązek raportowania schematów podatkowych czy Jednolity Plik Kontrolny i mechanizm STIR. Zarówno działania ogólne, jak i szczególne przynoszą określone skutki budżetowe, gospodarcze i społeczne, ale charakter tych skutków jest odmienny. Szczególne regulacje antyabuzywne odnoszą z reguły bezpośrednie skutki w zakresie wpływów budżetowych, podczas gdy regulacje ogólne odnoszą głównie skutki pośrednie.

Określenie skutków działań uszczelniających jest niezwykle trudne. Ocena skutków działań nie bierze często pod uwagę skutków behawioralnych dotyczących reakcji podatników na tego typu działania. Podatnicy mogą bowiem szukać alternatywnych ścieżek osiągnięcia podobnych rezultatów podatkowych. Jako przykład można wskazać opodatkowanie spółek komandytowo-akcyjnych (SKA). Po objęciu SKA opodatkowaniem CIT przestały one być popularne w praktyce biznesowej, można zatem domniemywać, że służyły przede wszystkim jako narzędzie optymalizacji podatkowej. Innym przykładem może być reakcja na zmiany legislacyjne w zakresie opodatkowania funduszy inwestycyjnych zamkniętych.

Efekty uszczelniania są osłabione z uwagi na zastępowanie przez niektórych podatników jednych narzędzi (schematów) innymi narzędziami (schematami), często z wykorzystaniem jurysdykcji zagranicznych. Tego typu zjawiska rzutują negatywnie na możliwość precyzyjnej oceny skutków regulacji antyabuzyjnych. Dla całościowej oceny bilansu zysków i kosztów działań uszczelniających na poziomie makroekonomicznym lepszym podejściem wydaje się badanie zmian luki CIT oraz wysokości i struktury wpływów budżetowych.

Efektywność działań uszczelniających, a więc także ich skutki budżetowe, zależą od charakteru przyjętych regulacji. Do najważniejszych kryteriów oceny działań uszczelniających można zaliczyć ich:

- zasięg (przede wszystkim w odniesieniu do wyników podatkowych podatników, których regulacja może dotyczyć, w mniejszym stopniu do liczby podatników objętych regulacją),
- restrykcyjność (w szczególności czy regulacja została zaprojektowana w sposób adekwatny do rozwiązywanego problemu),
- szczelność (w szczególności czy ucieczka spod reżimu regulacji podatku jest możliwa, a jeśli tak, czy wymaga ona skomplikowanych działań),
- efekt prewencyjny (czy regulacja zniechęca podatników od ucieczki od podatku),
- zabezpieczenie systemu (czy regulacja zabezpiecza system podatkowy, czy też możliwe jest wykorzystanie innej zbliżonej metody unikania opodatkowania), oraz
- wpływ na międzynarodowe unikanie opodatkowania (w szczególności w jakim stopniu regulacja przeciwdziała międzynarodowemu unikaniu opodatkowania i przerzucaniu zysków).

Należy jednak podkreślić, że nie tylko podjęcie działań dostosowawczych w obszarze legislacji podatkowej, lecz także nieskuteczny pobór podatków przyczynia się do efektywności działań uszczelniających. Najwyższa Izba Kontroli zaprezentowała w 2015 r. raport dotyczący nadzoru organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego, jak również nadzoru Ministra Finansów nad organami kontroli skarbowej oraz organami podatkowymi w obszarze wykonywania

zadań dotyczących prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa⁵. Wśród wniosków pokontrolnych wskazano, że w badanym okresie (2012–2014) organy podatkowe nie przeprowadzały skutecznych i wystarczających czynności, które miałyby na celu zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania poprzez transfer dochodów poza polską jurysdykcję podatkową. Zarzucono m.in. brak odpowiednich analiz o skali erozji bazy podatkowej i transferze dochodów, a także skutecznych narzędzi, które mogłyby zapewnić szczelność polskiemu systemowi podatkowemu. Wskazano też na brak odpowiednich kompetencji urzędników przeprowadzających kontrole.

Efekty działań uszczelniających a luka podatkowa

Uszczelnianie systemu podatkowego jest ściśle związane ze skalą luki podatkowej. Skala uszczelniania systemu podatkowego jest negatywnie skorelowana z wielkością luki podatkowej. Oznacza to, że wraz ze wzrostem efektywności działań dostosowawczych luka podatkowa ulega zmniejszeniu.

Działania uszczelniające mają także pozafiskalne efekty. Restrykcyjne regulacje antyabuzywne dotyczą również podatników nienadużywających swobody w kształtowaniu zobowiązań podatkowych, przez co często kreują dla nich dodatkowe nakłady administracyjne związane z dostosowywaniem się do wymogów regulacji. Dla przykładu: jednym z ostatnich działań ukierunkowanych na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania jest raportowanie schematów podatkowych (MDR). Obowiązki sprawozdawcze w obszarze MDR są uciążliwe, czasochłonne oraz kosztowne, a muszą się z nich wywiązać wszyscy podatnicy, nie tylko ci zaangażowani w unikanie opodatkowania. Podejmowanie działań uszczelniających wpływa też na zakres incydencji podatkowej. Przedsiębiorstwa, które muszą ograniczyć agresywne planowanie podatkowe (nadużycia prawa podatkowego), będą szukać oszczędności podatkowych w innych obszarach, częściowo przerzucając koszty na klientów lub pracowników. Skądinąd ograniczenie unikania opodatkowania i większe wpływy budżetowe z tego tytułu w ogólnym rozrachunku powinny się przełożyć na poprawę sytuacji konkurencyjnej podatników, którzy nie uciekali od podatku. Efekty uszczelniania systemu podatkowego są w szerszej perspektywie bardziej złożone i trudne do jednoznacznego oszacowania. Związek pomiędzy zmianą wielkości luki podatkowej a siłą działań uszczelniających pozwala jednak na estymowanie efektów tych działań na podstawie zmian luki podatkowej.

Luka podatkowa jest zwykle definiowana jako różnica między wielkością należności podatkowych, które powinny wpłynąć do budżetu państwa, a kwotą faktycznie otrzymaną⁶. Różnica pomiędzy należnymi a faktycznymi wpływami z podatku może wynikać z 3 zasadniczych kategorii:

- niezadeklarowania dochodu do opodatkowania (nieujawniania transakcji) w ogóle,
- zadeklarowania dochodu, ale w niepoprawnej wysokości,
- zadeklarowania dochodu w poprawnej wysokości, ale braku zapłaty należnego podatku.

5 Najwyższa Izba Kontroli, *Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego*, Nr ewid. 27/2015/P/14/013/KBF, Warszawa 2015.

6 A. Klonowska, *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2017, s. 36.

Poważnym problemem dla administracji podatkowej w opodatkowaniu dochodów jest duża rozbieżność pomiędzy tym, co podatnicy deklarują, a tym, co (przynajmniej w ocenie administracji podatkowej) powinno zostać zadeklarowane w określonej sytuacji faktycznej. Czynności sprawdzające czy kontrole podatkowe każdego podatnika nie są w praktyce możliwe, a nawet w takim przypadku wykrycie nadużyć podatkowych – z uwzględnieniem chociażby ograniczenia czasu trwania takich postępowań i często bardzo złożonej materii, np. restrukturyzacji biznesowej – nie jest proste. Zjawisko niedeklarowania dochodu lub nieujawniania transakcji jest zasadniczo większym problemem w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług niż w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych.

Wiele państw podejmuje próby liczenia ogólnej luki podatkowej oraz luki w poszczególnych rodzajach podatków. Stosowane są różne podejścia, które można zaliczyć do 2 podstawowych grup, tj. metody odgórnej (*top-down approach*) lub metody oddolnej (*bottom-up approach*). W przypadku metody odgórnej wykorzystuje się agregaty makroekonomiczne w celu określenia potencjalnie należnej wysokości zobowiązań podatkowych. Metoda ta jest łatwiejsza do zastosowania, lecz w przypadku podatków dochodowych jest szczególnie mało wiarygodna i ma niską wartość informacyjną⁷. Podejście oddolne opiera się natomiast na danych mikroekonomicznych, dotyczących poszczególnych podatników. Na podstawie badania próby można wnioskować co do całej populacji podatników i w ten sposób z większą dokładnością określać wielkość luki podatkowej oraz przyczyny jej istnienia. Zastosowanie tej metody jest jednak czasochłonne i wymagające zaangażowania znacznych środków finansowych, dlatego nie jest ona wykorzystywana przez wszystkie administracje podatkowe, a jeżeli jest – to zazwyczaj nie w sposób ciągły.

Znaczne ograniczenia w dostępie do danych nie pozwalają na precyzyjne szacowanie skali unikania opodatkowania, transferu zysków czy efektów uszczelniania systemu podatkowego. Dotychczasowe badania w tym zakresie opierały się na różnych podejściach i danych, które w sposób pośredni wskazywały na występowanie i siłę badanych zjawisk. Dane na temat unikania opodatkowania opierają się na rozmaitych źródłach dostępnych publicznie, prywatnych lub urzędowych. Wykorzystywane w analizach są przede wszystkim rachunki narodowe, bilans płatniczy, statystki dotyczące zagranicznych inwestycji bezpośrednich, dane dotyczące wymiany handlowej oraz dane celne, statystyki dotyczące wpływów z podatku dochodowego i innych podatków, dane finansowe spółek, dane podatkowe spółek i dane płynące z kontroli podatkowych. Prezentowane na podstawie analizy tych danych wnioski to jednak jedynie pewne przybliżenie rzeczywistości obarczone dużym zakresem błędów. Wynika to z faktu, że większość danych, na których można oprzeć analizy, jest zanieczyszczona zjawiskami, które są badane. Dla przykładu: transferowanie zysków znajduje odzwierciedlenie w wynikach finansowych podmiotów, bilansie płatniczym, zagranicznych inwestycjach bezpośrednich czy rachunkach narodowych.

