

## **Wpływ uczestników procesu tworzenia materialnego prawa podatkowego na efektywność fiskalną podatków**

### **How the creators of, and contributors to, material tax law impact the fiscal efficiency of taxes**

#### **Streszczenie**

Efektywność fiskalna podatków, w których zobowiązania podatkowe powstają z mocy prawa, w podstawowym zakresie zależy od jakości stanowionego prawa podatkowego. Wynika to z zasady bezpośredniości stosowania przepisów prawa przez podatników i płatników, którzy samodzielnie dokumentują, ewidencjonują, deklarują i rozliczają te podatki.

Wpływ organów podatkowych na efektywność fiskalną tych podatków ogranicza się do działań *ex post* oraz działalności prewencyjnej. Jakość stanowionego materialnego prawa podatkowego zależy przede wszystkim od procesu legislacyjnego, aktywności jego uczestników a zwłaszcza wpływu podmiotów zainteresowanych unikaniem opodatkowania.

Przedmiotem referatu jest zdefiniowanie uczestników tego procesu, analiza istoty jawnych i niejawnych sporów powstałych w trakcie tworzenia przepisów prawa oraz określenie warunków chroniących ten proces przed jego patologizacją.

Szczególne znaczenie w analizie tego zagadnienia ma zdefiniowanie interesu publicznego oraz określenie zasad działalności lobbingsowej prowadzonej przez bezpośrednich interesariuszy oraz podmioty zainteresowane obniżeniem efektywności fiskalnej podatku.

**Słowa kluczowe:** materialne prawo podatkowe, efektywność fiskalna

## **Abstract**

The fiscal efficiency of the taxes in respect of which the tax liabilities occur by operation of law, is basically conditional upon the quality of the statutory (codified) tax law. This is implied by the principle of direct application of the laws and regulations by those payers and taxpayers (persons taxable) who document, evidence, declare, and settle such taxes.

The impact of tax authorities on the fiscal efficiency of such taxes is limited to ex-post action and preventive activities. The quality of the statutory/codified material tax law is primarily dependent on the legislative process, the activity of its participants and, in particular, on the influence of entities seeking to avoid taxation.

The present paper seeks to define the participants of/contributors to the process in question, to analyse the essentialities of the overt and secret disputes occurring in the course of making the law, and to determine the conditions preventing the process against pathologisation.

Of particular importance for analysis of this particular issue is definition of public interest and determination of the rules for lobbying activity pursued by direct stakeholders and entities seeking to have the fiscal efficiency of tax reduced.

**Keywords:** material tax law, fiscal efficiency

## **1. Wprowadzenie**

Obiektywnie jedną z najważniejszych przyczyn najgłębszego w najnowszej historii spadku efektywności fiskalnej głównych podatków pośrednich (podatku od towarów i usług i akcyzy) oraz podatków dochodowych jest pogarszająca się jakość prawa stanowionego, w tym zwłaszcza materialnego prawa podatkowego<sup>1</sup>. Oczywiście były i są inne przyczyny

---

<sup>1</sup> Poza zakresem zainteresowania jest proces tworzenia prawa wspólnotowego, którego implementacja miała i ma również istotny wpływ na efektywność fiskalną podatków, z reguły negatywny.

tego zjawiska: chcąc na wstępie sklasyfikować je w sposób poprawny i kierując się zasadą następstwa zdarzeń, przyczyny spadku efektywności fiskalnej tych podatków należy podzielić na cztery grupy:

- 1) stanowienie wadliwych przepisów prawa, które pozwalają na legalną lub obciążoną niewielkim ryzykiem ucieczkę od opodatkowania lub uzyskiwanie nienależnych zwrotów podatków,
- 2) wadliwa interpretacja (urzędowa lub sądowa) obowiązujących przepisów, która toruje drogę ucieczce od podatków lub uzyskiwaniu nienależnych zwrotów: istotą wadliwości tych działań jest wypaczenie treści „interpretowanych” przepisów w ten sposób, że pośrednio lub bezpośrednio legalizuje się powyższe zjawiska,
- 3) opieszałość, nieporadność lub wręcz beczynność organów podatkowych oraz organów kontroli podatkowej lub skarbowej (celno-skarbowej), które nie interesują się sprzeczną z prawem ucieczką od podatków lub uzyskiwaniem nienależnych zwrotów: przyczyny tych zaniechań są z reguły bardzo złożone – od braku profesjonalizmu urzędniczego do świadomego tolerowania patologii,
- 4) nieproporcjonalność stosowanych kar w stosunku do korzyści osiągniętych z tytułu nielegalnej ucieczki od podatków oraz uzyskiwania nienależnych zwrotów: idzie tu nie tylko o sankcje podatkowe, lecz również karne i karne-skarbowe.

