

**Nowoczesna relacja organów
podatkowych z podatnikami.
Koncepcje teoretyczne oraz
analiza praktyczna na
przykładzie systemu nadzoru
horyzontalnego**

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Wstęp

W ostatnich latach w wielu systemach prawnych obserwowana jest stopniowa zmiana zasad relacji organów podatkowych z podatnikami. Do końca XX wieku dominowało podejście wertykalne, zakładające kontrolną rolę organów podatkowych, egzekwujących władzę opartą na przepisach prawa. Rola ta była i jest realizowana głównie przez następcze kontrole podatkowe, sformalizowane kanały komunikacji oraz represyjny system sankcji. Organy podatkowe są często traktowane przez podatników jako „kontroler” lub „policjant”. Obserwowana obecnie zmiana polega na częściowym odejściu od tych metod zapewniania wysokiego poziomu zgodności podatkowej (ang. *tax compliance*). W zamian ustawodawca i administracja podatkowa starają się stworzyć ramy prawne i organizacyjne dla zbudowania relacji z podatnikami na fundamentach **współpracy, zaufania i bieżącej, często odformalizowanej, komunikacji**. Władza organu podatkowego w takim systemie ma być szersza i oparta nie tylko na przepisach prawa, ale również na długotrwałych relacjach oraz autorytecie instytucji.

Tworzenie nowego rodzaju relacji organów podatkowych z podatnikami jest przedmiotem licznych badań prowadzonych przez teoretyków i badaczy szeroko pojętej teorii i filozofii prawa, a także ekonomii i psychologii ekonomicznej. Niniejsza publikacja przybliży szereg z nich, w pierwszej kolejności prezentując jednak neoklasyczny model przestrzegania prawa podatkowego *Allingham*, będący przykładem relacji dawnego typu. W tym modelu czynnikami wpływającymi na zachowanie przez podatników zgodności są prawdopodobieństwo kontroli podatkowej oraz wysokość kary. Nową relację opisują alternatywne modele *Kirchlera* (model równi pochyłej) oraz *Braithwaite’a* (model piramidy egzekwowania prawa). Pierwszy z nich dowodzi (w tym empirycznie), że kombinacja czynników konfrontacyjnych (prawdopodobieństwo i wysokość kary) oraz niekonfrontacyjnych (zaufanie, współpraca oraz autorytet) dają lepsze efekty w zapewnianiu zgodności podatkowej niż stosowanie wyłącznie czynników z jednej grupy. Pozwala to (między innymi) osiągnąć wyższy poziom zgodności podatkowej w gospodarce przy zbliżonych kosztach funkcjonowania administracji podatkowej, bądź obniżyć koszty funkcjonowania administracji podatkowej przy zbliżonym poziomie zgodności. *Braithwaite* z kolei wskazuje na prawidłową, jego zdaniem, relację czynników opartych o zaufanie i samoregulację wzglę-

dem czynników konfrontacyjnych. Jego zdaniem dominujące znaczenie w systemie podatkowym powinny mieć rozwiązania zdecentralizowane, pozwalające decydować podatnikom indywidualnie o sposobie spełnienia wymogów względem rozliczeń podatkowych. **Postępowania kontrolne i sankcje powinny być, jego zdaniem, stosowane w wyjątkowych sytuacjach.** Pozwala to nie tylko na zapewnienie wyższego poziomu zgodności podatkowej, ale także prowadzi do długoterminowego kształtowania odpowiedzialnych postaw wśród podatników. Uzupełniająco publikacja wskazuje także na dwie koncepcje sięgające korzeniami również nauki o zarządzaniu – meta-regulacji *Grabovsky'ego* oraz regulacji opartych na zarządzaniu *Coglianesèa* i *Lazera*. Pozwala to czytelnikowi na zidentyfikowanie różnic w rozumieniu roli i zadań organów podatkowych oraz zrozumienie znaczenia zaufania i autorytetu w analizowanej relacji.