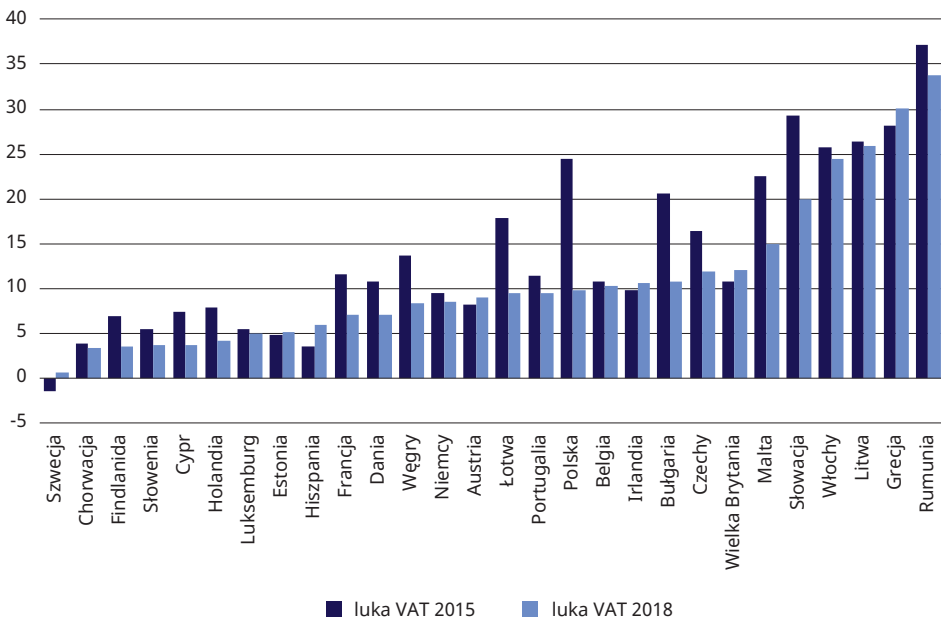
⁷ A. Klonowska, *Rozpoznanie obszarów ryzyka podatkowego jako metoda zwiększania wpływów podatkowych*, rozprawa doktorska, Kraków 2016, s. 90–97.

Luka VAT

Badanie luki VAT prowadzone w jednolity sposób dla wszystkich państw UE opiera się na metodzie odgórnej, w ramach której na podstawie danych wynikających z rachunków narodowych odtwarza się całkowitą potencjalną należność z tytułu VAT i przyrównuje się ją do rzeczywistych wpływów z tego podatku. Różnica stanowi wartość luki VAT⁸.

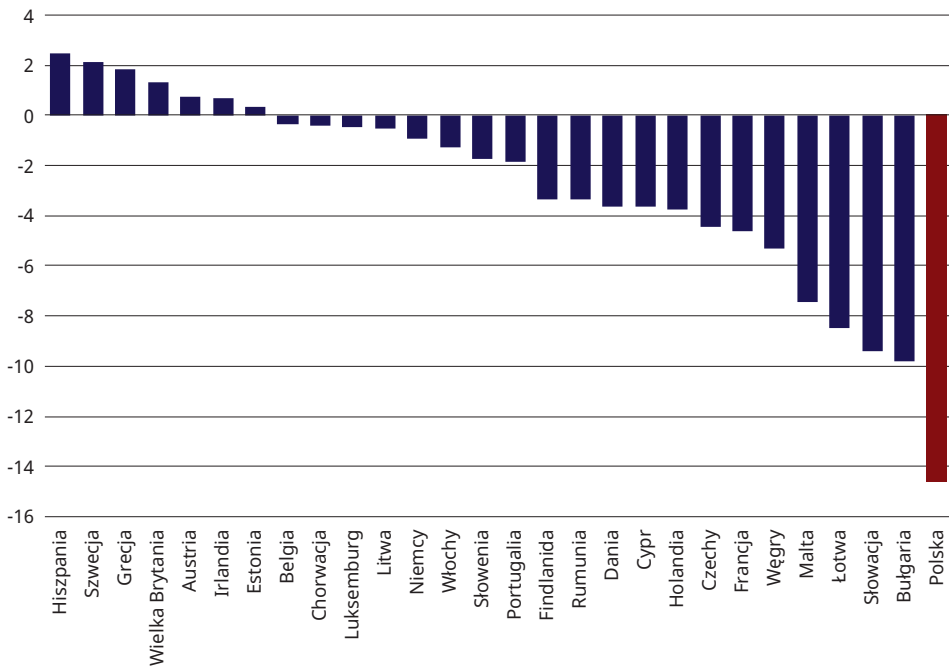
Zgodnie z szacunkami przygotowanymi dla Komisji luka VAT w Polsce wyniosła w 2015 r. 24,5%, natomiast w 2018 r. już tylko 9,9% (wykres 1). Oznacza to spadek o 14,6 pkt proc. w ciągu 3 lat, co w tym okresie jest wynikiem najlepszym w całej Unii Europejskiej (wykres 2). Luka VAT w Polsce w 2018 r. była już poniżej średniej unijnej.

Wykres 1. Wielkość luki VAT w 2015 r. i w 2018 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: European Commission, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report*, Brussels 2020.

⁸ European Commission, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report*, Brussels 2020, s. 10.

Wykres 2. Zmiana luki VAT w 2018 r. w porównaniu z 2015 r. (w pkt proc.)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: European Commission, *Study and Reports...*

Luka CIT

Trudność oszacowania właściwej wielkości dochodu, który powinien zostać przez podatników zadeklarowany, przekłada się wprost na trudność w szacowaniu luki CIT. Stąd, w przeciwieństwie do VAT, gdzie wartość tę można precyzyjniej określić, skala luki CIT nie jest dokładnie znana. Wnioskowanie o luce CIT na podstawie rachunków narodowych nie daje jednoznacznych rezultatów i jest trudno interpretowalne. Polski Instytut Ekonomiczny szacuje lukę CIT na poziomie ok. 22,2 mld zł w 2018 r. i 33,4 mld zł w 2015 r.⁹ Wyniki te wskazują na pewien zakres dochodów do opodatkowania, który z różnych względów nie został odzwierciedlony w rachunku podatkowym spółek. W dużej części kwoty te będą związane z szarą strefą. Jednakże o wiele większe szacunki co do rozmiarów luki CIT przedstawiono w specjalnym raporcie o unikaniu podatków przygotowanym dla Komisji Europejskiej. Został on opracowany po wybuchu afery Luxembourg Leaks w listopadzie 2014 r. Międzynarodowe śledztwo dziennikarskie pod egidą International Consortium of Investigative Journalists ujawniło wówczas, że ponad 340 międzynarodowych firm przez lata korzystało z dogodnych umów z luksemburskim aparatem

⁹ *Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2020.

skarbowym, które to umowy redukowały im CIT – czasem nawet do poziomów poniżej 1%. Takie działania korporacji odbywały się kosztem pozostałych państw Unii Europejskiej, które tym samym traciły wpływy podatkowe. W raporcie dla Komisji Europejskiej badający oszacowali straty wszystkich państw europejskich z powodu unikania płacenia CIT na równowartość 500 mld zł¹⁰. Natomiast polski Skarb Państwa, w opinii ekspertów, mógł stracić nawet do 46 mld zł rocznie z tego tytułu. To więcej niż roczny budżet Wojska Polskiego w 2019 r. Szacunki te wydają się jednak mocno zawyżone¹¹.

Szacowanie wielkości luki CIT oraz estymacja wpływającego na jej wysokość w największym stopniu zjawiska unikania opodatkowania, w tym w szczególności międzynarodowych transferów zysków, doczekały się większego zainteresowania ze strony naukowców, organizacji i administracji podatkowych. Jak podaje OECD, straty związane z unikaniem podatku od dochodów osób prawnych to według różnych szacunków od 4% aż do 10% światowych wpływów z tego podatku, czyli pomiędzy 100 a 240 mld dolarów rocznie globalnie. Gdy odniesiemy te wartości do polskich wpływów z CIT w 2018 r., otrzymujemy wartość strat związanych z erozją bazy opodatkowania i przerzucania zysków w wysokości od 2 do 5,1 mld zł. Szacunki zespołu Międzynarodowego Funduszu Walutowego wskazują nawet na 647 mld dolarów¹², a podobne badania Alexa Cobhama i Petra Janský'ego¹³ – na 500 mld dolarów globalnych strat. Ostatnie szacunki Petra Janský'ego z Miroslavem Palanským¹⁴, bazujące na analizie zagranicznych inwestycji bezpośrednich, wskazują jednak na straty budżetu Polski z tytułu transferu zysków wynoszące 377 mln dolarów, czyli ok. 1,5 mld zł, natomiast globalnie nawet na 194 mld dolarów. Kimberly A. Clausing¹⁵ szacowała, że budżet amerykański stracił w 2008 r. w wyniku transferu zysków niecałe 90 mld dolarów, co stanowiło ok. 30% wpływów z CIT. W badaniach z 2016 r. badaczka ta podtrzymała wcześniejsze szacunki i wskazała na efekty erozji bazy opodatkowania i transferu zysków w Stanach Zjednoczonych w 2012 r. w przedziale od 77 do 111 mld dolarów. Stosując pewne uproszczone założenia, oceniła także, że erozja bazy opodatkowania w Polsce to strata dla budżetu krajowego ok. 5 mld zł rocznie (według danych z 2012 r.). W jednym z badań

10 J. Pach, *Formy i skutki niepłacenia oraz wyłudzenia zwrotu podatku w Polsce na wybranych przykładach*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego” 2018, t. 32, nr 2, s. 175–189, <https://doi.org/10.24917/20801653.322.12>.