Problem głębokiego spadku efektywności fiskalnej podatków może być również analizowany z perspektywy fenomenologii zachowań podmiotów stosujących przepisy prawa podatkowego lub niestosujących tych przepisów<sup>2</sup>. Trzeba opisywać te zachowania, klasyfikować metody wyłudzeń oraz mierzyć ich „efektywność” (czyli kontrefektywność) fiskalną. Zachowania te są jednak groźne dopiero wtedy, gdy następuje bezpośrednie lub pośrednie przyzwolenie szeroko rozumianej władzy publicznej, które przyjmuje formy wymienione w pkt. 1–4. Dlaczego następuje akceptacja tego rodzaju zachowań? Jest to chyba najważniejsze pytanie dotyczące współczesnego systemu podatkowego, na które trzeba

<sup>2</sup> Celowo nie używam tu słowa „podatników”.

kiedyś znaleźć odpowiedź. Większość piśmiennictwa dotyczącego metod wyłudzeń podatku od towarów i usług i akcyzy oraz sposobów „optymalizacji” opodatkowania podatkami dochodowymi pomija milczeniem przyczyny rozwoju i upowszechnienia tych zjawisk. W sposób dorozumiany patologię tłumaczy się tradycyjnie chciwością, czyli wrodzonymi skłonnościami samych podatników; „każdy (jakoby) chowa w sobie zamiar oszukania fiskusa”. Być może tak jest. Lecz bez publicznego przyzwolenia, a zwłaszcza wieloletniego tolerowania tych zachowań przez prawodawcę, organy podatkowe oraz sądownictwo, patologie te nie doprowadziłyby do tak wysokich strat w dochodach podatkowych.

Przedmiotem niniejszego artykułu jest analiza przyczyn spadku efektywności fiskalnej podatków, które wymieniono w pkt. 1, czyli prawa stanowiącego jako sprawcy tego spadku, na przykładzie prawa regulującego podatek od towarów i usług.

**2.** Przepisy materialnego prawa podatkowego sprzyjają obniżaniu lub wręcz powodują spadek efektywności fiskalnej podatku w następujący sposób:

- a) wywołując skutek bezpośredni, czyli poprzez wadliwe przepisy, których treść pozwala na ucieczkę od opodatkowania lub uzyskanie nienależnych zwrotów,
- b) poprzez zaniechania legislacyjne, czyli brak wprowadzenia koniecznych, niekiedy wręcz oczywistych zmian w treści wadliwych przepisów prawa, które usunęłyby przyczyny lub utrudniły ucieczkę od opodatkowania oraz uzyskanie nienależnych zwrotów.

Zaniechania, o których mowa w pkt b), są poza przedmiotem niniejszego artykułu, lecz bezspornie stanowią równie istotną przyczynę spadku efektywności fiskalnej podatków. Można podejmować próby ich klasyfikacji, lecz najczęściej są zjawiskiem unikatowym. Z reguły „mechanizm” ich powstania jest następujący: obowiązuje przepis, który ewidentnie sprzyja np. ucieczce od opodatkowania, wymaga on

zmiany lub uchylenia, lecz władza publiczna nie robi tego, tolerując straty w dochodach budżetowych<sup>3</sup>. Może to być wynikiem nie tylko niekompetencji czy opieszałości, lecz również lobbingu.

Przepisy materialnego prawa podatkowego, które powodują lub przyczyniają się do obniżenia efektywności podatków (ad a), mogą mieć różną postać i treść. Od strony funkcjonalnej można je podzielić na następujące grupy:

- 1) przepisy powodujące bezpośrednio utratę dochodów budżetowych, które nie są formalnie ulgami czy zwolnieniami podatkowymi (ukryte przywileje),
- 2) przepisy, które zastępują faktyczne opodatkowania określonych czynności lub stanów opodatkowaniem formalnym, nierodzącym zobowiązania podatkowego (pozorne opodatkowanie)<sup>4</sup>,
- 3) przepisy wprowadzające prawo do zwrotu podatku w miejsce faktycznego opodatkowania (ukryta likwidacja opodatkowania),
- 4) przepisy umożliwiające tworzenie pozornych czynności lub zdarzeń podlegających (jakoby) opodatkowaniu, które są niezbędne dla ucieczki od opodatkowania przez inne podmioty („transakcje optymalizacyjne”),
- 5) przepisy umożliwiające tworzenie fikcyjnych podatników, którzy są niezbędnym uczestnikiem pozornych transakcji lub wyłudzeń zwrotów (pozorni podatnicy).

