



Sonia Kozub-Skalska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Finansów Przedsiębiorstw i Ubezpieczeń Gospodarczych
sonia.kozub.skalska@edu.uekat.pl

MOŻLIWOŚCI I OGRANICZENIA ODDZIAŁYWANIA WŁADZY PUBLICZNEJ NA ZJAWISKO UCHYLANIA SIĘ OD PODATKÓW DOCHODOWYCH

Streszczenie: Uchylenie się od podatków jest zawsze działaniem nielegalnym, sprzecznym z prawem podatkowym. Jest ono dokonywane w różnych formach i przy użyciu różnych metod. Uchylenie się od opodatkowania z prawnego punktu widzenia jest przestępstwem, z którym wiąże się odpowiedzialność karna. Ze zjawiskiem tym łączy się zaniżanie dochodów publicznych, ale również zniekształcenie konkurencji wśród przedsiębiorców. Nieuczciwe przedsiębiorstwa, które np. nie wystawiają faktur na sprzedany towar, tym samym naruszają konkurencję tych podmiotów, które nie uchylają się od opodatkowania sprzedanych towarów. Prowadzi to do licznych zniekształceń na rynku i może dojść do tego, że nawet najbardziej efektywnie funkcjonujący przedsiębiorcy mogą nie przetrwać na rynku, konkurując z podmiotami nieplacącymi uczciwie podatków.

Słowa kluczowe: uchylenie się od podatków, kontrole podatkowe, zapobieganie uchylaniu się od podatków.

Wprowadzenie

Rozpoczynając rozważania na temat oddziaływania władzy publicznej na zjawisko uchylenia się od podatków, należy odróżnić to pojęcie od unikania opodatkowania z tego względu, iż terminy te posiadają wyraźne konotacje i mogą być ze sobą mylone. Obydwa mają bowiem te same „korzenie” w zakresie podstawowego pierwotnego celu, jakiemu służą, a jest nim redukcja zobowiązań podatkowych [Głuchowski, 1996, s. 50]. Oznacza to, że ekonomiczny skutek zjawiska uchylenia się od podatków sprowadza je do koniunkcji z unikaniem

opodatkowania [Lipowski, 2004, s. 88]. Prawdą jest, iż pobudki postępowania podatników są w obydwóch tych przypadkach jednakowe [Giese, 2000, s. 87]. Teoretyczne odróżnienie zjawiska unikania opodatkowania od uchylania się od podatku możliwe jest na płaszczyźnie prawa podatkowego. Unikanie opodatkowania stanowi wykorzystanie obowiązujących przepisów prawnych w celu zwiększenia lub zmniejszenia obciążeń podatkowych [Nawrot, 2014, s. 24]. Zjawisko to często używane jest wraz z pojęciem agresywne metody optymalizacji podatkowej [Kozub-Skalska, 2015, s. 43-61]. Z kolei uchylanie się od opodatkowania to sprzeczne z prawem niezapłacenie lub zaniżenie należnych państwu podatków [Nawrot, 2014, s. 30]. Przedmiotem rozważań w artykule jest zjawisko uchylania się od podatków dochodowych oraz analiza wybranych branż, które są typowane jako obszary, w których występuje zwiększone ryzyko uchylania się od opodatkowania.

Celem artykułu jest wskazanie celów i metod, którymi władza publiczna się kieruje, reagując na zjawisko uchylania się od podatków dochodowych. Szczególną uwagę zwrócono na wyłonienie najistotniejszych obszarów ryzyka i na tej podstawie ukierunkowanie działań administracji podatkowej w przeprowadzanych kontrolach podatkowych. Autorka akcentuje również wpływ uchylania się od podatków dochodowych na zniekształcenia na rynku podmiotów gospodarczych prowadzący do zachwiania konkurencyjności przedsiębiorstw płacących podatki w sposób uczciwy.

W artykule zastosowano metody badań literaturowych oparte na analizie krajowych i zagranicznych publikacji zwartych i artykułowych oraz danych publicznych udostępnianych przez Ministerstwo Finansów.