Co ważne, sama zmiana relacji organów podatkowych i podatników wpisuje się w szerszą koncepcję *Selznicka* i *Noneta* w zakresie etapów ewolucji systemów prawa w kierunku rozwiązań responsywnych. Etap pierwszy (prawa represyjnego) i drugi (prawa autonomicznego) cechują się wysokim poziomem sformalizowania relacji prawnych, dystansem pomiędzy organami administracji, a podatnikami oraz powszechnym stosowaniem sankcji w celu wymuszenia zgodności prawnej. W trzecim etapie rozwoju (etap prawa responsywnego) jest ono tworzone z myślą o potrzebach społecznych i posiada silną autonomię względem władzy. Rośnie również znaczenie współpracy, polubownych metod rozwiązywania konfliktów oraz elastyczności mechanizmów prawnych, maleje natomiast częstotliwość wykorzystywania środków przymusu. *Selznick* i *Nonet* podkreślają jednak, że proces przechodzenia między etapami rozwoju systemów prawnych nie jest liniowy i równomierny. W systemie prawnym danego państwa mogą więc istnieć równocześnie elementy pochodzące z wszystkich trzech etapów rozwoju.

Wreszcie kluczowe znaczenie dla zrozumienia przedstawianej zmiany relacji organów podatkowych i podatników ma, zdaniem autora, dorobek ekonomii kosztów transakcyjnych. Zgodnie z tym podejściem każda relacja rynkowa jest związana z ponoszeniem kosztów koordynacji działań uczestniczących w niej podmiotów, zwanych kosztami transakcyjnymi (ang. *transaction costs*). W przypadku relacji organów podatkowych i podatników koszty te obejmują po stronie organu przede wszystkim koszty kontroli i nadzoru nad rozliczeniami podatników, a po stronie podatnika poza kosztami zachowania zgodności podatkowej także koszty uzyskania pewności podatkowej (ang. *tax certainty*). Zgodnie z twierdzeniem *Coase'a*, jeżeli koszty transakcyjne są istotne, podmioty uczestniczące w relacji będą poszukiwać sposobów działania pozwalających na ich ograniczenie. Relacja organów podatkowych i podatników nie jest oczy-

wiście klasycznym przykładem relacji, ponieważ jeden z podmiotów – administracja podatkowa, co do zasady, nie kieruje się w swojej działalności zasadą maksymalizacji użyteczności. W efekcie możliwe jest utrzymywanie wyższego poziomu kosztów transakcyjnych tak długo, jak pozwala to na realizację faktycznych celów administracji podatkowej. Ograniczeniem stosowania twierdzenia *Coase'a* jest również mniejsza niż w przypadku podmiotów rynkowych, szybkość reakcji administracji podatkowej na zmiany w kosztach transakcyjnych. Wymaga to bowiem zazwyczaj zmian legislacyjnych, a nawet zmian w całym systemie prawnym, co może być procesem długotrwałym. **W dłuższej perspektywie utrzymywanie jednak wysokiego poziomu kosztów transakcyjnych będzie wpływać niekorzystnie na całościową efektywność funkcjonowania administracji podatkowej.** Rezultatem będzie rosnąca siła bodźców do ich obniżenia. Jak wskazują liczne badania empiryczne, klasyczna relacja między organami podatkowymi a podatnikami generuje wysokie koszty transakcyjne związane z kontrolą podatników. Koszty te są tym wyższe im większe i bardziej złożone stają się organizacje podatników oraz im bardziej skomplikowane stają się przepisy prawa podatkowego. Z tego też powodu konieczne staje się poszukiwanie metod optymalizacji kosztów transakcyjnych, co przejawia się w coraz bardziej widocznej zmianie relacji organów podatkowych i podatników.