Należy zwrócić uwagę, że powyższe przepisy skutkujące rzeczywistą lub formalną legalizacją ucieczki od opodatkowania, która przestaje być działaniem bezprawnym, sprzyjają również działaniom nielegalnym wywołującym podobny skutek. W części piśmiennictwa podatkowego usilnie przeciwstawia się legalną ucieczkę od opodatkowania ucieczce nielegalnej. W sensie formalnym każda ucieczka od opodatkowania jest legalna dopóki nie zostanie udowodnione naruszenie prawa, a jest to

---

<sup>3</sup> Zaniechania te trwają niekiedy wiele lat, a ich tolerowanie tłumaczy się koniecznością „ostrożnego reformowania systemu podatkowego”.

<sup>4</sup> Najlepszym tego przykładem jest „opodatkowanie” nabycia wewnątrzspółnotowego towarów i importu usług w podatku od towarów i usług.

w przypadku prawa podatkowego proces długotrwały i bardzo kosztowny<sup>5</sup>. Zdecydowana większość przypadków ucieczki od podatków musi się wiązać z działaniem co najmniej pozornym lub wręcz z fałszowaniem dokumentów, a zwłaszcza faktur. Aby zalegalizować określony stan faktyczny, który daje korzyści podatkowe, z reguły trzeba przecież:

- tworzyć „podmiot optymalizacyjny”, który wystawia odpowiednie dokumenty,
- „podmiot optymalizacyjny” musi wykonać określone „czynności”, które często mają miejsce tylko na papierze.

Całość tych działań zbudowana jest na założeniu, że „nikt nie udowodni pozorności lub fikcyjności działań”. Zewnętrzną postacią tych działań jest „ubranie” zachowań pozornych w szaty obejścia prawa, gdzie „pozorność” ukrywa się pod „sztuczną rzeczywistością”. Należy zgodzić się z dość niepoprawną tezą, że wszystkie ogólne przepisy wprowadzające tzw. klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania lub nadużyciu prawa podatkowego faktycznie służą legalizacji działań pozornych lub wręcz fikcyjnych.

**3.** W tej części niniejszego artykułu zostały omówione najważniejsze przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, które sprzyjały ucieczce od opodatkowania lub uzyskiwaniu nienależnych zwrotów podatku<sup>6</sup>.

Na podstawie art. 109 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w brzmieniu obowiązującym do dnia 30 listopada 2008 r., w razie stwierdzenia, że podatnik w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zobowiązania podatkowego niższą od kwoty należnej lub kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej, właściwy organ określał wysokość tego zobowiązania lub

---

<sup>5</sup> Z zasady jest również nieefektywny fiskalnie, bo podatnik (zarówno ten pozorny, jak i rzeczywisty) jest w stanie ukryć majątek i wyeliminować możliwość wyegzekwowania zaległości z jego majątku.

<sup>6</sup> Przykłady omówione w niniejszym artykule zostały zaczerpnięte z Raportu Instytutu Studiów Podatkowych z 2018 r., który został opracowany na zlecenie Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP (raport niepublikowany).

kwotę zwrotu w prawidłowej wysokości oraz – co najważniejsze – ustalał dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty zniżenia tego zobowiązania lub zawyżenia kwoty zwrotu. Przepisy te miały odpowiednie zastosowanie, gdy podatnik zawyżył kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy lub gdy wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu podatku, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego, a także gdy nie złożył deklaracji podatkowej oraz nie wpłacił kwoty zobowiązania podatkowego. Sankcja nie mogła być jednak nałożona, jeżeli podatnik skorygował odpowiednio deklarację przed wszczęciem kontroli i uiścił kwotę zaległości z odsetkami za zwłokę. Właściwy organ nie ustalał również dodatkowego zobowiązania podatkowego, gdy zniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiązało się z przedwczesnym ujęciem podatku należnego z tytułu dostawy lub świadczenia usługi.