1. Cele i metody oddziaływania władzy publicznej na zjawisko uchylania się od podatków dochodowych

Uchylanie się od opodatkowania to reakcja szkodliwa zarówno ze społecznego, jak i gospodarczego punktu widzenia. Bezpośrednią konsekwencją uchylania się od podatków dochodowych jest ograniczenie dochodów władzy publicznej z tego źródła, co w następstwie może prowadzić do ograniczenia możliwości wykonywania zadań przypisywanych władzy publicznej, nałożenia wyższych ciężarów podatkowych na tych, którzy nie uchylają się od podatków dochodowych lub nałożenia wyższych ciężarów podatkowych poprzez wykorzystanie form opodatkowania [Krajewska, 2004, s. 254]. Spośród pośrednich konsekwencji na pierwszy plan wysuwa się naruszenie konkurencji pomiędzy pod-

miotami uchylającymi się od podatku i nieuchylającymi się od podatku. Nawet najbardziej efektywnie funkcjonujący przedsiębiorcy mogą nie przetrwać na rynku, konkurując z firmami niepłacącymi uczciwie podatków [Palda, 2001].

Uchylanie się od podatków dochodowych, niezależnie od tego, czy jest to zachowanie umyślne czy nieumyślne, jest szkodliwe i dlatego władza publiczna powinna podejmować działania, które będą je ograniczały. W poszukiwaniu metod ograniczenia zjawiska niezbędna jest wiedza o tym, jak do uchylania się od podatków dochodowych dochodzi. W przypadku, gdy uchylanie się od opodatkowania wynika z zamiaru bezpośredniego podatnika, wówczas można wskazać etapy procesu decyzyjnego, który musi przejść podatnik rozważający podjęcie takiej decyzji. Władza publiczna, która potrafi zidentyfikować etapy procesu decyzyjnego prowadzącego do uchylania się od podatków dochodowych, może poszukiwać metod ograniczających przechodzenie podatników przez te etapy [Bernal, 2008, s. 81].

Możliwości oddziaływania władzy publicznej na poszczególne etapy procesu decyzyjnego są zróżnicowane. Władza publiczna ma stosunkowo niewielki wpływ na przesłanki pozaekonomiczne – przyczyny, uwarunkowania moralne, a także możliwości uchylania się od opodatkowania. Głównym obszarem oddziaływania władzy publicznej powinny być zatem przesłanki ekonomiczne. Wpływ na przesłanki ekonomiczne uchylania się od podatków dochodowych realizuje się poprzez kontrole podatkowe i wynikające z nich następstwa [Bernal, 2008, s. 82].

Cel podejmowanych przez władzę publiczną kontroli podatkowych może być różnie zdefiniowany. Cele polityki fiskalnej, w tym cele polityki kontroli podatkowych, muszą być celami pochodnymi od celów ogólnej polityki państwa, nie mogą być z nimi sprzeczne [Fedorowicz, 1998, s. 9]. Wśród celów strategicznych, których realizacja mogłaby zostać uwzględniona przy prowadzeniu kontroli podatkowych, można wymienić w szczególności:

- maksymalizację produktu krajowego brutto,
- maksymalizację dobrobytu społecznego mierzonego użytecznością realizowaną przez podatników,
- zwiększenie efektywności wykorzystania zasobów w gospodarce,
- minimalizację liczby (wartości) oszustw podatkowych,
- maksymalizację wpływów budżetowych z tytułu kontroli przy założeniu określonego budżetu przeznaczanego na kontrolę,
- minimalizację kosztów kontroli przy założeniu, że wykryty zostanie określony poziom oszustw podatkowych.