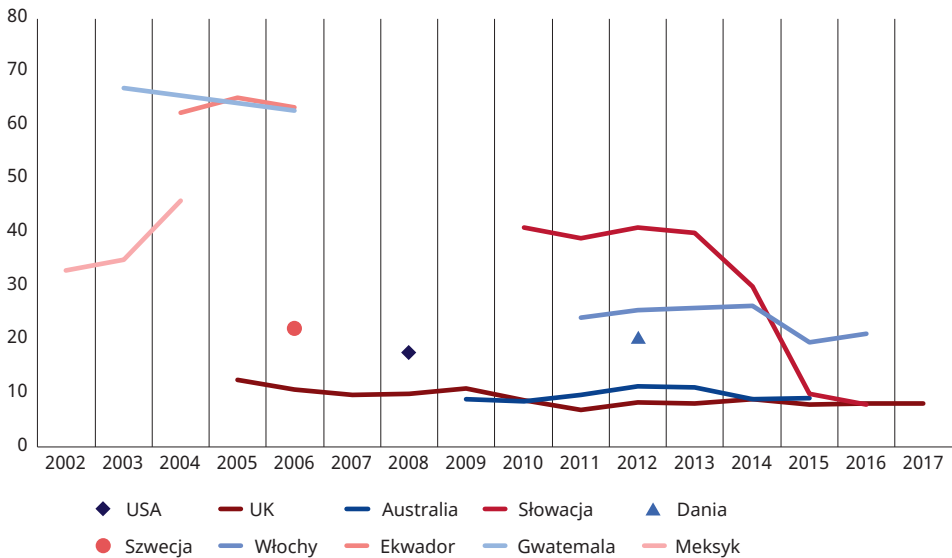
11 A. Kiełbasiński, *Tracimy miliardy przez zagraniczne holdingi. Wielkie omijanie CIT*, „Wyborcza.biz” z 29 września 2015 r., <http://wyborcza.biz/biznes/1,147768,18929113,cit-i-miliardy-nam-znikly.html?disableRedirects=true> [dostęp: 22 grudnia 2020 r.].

12 E. Crivelli, R. de Mooij, M. Keen, *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, „FinanzArchiv. Public Finance Analysis” 2016, R. 72, nr 3, s. 268–301, <https://doi.org/10.1628/001522116x14646834385460>.

13 A. Cobham, P. Janský, *Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results*, „Journal of International Development” 2018, t. 30, nr 2, s. 206–232, <https://doi.org/10.1002/jid.3348>.

14 P. Janský, M. Palanský, *Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment*, „International Tax and Public Finance” 2019, t. 26, nr 5, s. 1048–1103, <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09547-8>.

15 K.A. Clausing, *The Revenue Effects of Multinational Firm Income Shifting*, „Tax Notes” 2011, <https://ssrn.com/abstract=2488860> [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

Wykres 3. Szacunki luki CIT w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych (w %)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przywołanych w artykule materiałów źródłowych.

Thomas R. Tørsløv, Ludvig S. Wier i Gabriel Zucman¹⁶ szacują natomiast skalę transferu zysków z Polski na 8% wpływów budżetowych z CIT, co według danych na 2019 r. wyniosłoby ok. 4,1 mld zł. Transfer zysków przez międzynarodowe korporacje to potencjalnie tylko jeden z elementów luki podatkowej i pomija wiele zróżnicowanych form unikania opodatkowania, w tym ucieczkę od podatku w wymiarze wewnątrz krajowym.

Na wykresie 3 przedstawiono wyniki różnych szacunków luki CIT przygotowane na potrzeby rządów państw. Niektóre państwa deklarują estymowanie luki CIT, nie decydują się jednak na publikowanie wyników analiz¹⁷. Przedstawione szacunki wynikają z różnych podejść ekonometrycznych – zastosowania metod odgórných, oddolnych lub mieszanych, ukierunkowanych na wykrycie jedynie zjawiska uchylania się od opodatkowania, a niekiedy także unikania opodatkowania w węższym lub szerszym zakresie. Z tego względu nie można prezentowanych danych porównywać wprost, bo każda luka CIT została wyliczona w bardziej lub mniej, ale zawsze odmienny sposób. Zestawienie to ilustruje jedynie możliwą skalę luki CIT w różnych państwach

¹⁶ T.R. Tørsløv, L.S. Wier, G. Zucman, *The Missing Profits of Nations*, National Bureau of Economic Research Working Paper Series, „NBER Working Paper” No. 24701, June 2018, revised April 2020, <https://doi.org/10.3386/w24701>.

¹⁷ FISCALIS Tax Gap Project Group, *The Concept of Tax Gaps. Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, Brussels, July 2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tgpg-report-on-cit-gap-methodology_en.pdf [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

według różnych podejść. Stany Zjednoczone, Wielka Brytania, Australia¹⁸, Dania¹⁹, Szwecja i Włochy bazowały np. głównie na metodzie oddolnej, przy czym Dania, Włochy²⁰, Słowacja²¹ i Szwecja²² mierzyły głównie uchylanie się od opodatkowania, a nie jego unikanie.

Porównanie wysokości wpływów budżetowych w Polsce w 2018 r. z wielkością luki CIT estymowaną w różnych państwach w różnych okresach pozwala na zobrazowanie hipotetycznych wartości luki CIT w Polsce w ujęciu liczbowym (tabela 1). Jeżeli przyjąć, że luka CIT w Polsce oscyluje na podobnych poziomach co w wymienionych państwach, można przypuszczać, że nie powinna ona przekraczać kilkunastu mld zł. W kontekście wymienionych wyżej szacunków ekonometrycznych dotyczących transferu zysków i porównania oszacowań luki CIT w poszczególnych państwach wielkość luki CIT w Polsce sięgająca 46 mld zł wydaje się mało prawdopodobna.

Tabela 1. Zestawienie szacunków luki CIT w wybranych państwach z sytuacją w Polsce

	Luka CIT (w %)	Potencjalnie utracone wpływy z CIT w Polsce w 2018 r. (w mld zł) przy założonej wielkości luki CIT
USA	17,76	9,72
UK	8,10	3,97
Australia	9,10	4,51
Słowacja	8,00	3,92
Dania	20,00	11,26
Szwecja	22,00	12,70
Włochy	21,20	12,11

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przywołanych w artykule materiałów źródłowych.

18 Dane dotyczą jedynie dużych przedsiębiorstw. Zob. Australian Taxation Office, *Large corporate groups income tax gap*, <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/large-corporate-groups-income-tax-gap/> [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

19 Dane dotyczą małych i średnich przedsiębiorstw, FISCALIS Tax Gap Project Group, *op. cit.*

20 Z analizy wyłączono sektor finansowy. Lata 2015 i 2016 to estymacja luki CIT. Zob. Commissione per la redazione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva. Anno 2018*, 2018, https://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2018/A6_-_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

21 Badanie metodą odgórną nie obejmowało przedsiębiorstw finansowych, zob. FISCALIS Tax Gap Project Group, *op. cit.*

22 Wynik obejmuje wszystkie podmioty prowadzące działalność gospodarczą, nie tylko w obszarze CIT. Zob. Skatteverket, *The development of the tax gap in Sweden 2007–12*, 2014, <https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baeae28/1395223863657/The+development+of+the+tax+gap+in+Sweden+2007-12.pdf> [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

Struktura wpływów podatkowych a uszczelnianie systemu podatkowego

Podatki pośrednie zachowują wciąż pozycję dominującą w strukturze dochodów budżetowych (wykres 4), ich udział jednak maleje. W kontekście międzynarodowym udział podatków pośrednich we wpływach budżetowych w Polsce jest zdecydowanie wyższy niż średnia dla państw OECD. Podatki bezpośrednie mają większe znaczenie w strukturze wpływów podatkowych w krajach wysoko rozwiniętych, takich jak Dania, Norwegia, Szwecja, Belgia czy Finlandia. Obciążenia podatkowe w stosunku do PKB są w Polsce i w państwach Europy Środkowo-Wschodniej niższe niż w państwach Europy Zachodniej (wykres 5). Z jednej strony wysoki udział podatków pośrednich we wpływach budżetowych oznacza, że uszczelnianie VAT i akcyzy ma stosunkowo większe znaczenie fiskalne. Z drugiej strony relatywnie niski udział podatków dochodowych w strukturze wpływów budżetowych w Polsce może wynikać z wielkości luki w podatkach dochodowych, co powinno prowadzić do podejmowania działań uszczelniających.