Uchylenie tych przepisów nastąpiło z inicjatywy rządowej, lecz było również przedmiotem jawnego lobbingu podmiotów zajmujących się międzynarodowym unikaniem opodatkowania. Lobbing ten wprowadzał w błąd Sejm RP, gdyż przytaczał fałszywe argumenty, że przepisy te są (jakoby) niezgodne z prawem UE. Ustawodawca z dniem 1 grudnia 2008 r. uchylił przepisy dotyczące powyższych sankcji ustawą z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

W uzasadnieniu ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw stwierdzono, że „[...] Uchylenie ust. 4–8 w art. 109 eliminuje funkcjonowanie w przepisach o podatku od towarów i usług tzw. sankcji, tj. dodatkowego zobowiązania podatkowego ustalanego w przypadkach zniżenia zobowiązania podatkowego przez podatnika. Odstąpienie od stosowania tego rozwiązania wychodzi na przeciw oczekiwaniom przedsiębiorców [...]”, co można uznać za kpinę.

Od dnia 1 kwietnia 2011 r. na dwa lata (do dnia 31 marca 2013 r.) faktycznie wprowadzono stawkę 0% tego podatku dla wszystkich podatników sprzedających wszelkie towary na terytorium kraju, którzy mieli tylko tzw. podmiotowość rejestracyjną (brak siedziby lub stałego miejsca działalności albo stałego miejsca zamieszkania w Polsce). Zgodnie z nowelizacją ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy Prawo o miarach, w art. 17 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wprowadzono przywilej tzw. krajowego odwrotnego obciążenia w przypadku sprzedaży wszystkich towarów (bez wyjątku) na terytorium kraju przez podatników, którzy nie mieli w Polsce siedziby lub miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności<sup>7</sup>.

Przed dniem 1 kwietnia 2011 r. obowiązywała zasada, że rejestracja podmiotów zgodnie z art. 96 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. dla potrzeb podatku skutkowała tym, że stawał się on podatnikiem na zasadach ogólnych – na tym dostawcy ciążył obowiązek podatkowy z tytułu dostawy towarów. Zmiana wprowadzona tą nowelizacją polegała na tym, że obowiązek podatkowy z tego tytułu ciążył formalnie na nabywcy będącym podatnikiem tego podatku. Dzięki tym przepisom wystarczyło wywieźć z Polski towar i go zaraz przywieźć, aby móc zaoferować go bez podatku należnego<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz - Prawo o miarach (Dz. U. z 2011 r. Nr 64, poz. 332): „[...] W art. 17 ust. 2 proponuje się, aby w przypadku, gdy świadczącym usługi lub dokonującym dostawy towarów na terytorium kraju jest podmiot nieposiadający siedziby, stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca prowadzenia działalności na terytorium kraju, podatnikiem z tytułu tych czynności był zawsze usługobiorca lub nabywca towarów. Obecnie przepisy w takich przypadkach wskazują, że podatnikiem jest usługobiorca lub nabywca towarów, ale z wyjątkiem przypadków, gdy usługodawca lub dokonujący dostawy towarów rozliczy należny podatek (od tego wyjątku są pewne odstępstwa, np. dostawa gazu w systemie gazowym). Obecne uregulowania mogą prowadzić do nieporozumień co do tego, kto i kiedy powinien (może) rozliczyć podatek. Prostszy sposóbem zarówno dla podatników, jak i administracji podatkowej jest wprowadzenie zasady, że w tego rodzaju transakcjach zawsze podatek rozlicza nabywca usługi lub towaru (wyjątkiem od tej zasady byłyby usługi związane z nieruchomościami świadczone przez podmiot, który zarejestrował się dla VAT w Polsce) [...]”.

<sup>8</sup> Tak handlowano w Polsce m.in. stalą, materiałami budowlanymi, paliwami i wieloma innymi towarami. Tym samym każdy (bez wyjątku) towar formalnie pochodzący z innego państwa UE mógł być sprzedany w kraju bez podatku należnego, co dawało nieograniczone pole dla swoistych transakcji optymalizacyjnych ze szkodą dla krajowych podatników, którzy musieli oferować towary



Luka ta była jednak zbyt czytelna, więc „po cichu” zlikwidowano ją z dniem 1 kwietnia 2013 r. (art. 1 pkt 14 lit. a) ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw). Prawdopodobnie wprowadzenie tej luki było wynikiem „inwestycji legislacyjnej”, która miała dać komuś możliwość ucieczki od opodatkowania i uzyskania „legalnych” zwrotów<sup>9</sup>.