Poza rosnącym zbiorem literatury badawczej w zakresie nowej relacji organów podatkowych z podatnikami, znajduje ona także coraz częściej wyraz w praktycznych rozwiązaniach i mechanizmach podatkowych tworzonych w krajach należących do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. *Organization of Economic Cooperation and Development*). Przykładem takiego rozwiązania, wybranym przez autora jako przedmiot analizy, jest system nadzoru horyzontalnego. Jest to rozwiązanie podatkowe składające się z 3 podstawowych elementów. Po pierwsze, administracja podatkowa oprócz dotychczasowych metod kontroli opartych o fakty (ang. *fact based control*), wdraża także metody kontroli oparte o ryzyko (ang. *risk based control*), które uwzględniają kontekst gospodarczy i organizacyjny działalności podatników. Po drugie, również podatnicy zobowiązują się do wdrożenia ram nadzoru podatkowego (ang. *tax control framework*) zapewniających odpowiedniej jakości wewnętrzne procedury w zakresie rozliczeń podatkowych, w tym procedury informowania organów podatkowych o wątpliwościach podatkowych. Po trzecie, względem podatników, którzy posiadają odpowiedniej jakości ramy nadzoru podatkowego, organ podatkowy powstrzymuje się od prowadzenia kontroli podatkowych opartych o fakty i służy podatnikowi wsparciem w zakresie bieżącego wyjaśniania jego wątpliwości. **W nowym typie relacji prawnej organ podatkowy „ufa” deklaracjom podatnika, wiedząc mniej o zdarzeniach i kalkulacjach stojących za jego rozliczeniami podatkowymi, ale**

więcej „o samym podatniku”. Pierwszym krajem wdrażającym system nadzoru horyzontalnego była Holandia. Następnie rozwiązania tego typu zostały implementowane do systemów prawnych między innymi w Wielkiej Brytanii, Szwecji, Austrii i Danii. Doświadczenia administracji podatkowych z systemami nadzoru horyzontalnego są jednak zróżnicowane. Pomimo częstych ocen pozytywnych w wielu przypadkach wdrożenie systemu spotkało się z negatywnymi reakcjami wśród wszystkich interesariuszy (podatników, organów administracji podatkowej, opinii publicznej). Wynika to z faktu, że system nadzoru horyzontalnego jest w wielu wypadkach sprzeczny z tradycyjnym modelem działania organów administracji podatkowej, a proces jego wdrożenia jest obciążony licznymi ryzykami. Ze względu na relatywnie krótki czas funkcjonowania systemów nadzoru horyzontalnego w praktyce, jak również ich zróżnicowanie pomiędzy poszczególnymi krajami, koncepcja takiego systemu znajduje się nadal na wstępnym etapie. Dwa pierwsze funkcjonujące w praktyce systemy nadzoru horyzontalnego (holenderski i brytyjski) oraz rozbudowana koncepcja teoretyczna systemu nadzoru horyzontalnego opracowana przez OECD stały się inspiracją dla kolejnych krajów, które wprowadzają własne wersje systemu. Zdaniem autora omówienie w ramach jednej publikacji koncepcji teoretycznych postulujących tworzenie nowych typów relacji organów podatkowych i podatników oraz praktycznych przykładów takich relacji, może prowadzić do cennych i krytycznych obserwacji, rozwijających świadomość w tym zakresie.

Publikacja podejmuje także próbę potwierdzenia, opierając się na analizie systemu nadzoru horyzontalnego, pozytywnego wpływu nowych, opartych o zaufanie, metod współpracy na koszty transakcyjne systemu podatkowego. Autor określa kategorie kosztów transakcyjnych związanych z systemem podatkowym oraz identyfikuje podobieństwa i różnice między systemami nadzoru horyzontalnego w różnych jurysdykcjach. Uogólniając wnioski z tych analiz określa korzyści, koszty i ryzyka związane z wdrożeniem systemu, a w efekcie potwierdza jego zakładany pozytywny wpływ na koszty transakcyjne systemu podatkowego. Analogiczne rozumowanie jest możliwe w zakresie podobnych rozwiązań należących do kategorii mechanizmów responsywnych. **Daje to nadzieję, że na podstawie dorobku nauk prawnych i ekonomicznych, możliwa jest taka ewolucja systemów podatkowych, aby generowane przez nie koszty i nieefektywności były minimalne.** Jest to kluczowe dla sukcesu gospodarczego danej jurysdykcji, szczególnie w świetle rosnącego poziomu skomplikowania systemów gospodarczych, a także wyzwani generowane przez coraz mocniejszą konkurencję międzynarodową, rozwój technologiczny oraz zmiany na rynku pracy.

Monografia powstała na podstawie rozprawy doktorskiej pt. „System nadzoru horyzontalnego w świetle ekonomicznej analizy prawa”.

[Przejdź do księgarni →](#)