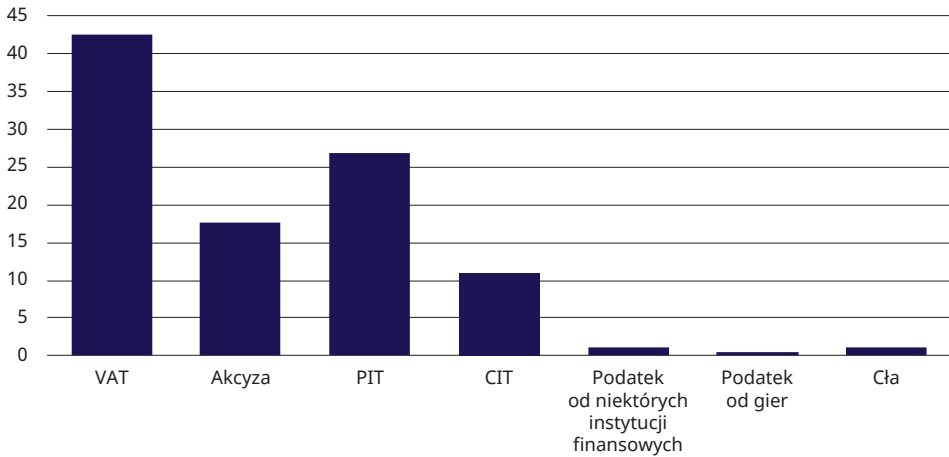
Wpływy budżetowe z CIT w Polsce obecnie stanowią ok. 10% całości wpływów budżetowych z podatków, natomiast wpływy z podatków dochodowych w ogóle stanowią niemal 37,55%²³ analizowanych dochodów podatkowych (wykres 7). Nominalnie wpływy z CIT wyniosły w 2018 r. 45,03 mld zł (memoriałowo). Wzrosty dochodów z CIT są dość wrażliwe na zmiany koniunktury gospodarczej, dlatego notujemy zahamowanie wzrostu w 2008 r. i wyraźny spadek w 2009 r., a następnie fluktuację wpływów w latach 2010–2013 (wykres 6). Od 2014 r. wpływy z CIT utrzymują duże i dość stabilne tempo wzrostu, średnio na poziomie 10,18% rocznie w latach 2014–2018. Co charakterystyczne, tempo wzrostu dochodów z CIT jest wyższe niż tempo wzrostu gospodarczego. W latach 2014–2018 PKB rosło średnio o 4,04%²⁴, czyli ponad dwukrotnie wolniej niż wpływy z CIT (wykresy 7 i 8). Jakkolwiek można dostrzec dość duży związek tempa wzrostu wpływów z CIT z tempem wzrostu gospodarczego, znaczna część wzrostów może być związana także z innymi czynnikami, takimi jak działania uszczelniające. Jest to lepiej widoczne po uproszczonym oczyszczeniu wpływów budżetowych z CIT ze strat z poprzednich okresów oraz nierozliczonych strat z bieżącego roku (wykres 9)²⁵.

23 Wpływy budżetowe z CIT i PIT przeanalizowano jako wpływy kasowe budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Wpływy te odniesiono do sumy wpływów z CIT, PIT, VAT, akcyzy, podatku od niektórych instytucji finansowych, podatku od gier, podatku od wydobycia niektórych kopaliny, podatku tonażowego, cła, podatków zniesionych i pozostałych dochodów podatkowych.

24 Dane na temat wzrostu PKB pobrane z bazy danych Banku Światowego, <https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.KD.ZG?end=2019&locations=PL&start=2014> [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

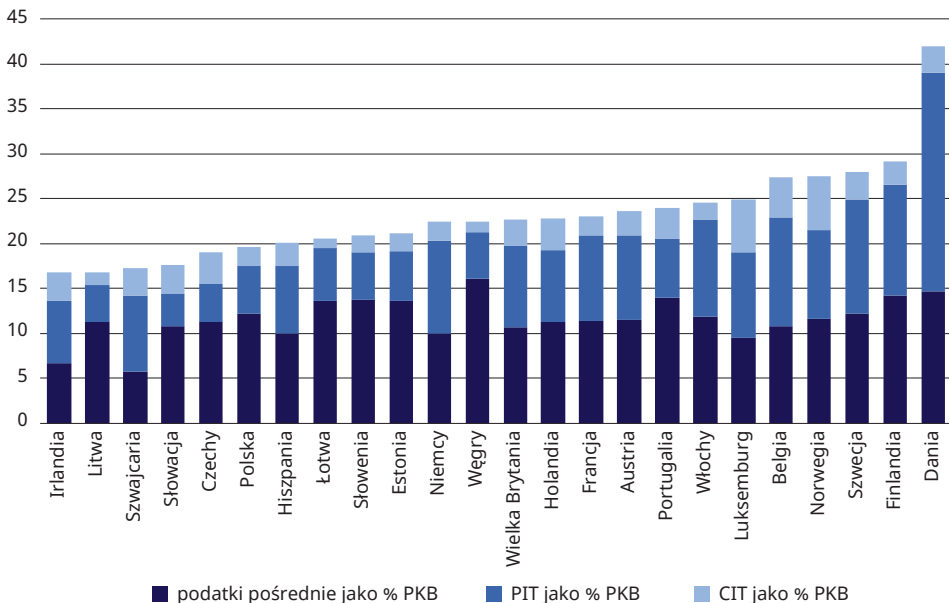
25 Oczyszczenie polegało na przybliżonym odwzorowaniu hipotetycznej sytuacji, w której podatnicy mogliby w rozliczeniu za dany rok uzyskać zwrot podatkowy, jeśli ponieśliby stratę w danym roku podatkowym (korekta wpływów budżetowych z CIT o stratę z danego roku przemnożoną przez stawkę podatku), a w konsekwencji nie byłiby również uprawnieni do przenoszenia nierozliczonych strat w przód (korekta podatku należnego o straty z lat ubiegłych rozliczane w danym roku, przemnożone przez stawkę podatku). Odwzorowanie to ma na celu ilustracyjne spojrzenie na potencjalne wpływy budżetowe w przypadku braku zanieczyszczeń rozliczaniem strat w innych okresach podatkowych, a przez to jaśniejsze uwypuklenie wpływu zmian koniunkturalnych i działań legislacyjnych na aktualne wpływy budżetowe z podatku.

Wykres 4. Dochody podatkowe w 2018 r. w ujęciu procentowym

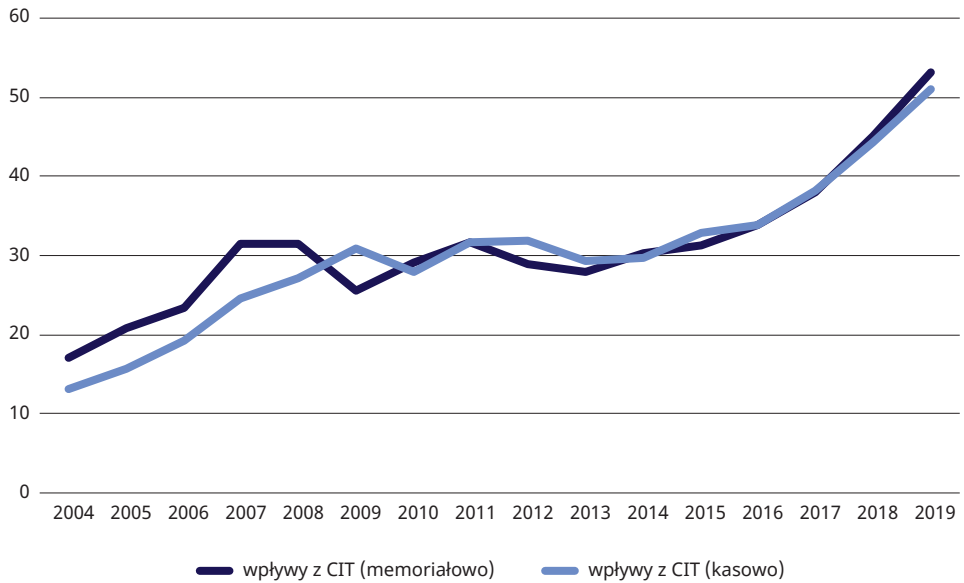


Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. (Sejm VIII kadencji, druk nr 3490).

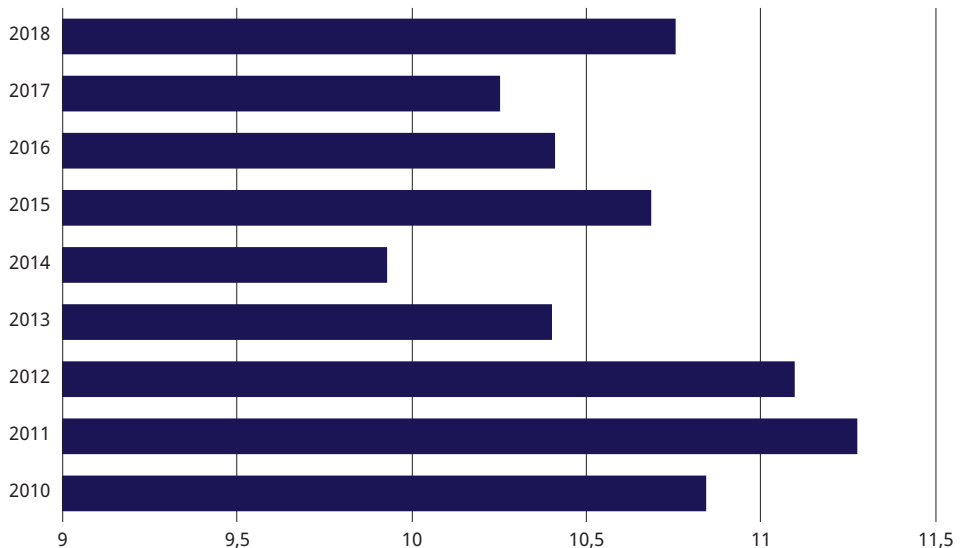
Wykres 5. Wpływy z CIT (w mld zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie bazy danych OECD (stats.oecd.org): Revenue Statistics – OECD countries: Comparative tables: Chapter 3 – Tables 3.7–3.14 – Taxes as % of GDP and as % of Total tax revenue, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV> [dostęp: 29 grudnia 2020 r.].