Od 2004 r. występują aż cztery grupy przypadków, gdy podatnikami są nabywcy towarów lub usługobiorcy. Obok tradycyjnego importu usług, który występował już w latach 1993–2004, pojawiło się:

- 1) nabycie wewnątrzspółnotowe towarów,
- 2) nabycie towarów lub usług od podatnika innego państwa, gdy miejscem dostawy (świadczenia) jest Polska,
- 3) nabycie usług, gdy zarówno usługodawca jak i usługobiorca są podatnikami tego podatku a miejscem świadczenia usługi jest Polska,
- 4) nabycie towarów w analogicznym jak w pkt. 3 przypadku.

W przypadku 1) i 2) istnieje w pewnym sensie obiektywna konieczność wprowadzenia tej koncepcji, ponieważ podmiot wykonujący czynność jest poza polską jurysdykcją. Można wtedy albo formalnie opodatkować polskiego kontrahenta gdy jest podatnikiem (jeżeli nabywa towary lub usługi jako podatnik), albo trzeba kazać wykonującemu czynność niezarejestrowanemu podmiotowi przymusowo opodatkować te czynności. Drugi sposób ma wiele wad, bo podmiot ten może bezkarnie nie podporządkować się temu nakazowi; może również nie zapłacić

---

wraz z podatkiem należnym. Doprowadziło to nie tylko do spadku dochodów budżetowych w tym okresie oraz nieuczciwej konkurencji w stosunku do krajowych producentów, lecz również do zniszczenia części handlu hurtowego posiadającego magazyny na terytorium kraju, który również musiał oferować towary wraz z podatkiem należnym.

<sup>9</sup> Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r., poz. 35): „[...] Istotną zmianą jest dodanie w przypadku podatników nabywających towary od dokonującego ich dostawy na terytorium kraju podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju wymogu braku rejestracji tego podatnika zgodnie z art. 96 ust. 4 (art. 17 ust. 1 pkt 5 lit. a ustawy o VAT). Dotychczasowa analiza dokonywanych przez tego rodzaju podmioty transakcji towarowych nie wskazuje, aby był to segment podatny na nadużycia podatkowe bardziej niż w przypadku transakcji dokonywanych przez podmioty krajowe. Proponuje się zatem we wskazanym zakresie odejście od stosowania zasady odwróconego obciążenia i rozliczania tych transakcji na zasadach ogólnych [...]”.

należnych zobowiązań, a ich egzekucja z majątku podmiotu zagranicznego jest z zasady nieefektywna. Wątpliwości (i to zasadnicze) budzi sens zmiany podmiotu podatku w przypadkach wymienionych w pkt. 3) i 4). Jeżeli obie strony czynności są podatnikami, a miejscem świadczenia jest Polska, to po co zmieniać podmiot podatku na nabywcę (usługobiorcę)? W jednym przypadku mogłoby to być uzasadnione fiskalnie: gdy nabywcą towarów (usługobiorcą) jest podatnik zwolniony podmiotowo. Wtedy jego podatek należny z tytułu zakupu jest jego zobowiązaniem podatkowym. Gdy jednak nabywca (usługobiorca) – czyli podatnik – nabywa towar (usługę) do czynności dających prawo do odliczenia? Nie występuje tu jakiegokolwiek zobowiązanie fiskalne, bo jego podatek należny równa się podatkowi naliczonemu. Budżet bezpośrednio na tym traci, gdyż dostawca (usługodawca) niebędący podatnikiem nie ponosi żadnego ciężaru podatkowego (brak podatku należnego), wykonujący czynność ma jednak prawo do zwrotu różnicy podatku, gdyż krajowe odwrotne obciążenie rodzi ten sam skutek prawny co stawka 0%. Nabywca (usługobiorca), czyli podatnik, nie ponosi jakiegokolwiek ciężaru z tego tytułu, bo jego podatek należny jest jednocześnie podatkiem naliczonym<sup>10</sup>.

Poprzez ciągle wydłużanie w latach 2011–2015 listy towarów i usług, które są objęte tym przywilejem, zwłaszcza:

– sprzedaż praw do emisji gazów cieplnych – 2011 r.<sup>11</sup>,

---

<sup>10</sup> Aby wyłudzić nienależny zwrot podatku, wystarczyło kupić i sprzedać towary objęte krajowym odwrotnym obciążeniem; nie trzeba go nawet pozornie wywozić za granicę w celu wykazania stawki 0% z tytułu WDT.