Poszczególne cele charakteryzują się odmiennymi konsekwencjami. Jeśli za cel kontroli uzna się maksymalizację dobrobytu społecznego, to trzeba zaakceptować, że władza publiczna godzi się w pewnych okolicznościach na to, by po-

datnicy gorzej sytuowani uchylali się od podatku. Maksymalizacja wpływów budżetowych przy określonych środkach przewidzianych na kontrolę będzie natomiast zachęcała do kontroli podatników, od których można uzyskać stosunkowo duże wpływy, pomijając całkowicie tych, którzy ukrywają stosunkowo niewielkie kwoty dochodów, w przypadku których możliwości egzekucyjne są ograniczone. Takie podejście prowadzi do sytuacji, w której niektóre osoby uchylające się od podatku na niewielką skalę nie będą w ogóle ścigane.

Przyjęcie któregośkolwiek z celów kontroli podatkowych wpływa na funkcjonowanie organów władzy publicznej. Cel kontroli podatkowych determinuje strategię, strukturę organizacyjną administracji skarbowej, a także wielkość zasobów, którymi dysponuje administracja skarbowa. Również konflikty wynikające z realizacji innych celów przez różne organy władzy publicznej mają wpływ na ich funkcjonowanie. Rząd, realizując własne cele, może wpływać na możliwości realizacji celów administracji skarbowej poprzez odpowiednie kształtowanie wielkości zasobów pozostających do dyspozycji administracji skarbowej [Cremer, Marchand i Pestieau, 1990, s. 67-92].

Modele funkcjonowania administracji skarbowej określają politykę kontroli w sposób szczegółowy, w tym jej strategię oraz środki będące w dyspozycji administracji skarbowej. Modele te wyjaśniają również inne aspekty funkcjonowania administracji skarbowej, w tym to, jak powinna wyglądać struktura organizacyjna aparatu skarbowego, jak kształtować wynagrodzenia, by poprawić efektywność działania pracowników, jak eliminować korupcję w administracji skarbowej, w jaki sposób wykorzystywać osiągnięcia techniki w celu poprawy sprawności działania, jakie mierniki oceny pracy poszczególnych pracowników i administracji skarbowej stosować, aby wpływać na poprawę sprawności działania [Bernal, 2008, s. 84].

Władza publiczna może wpływać na ekonomiczne przesłanki decyzji, dlatego cel jej funkcjonowania w zasadzie sprowadza się do takiego kształtowania wielkości parametrów ujętych w modelu opłacalności uchylania się od podatków dochodowych, aby podatnicy uchylanie się od podatków postrzegali jako nieopłacalne. Oddziaływanie władzy publicznej powinno dotyczyć możliwie dużej liczby podatników, musi jednak uwzględniać istniejące ograniczenia, np. takie jak zasoby osobowe administracji podatkowej.

Władza publiczna ma możliwość wpływu na parametry modelu opłacalności uchylania się od podatków dochodowych, w tym głównie na te, które wynikają z obowiązującego prawa. W zasadzie poza zasięgiem oddziaływania władzy publicznej pozostaje stopa dyskontowa oraz wielkość dochodu, którego podatnik nie ujawnia. Władza publiczna nie ma wpływu na awersję do ryzyka poszcze-

gólnych podatników. Może wprawdzie oddziaływać na wysokość stopy wolnej od ryzyka, ale przyjęcie założenia, że oddziaływanie na wysokości tej stopy podporządkowane jest ograniczeniu zjawiska uchylania się od opodatkowania, jest niemożliwe do zaakceptowania. Władza publiczna ma wprawdzie wpływ na zakres dostępnych form uchylania się od podatku, ale nie jest w stanie wyeliminować wszystkich z nich. Można przyjąć, że decyzja dotycząca wartości nieujawnionego dochodu pozostaje w gestii podatnika. Władza publiczna może oddziaływać na wartość poszczególnych parametrów występujących w modelu opłacalności uchylania się od podatku dochodowego, ale należy również wziąć pod uwagę i to, że wartość tych parametrów nie może być przez władzę kształtowana całkowicie swobodnie.