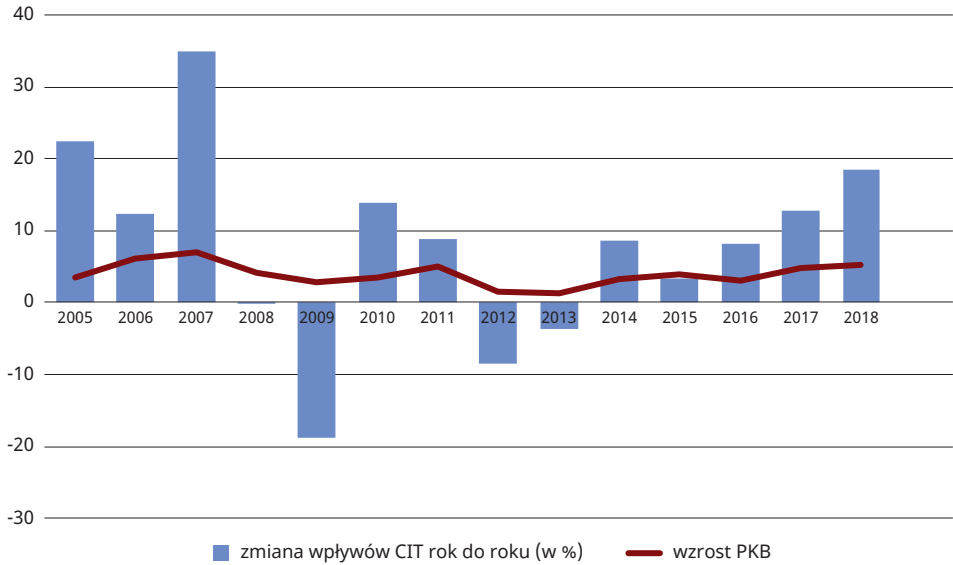
Wykres 6. Wpływy z CIT (w mld zł)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Wykres 7. Wartość dochodów z CIT jako % całości dochodów z podatków

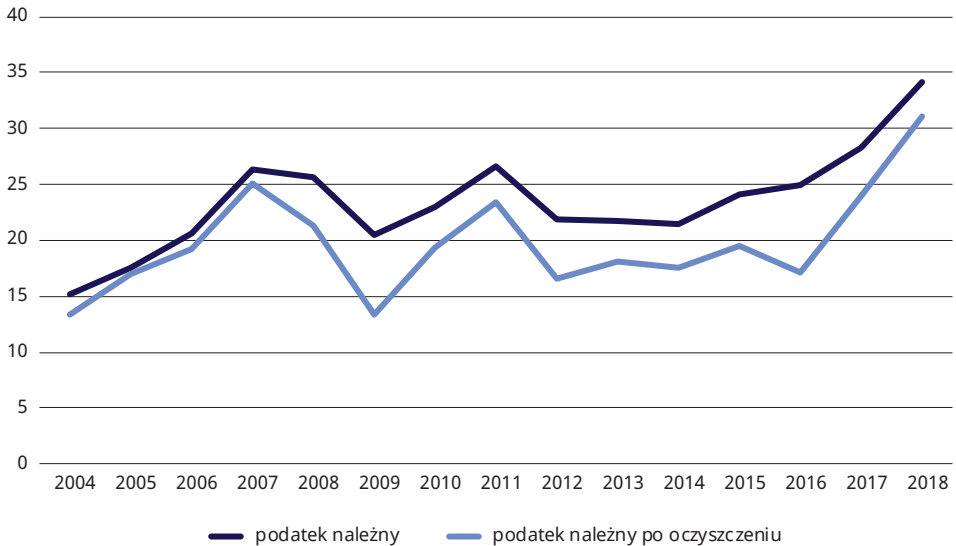
Źródło: Opracowanie własne na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. (Sejm VIII kadencji, druk nr 3490).

Wykres 8. Wzrosty (spadki) wpływów z CIT w porównaniu ze wzrostami PKB rok do roku (w %)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

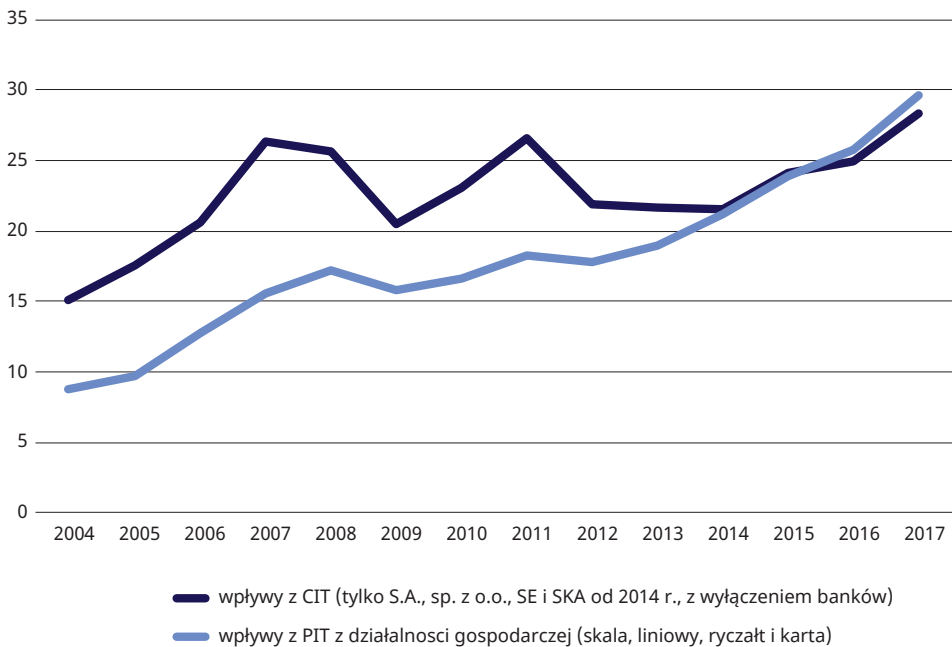
Wykres 9. CIT należny po oczyszczeniu ze strat (podatnicy: spółki akcyjne, spółki europejskie, spółki komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, bez banków) (w mld zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Na uwagę zasługuje także porównanie wpływów budżetowych, za które odpowiada sektor działalności gospodarczej rozliczający się na zasadach PIT i CIT²⁶ (wykres 10). Warto zauważyć wzrost udziału przedsiębiorców rozliczających się według zasad PIT w ogóle podatników prowadzących działalność gospodarczą, a także większą fluktuację deklarowanego podatku należnego w przypadku podatników CIT niż PIT. Potwierdza to tezę zgłaszaną w literaturze przedmiotu, że podatnicy CIT są bardziej responsywni wobec zmian koniunktury gospodarczej²⁷.

Wykres 10. Porównanie wpływów z CIT i PIT (w mld zł)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

²⁶ Dla czytelności porównania spośród podatników CIT wzięto pod uwagę tylko spółki akcyjne (bez banków), spółki europejskie, spółki z o.o. i spółki komandytowo-akcyjne (od 2014 r.). W obszarze PIT pod uwagę wzięto wszystkich przedsiębiorców rozliczających się w reżimie tego podatku, w tym przedsiębiorców rozliczających się według skali podatkowej, stawki 19%, ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych oraz karty podatkowej. W przypadku przedsiębiorców rozliczających się według skali podatkowej brak było dokładnych danych i oparto się na estymacji udziału podatku należnego rozliczanego na skali w związku z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą w ogóle podatku należnego rozliczanego na skali.

²⁷ V. Belinga, D. Benedek, R. de Mooij, J. Norregaard, *Tax Buoyancy in OECD Countries*, „IMF Working Paper” No. 14-110, International Monetary Fund, June 2014, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Tax-Buoyancy-in-OECD-Countries-41661>.

Bilans fiskalny efektów uszczelniania

Szacowanie efektów uszczelniania jest niezwykle trudne z podobnych względów co szacowanie luki podatkowej, czyli przede wszystkim z uwagi na trudności w oddzieleniu efektów uszczelniania od realnych zjawisk gospodarczych oraz na ograniczony dostęp do danych.

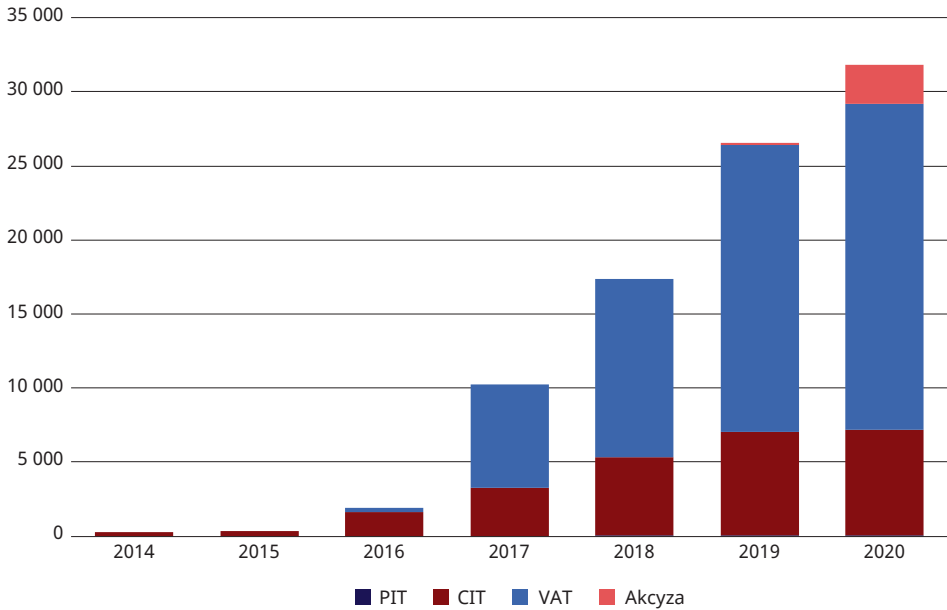
Wyniki badań odnoszą się zasadniczo do poszczególnych rodzajów regulacji uszczelniających i zazwyczaj ograniczają się do wykazania ich wpływu (lub braku) na pewne zjawiska. Konkluzje badań nawet w tym zakresie bywają niejednoznaczne. W ramach oceny skutków fiskalnych regulacji niektóre państwa podjęły się jednak oszacowań poszczególnych działań uszczelniających. Szacunki co do podobnych działań uszczelniających znacząco się różnią. Jednym z możliwych podejść do szacowania efektów fiskalnych działań uszczelniających jest odrębne szacowanie efektów dla poszczególnych działań. Podejście to jest jednak niemożliwe do zrealizowania lub mało wiarygodne w stosunku do szeregu przyjmowanych działań uszczelniających, zwłaszcza tych o charakterze generalnym i wywołujących głównie skutki pośrednie. Szacowanie poszczególnych działań w izolacji jest utrudnione także przez możliwe równoległe przyjmowane innych działań o podobnych efektach (*overlapping effect*). W odniesieniu do niektórych regulacji uszczelniających w Polsce również oszacowano efekty skutków regulacji, przy czym szacunki te nie są kompletne i często dotyczą jedynie wybranych działań.