<sup>11</sup> Wyciąg z uzasadnienia zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach z dnia 18 marca 2011 roku (Dz. U. z 2011 r. Nr 64, poz. 332): „[...] W ww. przepisach zaproponowano regulacje, których celem jest zmiana w systemie naliczania i odliczania podatku od towarów i usług w obrocie surowcami wtórnymi – złomem oraz w handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych. Zmiana ta polega na przesunięciu, w przypadku gdy sprzedawca i nabywca są podatnikami, o których mowa w art. 15, obowiązku podatkowego rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu dostawy złomu oraz przenoszenia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych ze sprzedawcy na nabywcę. Jednocześnie nabywcom i usługobiorcom przysługiwałoby prawo do odliczenia podatku jako podatku naliczonego na ogólnych zasadach, który z tytułu dokonania na ich rzecz dostawy lub świadczenia usług byłoby u nich podatkiem należnym. Zaproponowane rozwiązania odpowiadają przepisom unijnym. Na stosowanie mechanizmu polegającego na przesunięciu obowiązku zapłaty podatku VAT na osobę, na rzecz której jest dokonywana dostawa złomu lub świadczona jest usługa przeniesienia uprawnień do

- dostawa złomu, odpadów i surowców wtórnych – również w 2011 r.,
- dostawa stali i miedzi – 2013 r.,
- dostawa pozostałych metali kolorowych i większość elektroniki – 2015 r.,

liczba deklaracji ze zwrotem podatku wzrastała z każdym rokiem (do jednego miliona rocznie). Wykluczało to możliwość ich rzetelnego sprawdzenia przez organy skarbowe.

Występowała tu również charakterystyczna prawidłowość: po objęciu danego towaru owym przywilejem gwałtownie rosła sprzedaż tych towarów na rynku krajowym i natychmiast spadały obroty wewnątrzspółnotowe. Powód tego fenomenu jest bardzo prosty: aby wyłudzić zwroty podatku przy pomocy obrotu tymi towarami, nie trzeba ich jałowo wozić tam i z powrotem do innych państw członkowskich UE. Najbardziej spektakularnym przypadkiem były wyroby stalowe, których sprzedaż w kraju po objęciu tym przywilejem – według opublikowanych danych – wzrosła o prawie 100%, zaś obroty wewnątrzspółnotowe (wywóz i przywóz) spadły o ponad połowę.

Wbrew uporczywej dezinformacji, że rozszerzenie na kolejne grupy wyrobów i usług krajowego odwrotnego obciążenia (załącznik nr 11 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.) prowadziło (jakoby) do zmniejszenia wyłudzeń zwrotów tego podatku, było wręcz odwrotnie. Publiczne dane na temat dochodów budżetowych potwierdzają tezę, że w tym okresie nastąpił realny, a nawet nominalny spadek dochodów budżetowych oraz stale rosła luka podatkowa. Lata 2011–2015 są okresem najgłębszego realnego spadku udziału dochodów z tego podatku w PKB; nie zrealizowano nawet bardzo skromnych prognoz dochodów za poszczególne lata, a rosły wyłącznie zwroty tego podatku i zaległości podatkowe.

---

emisji ww. gazów, zezwalają odpowiednio przepisy art. 199 i 199a ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/112/WE, które stanowią odpowiedź na obserwowaną skalę oszustw podatkowych w tych sektorach. Wprowadzane rozwiązania ma na celu zwalczanie nadużyć finansowych w sektorze handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (nadużycia tego rodzaju zostały wskazane przez administrację podatkową niektórych państw członkowskich jako istotny problem). W wyniku zaproponowanych zmian polegających na wprowadzeniu mechanizmu odwrotnego obciążenia do transakcji handlu uprawnieniami do emisji do powietrza gazów cieplarnianych odbywających się między podatnikami VAT, to usługobiorca stanie się odpowiedzialny za zapłatę podatku VAT i w praktyce jednocześnie będzie deklarował oraz odliczał ten podatek [...]”.