Jeśli weźmie się pod uwagę fakt, że z każdą kontrolą wiążą się określone koszty, to w interesie władzy publicznej działającej w sposób wydajny byłoby ustalenie stosunkowo niewielkiego prawdopodobieństwa kontroli przy bardzo surowych karach. Względy humanitarne nakładają jednak pewne ograniczenia w zakresie wysokości kar. Skrajnie surowe kary nie mogą być stosowane ze względu na ochronę socjalną podatników i ochronę przed bankructwem. Ograniczenia w swobodnym stosowaniu kar obowiązują na całym świecie. Również w Polsce takie ograniczenia występują. Ich wyrazem jest art. 12 kodeksu karnego skarbowego. Stanowi on, że kary, środki karne oraz inne środki przewidziane w kodeksie stosuje się z uwzględnieniem zasad humanitaryzmu, w szczególności z poszanowaniem godności człowieka, a sąd wymierza karę, środek karny lub inny środek według swego uznania, w granicach przewidzianych przez kodeks, bacząc, aby ich dolegliwość nie przekraczała stopnia winy, uwzględniając stopień społecznej szkodliwości czynu oraz biorąc pod uwagę cele zapobiegawcze i wychowawcze, które mają one osiągnąć w stosunku do sprawcy, a także potrzeby w zakresie kształtowania świadomości prawnej społeczeństwa.

W prowadzonych na świecie badaniach nad środkami przymusu ze względu na wspomniane ograniczenia często przyjmuje się, że podatnicy nie mogą stracić więcej, niż wynosi ich bogactwo. Utrata całego bogactwa w przypadku osób o najwyższym dochodzie jako kara za uchylanie się od podatku może wzbudzać wątpliwości co do zgodności z zasadami humanitaryzmu [Order i Sobel, 1987, s. 525-540].

Drugim czynnikiem, który podlega ograniczeniom, jest wysokość prawdopodobieństwa kontroli. Działania kontrolne podejmowane przez administrację skarbową wymagają zaangażowania określonych zasobów. Wielkość tych zasobów uzależniona jest od intensywności podejmowanych przez administrację skarbową działań. Niezależnie od tego, jak sformułowany jest cel funkcyjnowa-

nia władzy publicznej, przyjmuje się, że zawsze istnieje górna granica możliwych do zaangażowania w kontrole podatkowe zasobów, nawet gdyby cel nie został w pełni osiągnięty.

Również okres, w trakcie którego podatnik może być kontrolowany, podlega ograniczeniom. Nie można wydłużyć dopuszczalnego okresu kontrolowania w nieskończoność choćby ze względu na fakt, że zanika więź pomiędzy sytuacją podatnika w momencie uchylania się od podatku i odległym momentem kontroli [Kurowski, Ruśkowski i Sochacka-Krysiak, 2000, s. 34]. Z drugiej strony identyfikacja nowych form uchylania się od podatku wymaga czasu, dlatego władza publiczna powinna dysponować wystarczająco długim okresem, by ta identyfikacja była możliwa.

Wpływając na opłacalność uchylania się od podatku dochodowego, władza publiczna może oddziaływać na stawki w tym podatku. Istnieją liczne opracowania naukowe dotyczące wpływu stawki podatkowej (marginalnej, przeciętnej) na skalę zjawiska [Allingham i Sandmo, 1974, s. 323-338; Yitzhaki, 1974, s. 201-202; Friedland, Maital i Rutenberg, 1978, s. 107-116; Clofelter, 1983, s. 363-373; Slemrod, 1985, s. 232-238; Baldry, 1987, s. 357-383; Yaniv, 1987, s. 107-112]. Należy jednak pamiętać o tym, że władza publiczna tworzy taryfy podatkowe przede wszystkim w celu realizacji funkcji, które przypisuje się podatkom.

Jeśli chodzi o możliwości oddziaływania władzy publicznej na parametry w modelu opłacalności uchylania się od podatków dochodowych należy poszukiwać również innych metod ograniczania uchylania się od podatków dochodowych. Jedną z takich możliwości jest tworzenie narzędzi wspierających proces zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji podatkowej, który ma na celu zapewnienie prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników oraz usprawnienie procesu poboru należności podatkowych w wyniku poprawy skuteczności i efektywności działań administracji podatkowej, w tym: kontroli podatkowych i czynności sprawdzających.