Zgodnie z oceną skutków regulacji (OSR) do ustaw obejmujących działania uszczelniające, które zostały przyjęte w latach 2015–2019, łączny efekt określony dla 2020 r. to 31,5 mld zł. Oznacza to, że gdy projektowano nowe regulacje, zakładano, iż działania uszczelniające przyczynią się do rocznego wzrostu wpływów podatkowych o wskazaną kwotę. Szacowaną kwotę w poszczególnych ocenach skutków regulacji przedstawiono na wykresie 11 i w tabeli 2.

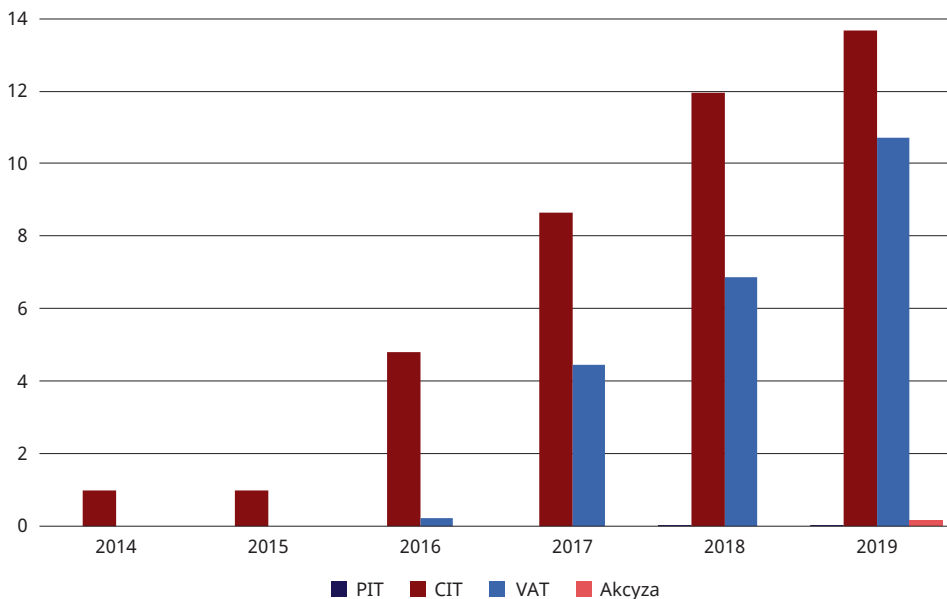
Efekty uszczelniania są widoczne we wzroście wpływów podatkowych. W 2019 r. do budżetu państwa wpłynęło 181 mld zł z VAT, 51 mld zł z tytułu CIT, 122 mld zł z PIT i 72 mld zł z tytułu akcyzy (tabela 2). W porównaniu z 2015 r. jest to radykalny wzrost wpływów podatkowych. CIT wzrósł aż o 55% (18 mld zł), PIT o 47% (38,8 mld zł), VAT o 47% (57,8 mld zł), a akcyza o 15% (9,6 mld zł). Łącznie dochody z tych 4 głównych podatków są wyższe o 125 mld zł w 2019 r. niż w 2015 r. Tak znacznego wzrostu wpływów podatkowych nie sposób wytłumaczyć wzrostem gospodarczym, gdyż tempo wzrostu PKB było znacznie niższe we wskazanym okresie.

Poza efektami uszczelniania na poziom dochodów budżetowych wpływa także szereg innych czynników lub zjawisk, w tym zwłaszcza wzrost gospodarczy i czynniki behawioralne. Za pomocą metod analizy statystycznej możliwe jest oddzielenie tych czynników, w szczególności wzrostu gospodarczego, od pozostałych efektów. Przyjmuje się, że jedynie do 60% wzrostu wpływów z CIT można wytłumaczyć wzrostem gospodarczym. Bazując na wynikach nieoczyszczonych ze straty z lat ubiegłych, można dostrzec efekt działań uszczelniających w CIT – średnio ok. 1,9 mld zł w 2016 r., 2,2 mld zł w 2017 r. i 1,9 mld zł w 2018 r. Łączny efekt uszczelniania w latach 2016–2018 wyniósł w tym wariancie ok. 6 mld zł²⁸. Z uwzględnieniem efektów uszczelniania po

28 K. Konopczak, A. Łożykowski, *Kwantyfikacja zmian luki CIT: podejście ekonometryczne*, „MF Working Paper Series” 2019, nr 39.

Wykres 11. Szacowana w OSR kwota uszczelnienia w mln zł

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Wykres 12. Udział uszczelnienia we wpływach z podatków

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Tabela 2. Skutki działań uszczelniających na lata 2014–2020 (oszacowane w OSR), wpływy z podatków w tym okresie i udział działań uszczelniających w tych wpływach

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	kwoty w mln zł						
Szacowana kwota uszczelnienia, w tym:	294	325	1 905	10 281	17 406	26 574	31 854
PIT	0	0	0	0	50	52	54
CIT	294	325	1 625	3 302	5 298	6 972	7 135
VAT	0	0	280	6 979	12 058	19 425	22 018
Akcyza	0	0	0	0	0	125	2 647
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	kwoty w mld zł						
Łączne wpływy z podatków, w tym:	293,7	301,9	315,5	360,8	402,1	426,2	
PIT	78,1	83,1	89,3	97,6	110,8	122,0	
CIT	29,7	32,9	33,8	38,1	44,3	50,9	
VAT	124,3	123,1	126,6	156,8	174,9	180,9	
Akcyza	61,6	62,8	65,7	68,3	72,1	72,4	
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	w %						
Udział uszczelnienia we wpływach, w tym	0,1	0,1	0,6	2,8	4,3	6,2	
PIT	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
CIT	1,0	1,0	4,8	8,7	12,0	13,7	
VAT	0,0	0,0	0,2	4,5	6,9	10,7	
Akcyza	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,2	

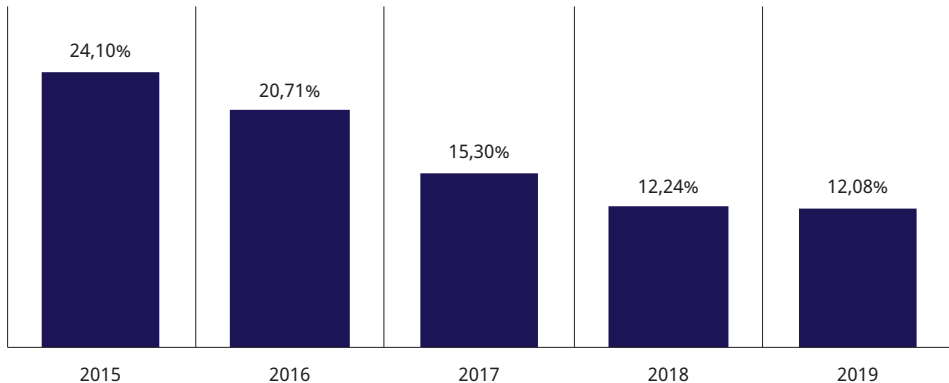
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

oczyszczeniu wyników podatkowych ze strat z lat ubiegłych można zaobserwować dynamikę siły uszczelniania – od 1,3 mld zł w 2016 r. do 2,7 mld zł w 2018 r. Łączny efekt uszczelniania w tym wariantcie to natomiast 6,1 mld zł. Rosnąca siła uszczelniania może wynikać z kumulacji efektów poszczególnych działań uszczelniających i opóźnień czasowych wynikających z dostosowywania się podatników do intensywnych procesów uszczelniających system podatkowy.

Według wstępnych szacunków Ministerstwa Finansów luka VAT w 2014 r. wynosiła ok. 24% (40 mld zł) i w 2019 r. spadła do poziomu 12,1% (ok. 24 mld zł). Różnica w poziomie luki VAT wynosi więc w tym przedziale czasowym 16 mld zł. Luka VAT uległa tak znacznemu obniżeniu na skutek prowadzonych w okresie 2016–2018 działań uszczelniających. Żadne inne europejskie państwo nie zanotowało tak szybkiego spadku luki VAT. Znaczną część zmniejszenia luki VAT można utożsamiać z działaniami uszczelniającymi.

Inne badania, nawet bardziej sceptyczne względem szacunków MF, również nie podają w wątpliwość stopniowego zmniejszania się luki VAT (wykres 13).

Wykres 13. Wartość luki VAT jako % potencjalnych dochodów z VAT w latach 2015–2019



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: A. Łaszek, *Komunikat FOR 24/2020: Rosnąca luka VAT*, Forum Obywatelskiego Rozwoju, Warszawa, 26 czerwca 2020 r., s. 3.