Wprowadzenie miejsca świadczenia usług na rzecz podatników na podstawie kryterium tzw. miejsca świadczenia działalności gospodarczej usługobiorcy (art. 28b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. z dniem 1 stycznia 2010 r. na podstawie ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>12</sup>) faktycznie legalizuje brak opodatkowania tych usług, gdy zostanie stworzony pozorny usługobiorca w innym państwie; stało się to legalnym i powszechnie wykorzystywanym sposobem unikania opodatkowania. W dowolnym kraju (najlepiej spoza UE) tworzą spółki, które „nabywały” od naszych prawdziwych kontrahentów usługi (jak najbardziej prawdziwe), np. transportu lub spedycji. Kontrahent nie musiał płacić podatku, bo te usługi były również objęte – podobnie jak w przypadku krajowego odwrotnego obciążenia – kryptostawką 0%. Następnie owe spółki zagraniczne „refakturowały” te usługi na podmiot krajowy, gdyż tzw. import usług też nie jest faktycznie opodatkowany (podatek należny równa się podatkowi naliczonemu). Nikt nic nie płacił do budżetu, a pozornie rosły obroty handlu zagranicznego i PKB. Wprowadzenie miejsca świadczenia usług na rzecz podatników na podstawie kryterium tzw. miejsca świadczenia działalności gospodarczej usługobiorcy wynikało z implementacji do przepisów o podatku od towarów i usług zmian wprowadzonych dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE<sup>13</sup>. W konkluzji należy wskazać, że wszystkie powyższe przepisy

---

<sup>12</sup> Dz. U. z 2009 r. Nr 195, poz. 1504.

<sup>13</sup> Wyciąg z uzasadnienia ustawy z dnia 23 października 2009 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2009 r. Nr 195, poz. 1504): „[...] W art. 28b proponuje się wprowadzić fundamentalną zmianę, jaką jest modyfikacja ogólnej zasady dotyczącej miejsca świadczenia usług w transakcjach między podatnikami (w pojęciu zdefiniowanym w art. 28a) z miejsca siedziby usługodawcy na miejsce siedziby usługobiorcy. Należy zaznaczyć, że obecnie obowiązująca generalna zasada określająca miejsce świadczenia usług w miejscu, gdzie usługodawca ma swoją siedzibę, w dużej mierze skutkuje opodatkowaniem usług tam, gdzie dochodzi do ich konsumpcji. Jednakże istnieje szereg usług, których specyfika pozwala na świadczenie ich na odległość, w wyniku czego faktyczna ich konsumpcja nie odbywa się w państwie członkowskim usługodawcy, lecz usługobiorcy. Może to prowadzić – ze względu na różnice w wysokości stawek VAT w poszczególnych państwach członkowskich – do zakłócenia zasad konkurencji w sytuacji, gdy usługobiorca ma możliwość wyboru usługodawcy z różnych państw członkowskich, a wysokość opodatkowania w tych państwach znacząco się różni. Zmiana miejsca świadczenia usług w odniesieniu do transakcji między podatnikami VAT ma na celu zapewnienie opodatkowania

powstały z inicjatywy rządowej, przy czym nie wiadomo, czy ich autorzy rzeczywiście nie wiedzieli o ich negatywnym wpływie na efektywność fiskalną tego podatku, czy też działali w złej wierze.

4. Powyższe przykłady przepisów bezpośrednio obniżających efektywność fiskalną tego podatku uzasadniają pytanie o ich genezę. Proces tworzenia materialnego prawa podatkowego najczęściej podzielony jest na co najmniej cztery etapy:

- 1) napisanie projektu przepisu, który teoretycznie powinien powstać w odpowiedniej komórce (wydziale) właściwego departamentu ministerstwa finansów, a jego autor jest formalnie urzędnikiem dość niskiego szczebla,
- 2) projekt przepisu, zatwierdzony wstępnie przez resort finansów (formalnie przez jego szefa, faktycznie przez właściwego wiceministra), jest przekazywany do „konsultacji społecznych”, czyli jest ogłoszony publicznie i każdy, kto chce, może zgłosić do niego uwagi, choć z jakichś nieznanых powodów są albo nie są one uwzględniane w kolejnej wersji tego przepisu,
- 3) wersja uwzględniająca „konsultacje społeczne” jest przedmiotem uzgodnień międzyresortowych, a wynikiem tego etapu jest przyjęcie projektu przez Radę Ministrów, chyba że projekt ten zostaje przekazany nieformalnie do klubu parlamentarnego rządzącej partii po to, aby stał się formalnie inicjatywą poselską,
- 4) prace parlamentarne zakończone uchwaleniem przepisu przez sejm i senat, które z reguły nie mają merytorycznego wpływu na treść przedłożenia (choć są wyjątki); istotne zmiany w jego treści pojawiają się w zasadzie tylko wtedy, gdy faktyczny autor chce go poprawić – robi się to rękami posłów lub senatorów.