2. Prawdopodobieństwo wykrycia uchylania się od podatków dochodowych

Istotnym czynnikiem wpływającym na zjawisko uchylania się od płacenia podatków dochodowych jest prawdopodobieństwo wykrycia oszustwa podatkowego. Na prawdopodobieństwo ujawnienia uchylania się od płacenia podatków dochodowych przez podatnika wpływają m.in. takie czynniki jak: odpowiedni dobór grupy podatników poddanych kontroli, rodzaj badanych podatków i okres objęty kontrolą, a także skuteczność pracowników administracji podatkowej

[Sowiński, 2009, s. 84]. W literaturze tymczasem dokonuje się zazwyczaj uproszczenia polegającego na tym, że prawdopodobieństwo kontroli zrównuje się z prawdopodobieństwem wykrycia oszustwa podatkowego [Fischer, Wartick i Mark, 1992, s. 1]. Założenie to jest o tyle błędne, że po pierwsze nie wszystkie kontrole podatkowe wykazują nieprawidłowości u podatników, którzy się ich dopuszczają, a po drugie kontrole podatkowe powinny być planowane przede wszystkim u podatników, co do których rodzi się podejrzenie uchylania się od podatków [Sowiński, 2009, s. 86]. W Polsce Ministerstwo Finansów w Departamencie Kontroli Celnej, Podatkowej i Kontroli Gier opracowuje Krajowy Plan Działań Administracji Podatkowej. Założeniem przyjętym przy opracowywaniu tego planu na 2015 r. było ukierunkowanie działań administracji podatkowej na obszary, w których zidentyfikowane zostało największe ryzyko wystąpienia nieprawidłowości. Ryzyko rozumiane zarówno w kontekście największego prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości, jak i potencjalnych skutków ich wystąpienia. Takie podejście ma służyć właściwemu wykorzystaniu zasobów, jakimi dysponuje administracja podatkowa, to jest ich skierowaniu na istotne zagrożenia mające wpływ na spójność systemu podatkowego oraz zapewnienie należnych wpływów do budżetu państwa z tytułu zobowiązań podatkowych.

Podstawą wskazania krajowych priorytetów – obszarów (podatków) i podobszarów ryzyka (branże lub grupy branż) – w 2015 r. była analiza danych dotyczących kontroli podatkowych przeprowadzonych w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 lipca 2014 r. Dodać należy, iż przeprowadzając analizy, w celu uzyskania pełniejszego obrazu badanych zjawisk uwzględniono również wyniki zewidencjonowanych w systemach informatycznych urzędów skarbowych kontroli przeprowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej. Ponadto uwzględniono kontrole wytypowane drogą losową, które zostały przeprowadzone w ramach wykonania Krajowego Planu Działań na rok 2014. Warto zaznaczyć, iż w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 lipca 2014 r. uszczuplenia dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych stanowiły 10,5% uszczupień, zaś 5,7% to uszczuplenia ujawnione w kontrolach podatkowych przeprowadzonych w podatku dochodowym od osób prawnych. W zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych ujawnione nieprawidłowości w szczególności dotyczyły: niedokonywania wpłat zaliczek na podatek dochodowy w ciągu roku, niewywiązywania się z obowiązku płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, nieterminowego uiszczania należności podatkowych, niewykazywania do opodatkowania przychodów wynikających z wystawionych faktur, ewidencjonowania w koszty uzyskania przychodów zdarzeń gospodarczych niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, dokonywania czynności sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej. Jednocześnie w kontrolach podatkowych przeprowadzonych w podat-

ku dochodowym od osób prawnych ujawniono w szczególności błędy podatkowe w zakresie: ewidencjonowania w koszty uzyskania przychodów zdarzeń gospodarczych niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, niewykazywania w księgach podatkowych pozostałych przychodów, np. ze sprzedaży środka trwałego, kapitalizacji odsetek od zgromadzonych na rachunku bankowym środków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, ewidencjonowania faktur zakupu niemających związku z osiąganym przychodem, nieprawidłowego ustalania odpisów amortyzacyjnych, niewykazywania do opodatkowania przychodów wynikających z wystawionych faktur [www 1].