Znaczna korelacja wielkości luki VAT z wydatkami administracji skarbowej na inteligentne rozwiązania w obszarze IT oraz z wielkością obrotu towarami wrażliwymi z punktu widzenia oszustw w podatku od towarów i usług²⁹ pozwala przypuszczać, że podjęte w ostatnich latach działania uszczelniające, które były ukierunkowane na te obszary, miały duże przełożenie na zmniejszanie się luki VAT w Polsce. Jak wskazują Jan Sarnowski i Paweł Selera, zmniejszanie się luki VAT to przede wszystkim nowoczesna legislacja, efektywna administracja i współpraca z biznesem³⁰.

Zgodnie z wyliczeniami Ministerstwa Finansów³¹ w 2018 r. wpływy budżetowe z VAT dzięki lepszemu przestrzeganiu prawa przez podatników (*compliance effect*) zwiększyły się o 5,7 mld zł, a w okresie znacznego skurczenia się luki VAT (do poziomu z 2018 r. w porównaniu ze stanem na 2015 r.) efekt *compliance* wyniósł łącznie 21,1 mld zł. Kwotę tę można wskazać jako dodatni skutek działań uszczelniających dla budżetu w zakresie VAT w latach 2015–2018.

Łączny efekt działań uszczelniających w odniesieniu do VAT i CIT, czyli w tych obszarach, gdzie te działania miały największy zakres, wyniósł za 2016 r., 2017 r. i 2018 r. łącznie ponad 27 mld zł. Wzrost wpływów z tytułu PIT i podatku akcyzowego można również częściowo utożsamiać z efektem działań uszczelniających, brak jest jednak do tej pory w tym zakresie dokładnych analiz.

²⁹ European Commission, *Study and Reports...*, s. 9.

³⁰ J. Sarnowski, P. Selera, *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017. Przyczyny – środki – dalsze perspektywy*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018, s. 5.

³¹ Ministerstwo Finansów, *Program Konwergencji. Aktualizacja 2019*, Warszawa 2019.

Koszty działań uszczelniających

Celem działań uszczelniających jest przede wszystkim poprawa realizacji funkcji fiskalnej systemu podatkowego, ale także zwiększenie sprawiedliwości podatkowej i ograniczenie nieuczciwej konkurencji przez przedsiębiorców, którzy unikają lub uchylają się od opodatkowania. Sukces procesu uszczelniania można postrzegać przez pryzmat osiągnięcia tych celów w dłuższym okresie. W krótkim terminie działania uszczelniające mogą rodzić pewne koszty po stronie podatników i administracji skarbowej. Jak zostało wcześniej wskazane, działania uszczelniające mogą mieć charakter szczególny, wycinkowy, co oznacza, że dotyczą jedynie konkretnych problemów i tylko określonej grupy przedsiębiorców, lub ogólny, generalny, co przekłada się na zwiększony zakres obowiązków wszystkich lub dużej grupy podatników. Podział ten ma znaczenie także dla oceny skutków uszczelniania po stronie podatników i administracji skarbowej.

Działania szczególne z reguły nie powodują w skali makro znacznych kosztów po stronie podatników i administracji podatkowej, w zakresie natomiast pojedynczych przypadków mogą oznaczać konieczność reorganizacji przedsiębiorstwa i poniesienia przez podatnika stosunkowo znacznych nakładów. Jako przykład można podać mechanizm odwrotnego obciążenia w przypadku obrotu towarami wrażliwymi. Działanie to przyniosło wymierne punktowe efekty fiskalne w zakresie uszczelniania VAT, jednak miało ono też duże znaczenie w zakresie procesu ekonomicznego uczciwych przedsiębiorców, którzy działali w obszarze obrotu towarami objętymi mechanizmem *reverse charge*.

Ogólne działania uszczelniające mogą wywołać koszty dostosowawcze u wszystkich lub większości podatników, które najczęściej będą miały charakter wydatków na kapitał ludzki (dodatkowe zatrudnienie, więcej roboczogodzin poświęconych na *compliance* podatkowy, szkolenia) lub rzeczowy (wydatki na rozwiązania informatyczne, reorganizację procesów, outsourcing rozliczeń podatkowych), ewentualnie sankcyjny, jeśli podatnik nie wykona nałożonych na niego obowiązków lub wykona je w sposób nienależyty. Podobnie ogólne działania uszczelniające przekładają się także na analogiczne rodzajowo koszty po stronie administracji podatkowej, związane w szczególności z przygotowaniem kadry urzędniczej i z obsługą informatyczną. Za przykład mogą posłużyć Jednolity Plik Kontrolny czy MDR. Są to rozwiązania, które stały się standardem w zakresie rozliczeń podatkowych (*compliance*) w krajach rozwiniętych. Wdrożenie tych rozwiązań wiązało się jednak ze znacznym kosztem początkowym po stronie przedsiębiorców i administracji podatkowej, który jednak w dłuższym horyzoncie czasowym wydaje się niewspółmierny do osiągniętych korzyści z uszczelnienia systemu podatkowego.

Szara strefa

Podatnicy mogą reagować w postaci oporu podatkowego np. na nadmierny klin podatkowy, nadmierne koszty pracy czy nawet zawiłość procedur podatkowych. Zjawiska takie mogą zachęcać podatników do działania w sposób nieformalny, bez wymaganej rejestracji bądź ewidencjonowania obrotów. W obrębie szarej strefy wyróżnia się działania nielegalne, ukryte przed

procedurami administracyjnymi, oraz nieformalne, czyli poza rejestrem³². Ze względu na jej nieformalny charakter trudno zmierzyć PKB generowany przez szarą strefę oficjalnymi statystykami³³. Co do zasady zjawisko szarej strefy wpływa negatywnie na wszystkich uczestników rynku (zaburzenia konkurencji, efektywnej redystrybucji dochodów, nieodpowiedni dostęp do dóbr publicznych itd.). Dane dotyczące skali unikania opodatkowania w wybranych państwach Unii Europejskiej przedstawiono w tabeli 3 oraz na wykresie 14.

Tabela 3. Rozmiar unikania opodatkowania w wybranych państwach UE w 2017 r. jako % PKB

Państwo	Rozmiar unikania opodatkowania
Bułgaria	2,5
Estonia	2,1
Polska	1,9
Grecja	1,8
Włochy	1,7
Czechy	1,2
Słowacja	1,1
Irlandia	0,9
Niemcy	0,9
Wielka Brytania	0,8
Austria	0,6

Źródło: Na podstawie: F. Schneider, *Shadow Economies Around the World with Latest Results (2019) for Romania and Her Neighboring Countries: What Did We Learn Over the Last 20 Years?*, September 2019, s. A6–A7, <https://www.bnr.ro/DocumentInformation.aspx?idDocument=32552&directLink=1> [dostęp: 29 grudnia 2020 r.].

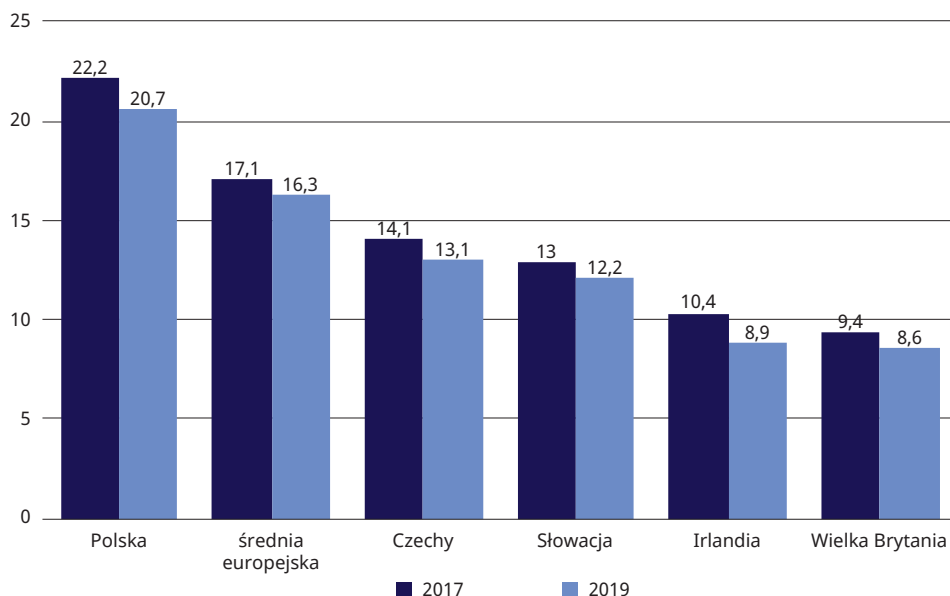
Z wykresu 14 wynika, że w latach 2017–2019 wielkość szarej strefy malała. Średnia europejska wyniosła ok. 16–17% PKB. Szacowany rozmiar szarej strefy w Polsce był większy niż średnia europejska. Tendencja była również spadkowa. W porównaniu z 2017 r. udział szarej strefy w polskim PKB zmalał o 1,5 pkt proc., natomiast średnio w Europie – o 0,8 pkt proc.

W ramach badań nad szarą strefą w Polsce prowadzonych przez Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych (IPAG) zaobserwowano, że obniżanie się odsetka gospodarki nieformalnej było rezultatem rozkwitu gospodarczego i korzystnej koniunktury, skutecznych starań rządu w zakresie uszczelniania systemu podatkowego, jak i promocji transakcji bezgotówkowych³⁴.

32 J. Fundowicz, K. Łapiński, B. Wyżnikiewicz, D. Wyżnikiewicz, *Szara strefa 2020*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Warszawa 2020, s. 6, https://polskabezgotowkowa.pl/files/IPAG_Szara_Strefa_2020.pdf [dostęp: 28 grudnia 2020 r.].

33 M. Podstawka, A. Deresz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych a wzrost gospodarczy*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego” 2008, t. 5(20), s. 130.