Powyższy proces jest prawdopodobnie typowy dla całości polskiej praktyki legislacyjnej. Dominuje on od lat w przypadku przepisów podatkowych, co ma szczególne znaczenie z punktu widzenia wszystkich usług, również tych świadczonych na odległość, w miejscu ich konsumpcji [...]”.

analizowanego problemu. Powstające bowiem w ten sposób przepisy formalnie nie mają autora: nie wiadomo, kto spowodował, że treść powstałego w ten sposób przepisu obniża lub minimalizuje efektywność fiskalną danego podatku. Ostatecznie nikt nie wie, kto jest rzeczywistym autorem przepisu na etapie 1) oraz kto odrzuca lub przyjmuje wnioski wynikające z etapu 2) oraz 3). Etap 4) ma z zasady wyłącznie formalny charakter.

Oznacza to, że proces ten faktycznie kamufluje lobbing legislacyjny: można w sposób skuteczny manipulować nim, „wrzucając” doń dowolny projekt, który może stać się prawem.

Większość przepisów mających negatywny wpływ na efektywność fiskalną podatków powstało nie tylko w wyniku wadliwości procesu tworzenia tych przepisów, lecz prawdopodobnie również poprzez niejawny wpływ interesariuszy na ich treść. Od lat toczy się bowiem spór, czy wadliwe przepisy podatkowe powstają w wyniku ogólnej niekompetencji autorów („politycy (jakoby) nie znają się na podatkach”) lub są dziełem przypadku będącego oczywistym skutkiem powyższego procesu, czy też są wynikiem świadomych działań anonimowych autorów, którzy skutecznie dążą do obniżenia efektywności fiskalnej podatku.

Aby wyeliminować negatywny wpływ na treść tworzonych przepisów prawa tych uczestników tego procesu, którzy są zainteresowani obniżeniem efektywności fiskalnej podatków, należy przede wszystkim:

- całkowicie odseparować osoby zajmujące się tworzeniem tych przepisów od wpływu wszelkich interesariuszy na etapie 1),
- wprowadzić zakaz bezpośrednich i pośrednich kontaktów funkcjonariuszy publicznych z przedstawicielami biznesu lobbingowego, a zwłaszcza z „ekspertami” powiązanymi z podmiotami, które zajmują się ucieczką od podatków.

W celu zabezpieczenia procesu tworzenia przepisów prawa podatkowego przed negatywnym wpływem interesariuszy działających na niekorzyść efektywności fiskalnej podatków, należy powołać gremium niezależnych ekspertów rządowych, którzy opiniowałyby projekty tych

przepisów pod tym kątem. Członkowie owego grona powinni być objęci ochroną antykorupcyjną, a nawet potencjalny konflikt interesów powinien wykluczać ich opinie. Skoro politycy nie zawsze byli deponentami interesu publicznego w procesie tworzenia przepisów prawa podatkowego, a rola urzędników jest tu co najmniej dwuznaczna, na straży efektywności fiskalnej podatków muszą stać uczciwi fachowcy. Będzie to jednak dość trudne, gdyż biznes podatkowy, który dobrze zarabia na lobbingu legislacyjnym, jest w stanie uzależnić od siebie nawet ekspertów.

## BIBLIOGRAFIA

1. Etel L, Kosikowski C, Ruśkowski E, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
2. Kosikowski C, *Legislacja finansowa: tworzenie projektów ustaw i aktów wykonawczych oraz kontrola ich konstytucyjności*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1998.
3. Kosikowski C, *Ustawa podatkowa: geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, LexisNexis, Warszawa 2006.
4. Modzelewski W, Garbarczyk A, *Harmonizacja prawa podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług (lata 2004–2017)*, [w:] Ł. Pisarczyk (red.), *Prawne problemy i wyzwania Unii Europejskiej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
5. Ofiarski Z, [w:] Etel L. (red.), *System prawa finansowego. T. 3. Prawo daninowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
6. Piotrowski R, *Spór o model tworzenia prawa*, PWN, Warszawa 1988.