Ponadto w celu wyłonienia najistotniejszych obszarów ryzyka dokonano analizy przeprowadzonych kontroli w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 lipca 2014 r., z której wynika, iż najwyższe kwoty uszczupień ujawnionych w kontrolach podatkowych dotyczą następujących branż [www 2]:

- doradztwo i inne usługi niematerialne (możliwości nieprawidłowego wpływania na poziom deklarowanych przychodów i kosztów uzyskania przychodów, deklarowania niemających odzwierciedlenia w rzeczywistości świadczeń),
- produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane (ryzyko związane z nieprawidłową i nierzetelną wyceną robót, zjawiskiem „przerzucania kosztów”, wykazywaniem dużych obrotów przy braku zatrudnienia pracowników i możliwości technicznych do wykonania tego rodzaju usług),
- działalność agentów sprzedaży towarów (trudności w ustaleniu rzeczywistej wartości wykonanych usług, brak dokumentów potwierdzających wykonanie usług, ponieważ często podatnicy przedstawiają jedynie fakturę jako dowód na wykonanie usługi, fikcyjność zawieranych transakcji),
- nieruchomości (zaniżanie podstawy opodatkowania, wartości nieruchomości),
- handel hurtowy pozostały (ryzyko uczestnictwa w oszustwach karuzelowych),
- produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi (ryzyko wykorzystywania specjalnie do tego stworzonej sieci podmiotów powiązanych celem obniżenia zobowiązań podatkowych),
- paliwa (osiąganie nieopodatkowanych zysków wskutek unikania płacenia podatku akcyzowego i podatku od towarów i usług oraz ze względu na negatywny wpływ na podmioty prowadzące rzetelnie działalność gospodarczą, tj. występowanie zjawiska szkodliwej konkurencji),
- recykling (zaniżanie obrotów, a osoby fizyczne najczęściej nie są zarejestrowane jako osoby prowadzące działalność gospodarczą i nie wykazują dokonywanych transakcji zarówno w podatku dochodowym, jak i w podatku od towarów i usług, przerzucanie kosztów pomiędzy podmiotami powiązаныmi, wykazywanie dużych obrotów przy braku zatrudnienia pracowników i możliwości technicznych, takich jak: infrastruktura, specjalistyczny sprzęt, środki transportu do wykonania działalności),

- motoryzacja (prowadzenie działalności bez stosownej rejestracji – handel pojazdami samochodowymi, dokonywanie sprzedaży bez udokumentowania tego faktu przez wystawienie faktury, dokonywanie czynności sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej, zaniżaniu wartości przeprowadzanych transakcji handlowych),
- transport i logistyka (uczestnictwo w oszustwach karuzelowych, będąc jednym z ogniw w zakresie fikcyjnego obrotu towarami, wystawiają znaczną ilość pustych faktur VAT podmiotom, z którymi są powiązane kapitałowo i osobowo),
- e-handel i usługi informatyczne (zaniżanie przychodów poprzez niewykazywanie sprzedaży dokonywanej za pośrednictwem portali aukcyjnych, prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej),
- produkcja i handel elektroniką (wprowadzanie na rynek towarów pochodzącego z karuzel VAT, fikcyjność transakcji).

Tabela 1. Podstawowe dane związane z wynikami kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe z terenu całego kraju w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 lipca 2014 r.