34 J. Fundowicz, K. Łapiński, B. Wyżnikiewicz, D. Wyżnikiewicz, *op. cit.*, s. 5.

Wykres 14. Rozmiar szarej strefy jako % PKB w wybranych państwach Europy

Źródło: Na podstawie: F. Schneider, *Implausible Large Differences of the Sizes of the Underground Economies in Highly Developed European Countries? A Comparison of Different Estimation Methods*, „JKU Working Paper” No. 1709, June 2017, <http://www.econ.jku.at/papers/2017/wp1709.pdf>; *idem*, *Latest Developments of the Shadow Economy in the Baltic Countries: What Are the Major Causes and What Could Be Done?*, September 2019, https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2019/09/Shadow-Economy_Baltic_Countries_September_finalLONGPDF.pdf [dostęp: 29 grudnia 2020 r.]; *idem*, *Shadow Economies...*

Poza uwarunkowaniami gospodarczymi i systemowymi kluczowe znaczenie ma mentalność podatkowa, która koresponduje ze stosunkiem do władzy i samego państwa, przy czym niechęć wobec obowiązków podatkowych może rodzić niedostateczną świadomość państwowa lub prawna³⁵.

Atrakcyjniejsze podatkowo środowisko może również stanowić (przynajmniej częściowo) remedium na gospodarkę nieformalną, która odbiera państwu przynależne mu dochody, dla polskich podatników bowiem wyjątkowo uciążliwymi aspektami systemu podatkowego są formalności podatkowe i jego nieprzejrzystość.

Podsumowanie

Od lat wycinkowo nowelizuje się (uszczelnia się) prawo podatkowe, co stanowi głównie reakcję na zjawisko unikania i uchylania się od opodatkowania. W bilansie działań uszczelniających

³⁵ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 7, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 270.

polski system podatkowy w latach 2015–2019 należy wskazać przede wszystkim pozytywny efekt fiskalny uszczelniania: ograniczanie luki VAT i luki w podatkach dochodowych. Wnioskowanie oparte na zmianach luki VAT i CIT pozwala przypisać efektowi uszczelniania co najmniej 27 mld zł w latach 2016–2018. Nie są dokładnie zbadane efekty w zakresie PIT i akcyzy. Bilans uszczelniania to także koszty dostosowawcze po stronie przedsiębiorców i administracji podatkowej. Uszczelnianie systemu podatkowego to proces z założenia długoterminowy, uwzględniający koszty dostosowania, który oprócz pierwotnego celu fiskalnego ma też inne ważne cele, takie jak sprawiedliwość systemu podatkowego, równość podatników czy zwalczanie nieuczciwej konkurencji.

Wyzwaniem dla ustawodawcy podatkowego powinno być odejście od nadmiernej wycinkowości zmian, zwłaszcza w zakresie niezharmonizowanych podatków dochodowych, która przeczy stabilizacji systemu podatkowego. Doraźne uszczelnienie systemu podatkowego potencjalnie zwiększa opór podatkowy. Sam opór podatkowy jest natomiast immamentną cechą systemu podatkowego, z czym należy się liczyć i odpowiednio ustalać właściwą granicę, by nie doprowadzić do nadmiernego fiskalizmu skutkującego reakcją obronną podatnika³⁶. Istnieje potrzeba bardziej reformy polskiego systemu podatkowego niż fragmentarycznych zmian. Ważne jest zmniejszenie takich uciążliwości systemu podatkowego, jak formalności podatkowe i jego mała przejrzystość.

Do efektywności uszczelniania przyczynia się nie tylko podjęcie działań dostosowawczych w obszarze legislacji podatkowej, lecz także skuteczny pobór podatków. Ważne jest przy tym zminimalizowanie kosztów poboru oraz rozwój cech jakościowych kapitału ludzkiego. Należy zdynamizować działania, również w sferze pozapodatkowej, zmniejszające wielkość szarej strefy.

Bibliografia

- Australian Taxation Office, *Large corporate groups income tax gap*, <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/large-corporate-groups-income-tax-gap/>.
- Belinga V., Benedek D., de Mooij R., Norregaard J., *Tax Buoyancy in OECD Countries*, „IMF Working Paper” No. 14-110, International Monetary Fund, June 2014, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Tax-Buoyancy-in-OECD-Countries-41661>.
- Clausing K.A., *The Revenue Effects of Multinational Firm Income Shifting*, „Tax Notes” 2011, <https://ssrn.com/abstract=2488860>.
- Cobham A., Janský P., *Global distribution of revenue loss from corporate tax avoidance: re-estimation and country results*, „Journal of International Development” 2018, t. 30, nr 2, <https://doi.org/10.1002/jid.3348>.
- Commissione per la redazione della Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva, *Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva. Anno 2018*, 2018, http://www.mef.gov.it/documenti-allegati/2018/A6_-_Relazione_evasione_fiscale_e_contributiva.pdf.
- Crivelli E., de Mooij R., Keen M., *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, „FinanzArchiv. Public Finance Analysis” 2016, R. 72, nr 3, <https://doi.org/10.1628/001522116x14646834385460>.

³⁶ *Ibidem*, s. 280.

- European Commission, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report*, Brussels 2020.
- FISCALIS Tax Gap Project Group, *The Concept of Tax Gaps. Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies*, Brussels, July 2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tgpg-report-on-cit-gap-methodology_en.pdf.
- Fundowicz J., Łapiński K., Wyżnikiewicz B., Wyżnikiewicz D., *Szara strefa 2020*, Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, Marzec 2020, Warszawa 2020, https://polskabezgotowkowa.pl/files/IPAG_Szara_Strefa_2020.pdf.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 7, LexisNexis, Warszawa 2013.
- Janský P., Palanský M., *Estimating the scale of profit shifting and tax revenue losses related to foreign direct investment*, „International Tax and Public Finance” 2019, t. 26, nr 5, <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09547-8>.
- Kiełbański A., *Tracimy miliardy przez zagraniczne holdingi. Wielkie omijanie CIT*, „Wyborcza.biz” z 29 września 2015 r., <http://wyborcza.biz/biznes/1,147768,18929113,cit-i-miliardy-nam-znikly.html?disableRedirects=true>.
- Klonowska A., *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Klonowska A., *Rozpoznanie obszarów ryzyka podatkowego jako metoda zwiększania wpływów podatkowych*, rozprawa doktorska, Kraków 2016.
- Konopczak K., Łożykowski A., *Kwantyfikacja zmian luki CIT: podejście ekonometryczne*, „MF Working Paper Series” 2019, nr 39.
- Luka CIT w Polsce w latach 2014–2018*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2020.
- Łaszek A., *Komunikat FOR 24/2020: Rosnąca luka VAT*, Forum Obywatelskiego Rozwoju, Warszawa, 26 czerwca 2020 r.
- Ministerstwo Finansów, *Program Konwergencji. Aktualizacja 2019*, Warszawa 2019.
- Najwyższa Izba Kontroli, *Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego*, Nr ewid. 27/2015/P/14/013/KBF, Warszawa 2015.
- O’Sullivan D., *British-Based Corporations and the Tax ‘Race to the Bottom’*, „Oxfam Discussion Papers”, October 2019, <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/620871/dp-british-based-corporations-tax-021019-en.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- Pach J., *Formy i skutki niepłacenia oraz wyludzenia zwrotu podatku w Polsce na wybranych przykładach*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego” 2018, t. 32, nr 2, <https://doi.org/10.24917/20801653.322.12>.
- Pietrewicz M., Felis P., Jamróży M., Szlęzak-Matusiewicz J., *Przesłanki i kierunki zmian w polskim systemie podatkowym – wybrane zagadnienia [w:] Rozwój nauki o finansach. Stan obecny i pożądane kierunki jej ewolucji*, red. J. Ostaszewski, E. Kosyrczar, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2014.
- Podstawka M., Deres A., *Podatek dochodowy od osób fizycznych a wzrost gospodarczy*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie. Problemy Rolnictwa Światowego” 2008, t. 5(20).
- Sarnowski J., Selera P., *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016–2017. Przyczyny – środki – dalsze perspektywy*, Polski Instytut Ekonomiczny, Warszawa 2018.
- Schneider F., *Implausible Large Differences of the Sizes of the Underground Economies in Highly Developed European Countries? A Comparison of Different Estimation Methods*, „JKU Working Paper” No. 1709, June 2017, <http://www.econ.jku.at/papers/2017/wp1709.pdf>.

- Schneider F., *Latest Developments of the Shadow Economy in the Baltic Countries: What Are the Major Causes and What Could Be Done?*, September 2019, https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2019/09/Shadow-Economy_Baltic_Countries_September_finalLONGPDF.pdf.
- Schneider F., *Shadow Economies Around the World with Latest Results (2019) for Romania and Her Neighboring Countries: What Did We Learn Over the Last 20 Years?*, September 2019, <https://www.bnr.ro/DocumentInformation.aspx?idDocument=32552&directLink=1>.
- Skatteverket, *The development of the tax gap in Sweden 2007–12*, 2014, <https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baeae28/1395223863657/The+development+of+the+tax+gap+in+Sweden+2007-12.pdf>.
- Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. (Sejm VIII kadencji, druk nr 3490).
- Tørsløv T. R., Wier L. S., Zucman G., *The Missing Profits of Nations*, National Bureau of Economic Research Working Paper Series, „NBER Working Paper” No. 24701, June 2018, revised April 2020, <https://doi.org/10.3386/w24701>.
- Wnorowski H., *Wpływ podatków na wzrost gospodarczy i konkurencyjność w ujęciu instytucjonalnym*, „Gospodarka Narodowa” 2010, nr 4, <https://doi.org/10.33119/gn/101158>.