Nazwa podobszaru ryzyka	Liczba kontroli	Liczba kontroli pozytywnych	Uszczuplenia ogółem (w PLN)	Uszczuplenia w podatku dochodowym (w PLN)	Skuteczność
1	2	3	4	5	6
Doradztwo i inne usługi niematerialne	5957	4469	907 605 596,80	147 032 106,68	75,02%
Produkcja materiałów budowlanych i usługi budowlane	24 009	18 761	1 034 471 345,00	167 584 357,89	78,14%
Działalność agentów sprzedaży	1802	1329	557 421 157,90	90 302 227,58	73,75%
Nieruchomości	3645	2293	356 001 004,40	57 672 162,71	62,91%
Handel hurtowy pozostały	8912	5977	1 522 718 266,00	246 680 359,09	67,07%
Produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi	3660	2437	838 339 601,10	135 811 015,38	66,58%
Paliwa	2226	1473	969 329 736,10	157 031 417,25	66,17%
Recykling	3001	2006	1 072 355 142,00	173 721 533,00	66,84%
Motoryzacja	7149	5185	449 349 933,40	72 794 689,21	72,53%
Transport i logistyka	10 712	7463	352 322 101,70	57 076 180,48	69,70%
E-handel i usługi informatyczne	3832	2839	199 061 917,20	32 248 030,59	74,09%
Produkcja i handel elektroniką	1580	1115	264 719 635,70	42 884 580,98	70,57%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Krajowego Planu Działań Administracji Podatkowej 2015.

Dla potwierdzenia słuszności wyboru powyższych obszarów ryzyka w poszczególnych branżach należy przedstawić podstawowe dane związane z wynikami kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe z terenu całego kraju w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 lipca 2014 r. (tabela 1). Dane te zawierają ogólną kwotę uszczupień podatkowych dotyczących również podatku od towarów i usług oraz wyszczególnienie sumy uszczupień w podatkach dochodowych (podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych). Łączna suma tych uszczupień w badanym okresie wynosiła 16,2% uszczupień ogółem.

Z danych zawartych w tabeli 1 wynika, iż o ile w zakresie branż usługowych mamy do czynienia najczęściej z zawyżaniem transakcji lub ich całkowitą fikcyjnością, to w branżach produkcyjno-handlowych poprzez unikanie opodatkowania dochodzi do znacznych zniekształceń rynku i zachwiania konkurencyjności przedsiębiorstw poprzez wpuszczanie na rynek towarów bez opodatkowania, a więc tańszych od oferowanych przez uczciwie płacące podatki podmioty nawet do 40%. Działanie to ma więc znaczący wpływ na zachowanie konkurencyjności uczciwych podmiotów gospodarczych. Ponadto przedstawione w planie kontroli cele i metody oddziaływania władzy publicznej na zjawisko uchylania się od podatków poprzez typowanie poszczególnych branż do kontroli podatkowych nie pozostaje bez wad, ponieważ mimo wysokiej skuteczności w poszczególnych branżach (skuteczność kontroli – patrz tabela 1) tak dobrane cele i metody pozostawiają wiele branż poza całkowitą kontrolą. Może to prowadzić do sytuacji, w której niektóre podmioty (branże) uchylające się od podatku nie będą w ogóle ścigane.

Podsumowanie

Uchylanie się od podatków dochodowych ma negatywne skutki zarówno ze strony dochodów publicznych (szkodliwość społeczna), jak również z uwagi na występujące zniekształcenia na rynku (naruszenie konkurencyjności – szkodliwość gospodarcza).

Do kluczowych metod ograniczania zjawiska uchylania się od podatków dochodowych należy odpowiednia identyfikacja procesu decyzyjnego przedsiębiorstw dopuszczających się uchylania od opodatkowania. Posiadając odpowiednie metody identyfikacji tego procesu, władza publiczna ma wpływ na przesłanki ekonomiczne uchylania się od podatków dochodowych, tym samym ma możliwość doboru odpowiednich metod typowania przedsiębiorstw do kontroli podatkowych. Władza

publiczna realizuje w ten sposób cele fiskalne i ogranicza zjawisko uchylania się od podatków dochodowych, tym samym ma możliwość oddziaływania na nie. Kluczowy jest zatem dobór celów polityki kontroli podatkowych.

Jak wynika z analizy Krajowego Planu Działań Administracji Podatkowej w latach 2013-2016, władza publiczna wśród głównych celów wskazuje, by działania administracji państwowej było ukierunkowane na obszary (branże), który zostały zidentyfikowane jako te o najwyższym ryzyku wystąpienia nieprawidłowości. Decydując się na tak wytypowane metody kontroli, wykorzystuje się właściwie zasoby, jakimi administracja państwowa dysponuje.

Jako efekt pozytywny tak dobranych celów i metod zwalczania zjawiska uchylania się od podatków dochodowych przez władzę publiczną należy wymienić fakt wysokiej skuteczności kontroli w poszczególnych obszarach ryzyka (branżach). Działania te mają również pozytywny wpływ na niwelowanie zniekształceń na rynku (w wybranych branżach) poprzez ograniczenie nieuczciwej konkurencji. Do negatywnych zjawisk tak dobranych celów i metod należy zaliczyć fakt, iż obszary (branże), które znalazły się poza obszarem ryzyka, są poza kontrolą w zakresie ścigania zjawiska uchylania się od płacenia podatków dochodowych.

Literatura

- Allingham M.G., Sandmo A., Yitzhaki S. (1974), *A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, „Journal of Public Economics”, No. 3.
- Baldry J.C. (1987), *Income Tax Evasion and The Tax Schedule: Some Experimental Results*, „Public Finance”, No. 42.
- Berbal A. (2008), *Zjawisko uchylania się od podatków dochodowych i metody jego ograniczenia*, Centrum Doradztwa i Informacji Difin, Warszawa.
- Clofelter C.T. (1983), *Tax Evasion and Tax Rates: An Analysis of Individual Returns*, „The Review of Economics and Statistics”, No. 3.
- Cremer H., Marchand M., Pestieau P. (1990), *Auditing and Taxing. The Equity-Compliance Tradeoff*, „Journal of Public Economics”, No. 6.
- Fedorowicz Z. (1998), *Polityka fiskalna*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej, Poznań.
- Friedland N., Maital S., Rutenberg A. (1978), *A Simulation Study of Income Tax Evasion*, „Journal of Public Economics”, No. 10.
- Głuchowski J. (1996), *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Kozub-Skalska S. (2015), *Metody agresywnej optymalizacji podatkowej w dobie rozwijającej się konkurencji w sieci na przykładzie wyceny i amortyzacji znaku towarowego*, Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu, nr 17.

- Krajewska A. (2004), *Podatki. Unia Europejska, Polska, kraje nadbałtyckie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Kurowski L., Ruśkowski E., Sochacka-Krysiak H. (2000), *Kontrola finansowa w sektorze finansowym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Order K.C., Sobel J. (1987), *Samurai Accountant: A Theory of Auditing and Plunder*, „Review of Economic Studies”, No. 180.
- Palda F. (2001), *Tax Evasion and Firm Survival in Competitive Markets*, Edward Elgar Publishing, UK and Northampton.
- Slemrod J. (1985), *An Empirical Test for Tax Evasion*, „The Review of Economics and Statistics”, No. 2.
- Yaniv G. (1987), *Tax Evasion and Tax Rates: A Theoretical Reexamination*, „Public Finance”, No. 1.
- [www 1] http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=39353226-c97e-40c3-abbf-9950c60692db&groupId=764034 (dostęp: 14.03.2016).
- [www 2] http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=7355d4dd-b288-4817-93c0-0a74f7a4e696&groupId=764034 (dostęp: 16.03.2016).

THE PROSPECTS AND CONSTRAINTS OF THE IMPACT OF PUBLIC AUTHORITY ON INCOME TAX EVASION

Summary: Tax evasion is considered illegal, contrary to the tax law. It is accomplished in various forms and by various methods. Tax evasion, from a legal point of view is a crime, which entails criminal liability. This phenomenon is connected with reduction of the public revenues as well as a distortion of rules of market competition. For instance, firms not issue invoices infringe on the competition of firms not evade taxation. It leads to wide-range of market distortions, and even very efficiently operating entrepreneurs might not compete with ones fail to pay taxes fairly.

Keywords: tax evasion, tax inspections, prevention of tax evasion.