

Andrzej Punczewicz¹

Magdalena Pieślak²



Zwiększenie zaufania do administracji podatkowej oraz refleksja nad docelową strukturą dochodów podatkowych sektora publicznego jako jedno z wyzwań współczesnego prawa podatkowego

1. Wprowadzenie

533

Problematyka wyzwań współczesnego prawa podatkowego jest na tyle szeroka, że – w ocenie autorów – wymaga w pierwszej kolejności pewnego zawężenia i skupienia na wybranych aspektach tematu. W tym kontekście autorzy opracowania wskazują, że przedmiotem ich zainteresowania są w pierwszej kolejności wyzwania, z którymi – zarówno w kontekście trendów globalnych, jak i lokalnych uwarunkowań – w najbliższych latach trzeba będzie zmierzyć się w Polsce. Na podstawie subiektywnej oceny autorzy chcieliby w tym opracowaniu skoncentrować się na dwóch z nich:

- 1) zwiększeniu zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową;
- 2) zmianie struktury dochodów podatkowych sektora publicznego.

¹ Andrzej Punczewicz – założyciel i partner zarządzający CRIDO, doradca podatkowy, absolwent Executive MBA University of Chicago Booth School of Business. Członek polskiego oddziału Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA), w którym w latach 2014–2016 pełnił funkcję prezesa.

² Magdalena Pieślak – starszy menedżer w CRIDO, radca prawny.

2. Zwiększenie zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową

Niewątpliwym wyzwaniem współczesnego prawa podatkowego z polskiej perspektywy jest zwiększenie zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową.

Wysiłki w kształtowaniu relacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, opartej na takich filarach jak zaufanie, wzajemne zrozumienie i transparentność, nie są chwilową „modą”, ale zauważalnym światowym trendem, w którego kierunku dążą nie tylko polskie, ale i zagraniczne organy podatkowe. Na przestrzeni lat rozwiązania mające na celu pogłębianie zaufania i współpracy na linii organ podatkowy – podatnik (tzw. *cooperative compliance*) zyskiwały na znaczeniu³. Zauważono bowiem, iż rozwiązania ze sfery *cooperative compliance* przynoszą tak pożądane z perspektywy systemu podatkowego rezultaty, jak zwiększenie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatnika i zarazem zmniejszenie kosztów jego obsługi przez aparat skarbowy.

Jednocześnie chyba każdy zgodzi się ze stwierdzeniem, iż poziom zaufania do aparatu skarbowego w Polsce pozostaje na stosunkowo niskim poziomie. Takie podejście do organów podatkowych wynika po części z kontekstu historycznego – w tym zakresie należy wspomnieć o czasach zaborów i toczących się walkach z zaborcami polskich ziem, a także o późniejszym okresie komuny, kiedy wrogiem był cały „system”.

Jednak niski poziom zaufania do aparatu skarbowego nie jest jedynie pokłosiem trudnej historii naznaczonej walką z systemem, ale również wynikiem działań organów podatkowych podejmowanych już w czasach wolnej Polski, w tym w ostatnich latach. Stawiając sobie za cel zwiększenie zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową, warto zastanowić się z jednej strony nad tym, jakich działań i zachowań należy się zdecydowanie wystrzegać, gdyż mają destrukcyjny wpływ na poziom zaufania względem aparatu skarbowego, a z drugiej strony nad tym, w jaki sposób pewne czynności przeprowadzać i komunikować, aby wzmacniać relacje podatników z organami podatkowymi i budować profesjonalny wizerunek aparatu podatkowego. Jednocześnie trzeba wyraźnie

³ B.S. Frey, *Not Just for the Money, An Economic Theory of Personal Motivation*, Cheltenham 1997, s. 51: „The economic approach to taxation has centred on deterrence, following the influential article by Allingham and Sandmo (1972) based on Becker’s theory of crime (1968). Recently, the perspective has changed. Thus Slemrod summarizes his authoritative book on Why People Pay Taxes [...] by stating: ‘[...] there [...] is a change in perspective away from deterring noncompliance toward positive encouragement for compliance – and emphasis on the ‘carrot’ for compliance rather than ‘stick’ for noncompliance”.

podkreślić, iż budowanie zaufania do administracji podatkowej należy rozpatrywać jako proces – złożony, żmudny i z natury rzeczy rozciągający w czasie.

2.1. Przykłady działań dewastujących zaufanie do aparatu podatkowego

Przed wszystkim należy wskazać na sposób wdrożenia radykalnych, bardzo istotnie wpływających na biznes zmian podatkowych, takich jak na przykład przepisy o podatku u źródła. Fundamentalne zmiany w zakresie poboru podatku u źródła zostały wprowadzone ustawą, która w ekspresyjnym tempie przeszła przez proces legislacyjny. Jednocześnie reforma została po części wstrzymana poprzez regularne publikowanie rozporządzeń o odroczeniu stosowania art. 26 ust. 2e ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴ oraz art. 41 ust. 12 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵. Oczywiście nie można również zapomnieć o tym, iż do dziś nie opublikowano finalnych objaśnień w zakresie nowych regulacji dotyczących podatku u źródła, pomimo iż projekt objaśnień został opublikowany już ponad 3 lata temu (19 czerwca 2019 r.)⁶. Nowy reżim podatku u źródła wszedł zaś w pełni w życie dopiero 1 stycznia 2022 r., a i tak już w nieco zmodyfikowanej formie.

535

Kolejny przykład działania rażąco podważającego zaufanie do administracji podatkowej, a także ewidentnie osłabiającego możliwości planowania przez biznes, to sposób wprowadzenia przepisów wprowadzających opodatkowanie spółek komandytowych. Oczywiście szybkie procedowanie zmian w niektórych przypadkach (przykładowo w sytuacji istnienia ewidentnych luk podatkowych) może spotkać się ze zrozumieniem i społeczną akceptacją. Niemniej taki sposób postępowania jest trudny do zaakceptowania w sytuacji wprowadzania istotnych zmian w zakresie opodatkowania jednej z ważnych form prawnych prowadzenia działalności gospodarczej, tym bardziej że – wbrew uzasadnieniu projektowanych zmian – dane nie wskazują na to, by spółki komandytowe były wykorzystywane w międzynarodowych schematach optymalizacji podatkowej⁷. Szybkość, z jaką weszły w życie przepisy dotyczące opodat-

⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.

⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.

⁶ W dniu 28 września 2023 r. Ministerstwo Finansów opublikowało kolejny projekt objaśnień.

⁷ CRIDO, *Objęcie spółek komandytowych CIT zwiększy obciążenia kilkudziesięciu tysięcy polskich przedsiębiorców*, 2020, https://crido.pl/press_info/objecie-spolek-komandytowych-

kowania spółek komandytowych, prowadzi do dewastacji zaufania do administracji podatkowej (niewiele w tej kwestii zmieniło wprowadzenie możliwości podjęcia decyzji o stosowaniu znowelizowanych przepisów od 1 maja 2021 r., tj. quasi-odroczenia momentu wejścia w życie przepisów o cztery miesiące).

Jako kolejny przykład warto wskazać stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS), konsekwentnie odmawiającego wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych (*Mandatory Disclosure Rules* – MDR) w związku z uznaniem, iż całość regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych ma charakter proceduralny i nie może być przedmiotem wniosku o interpretację. Trudno jest merytorycznie zaakceptować takie stanowisko Dyrektora KIS. Wątpliwości co do prawidłowości takiego stanowiska zaczęły wyrażać wojewódzkie sądy administracyjne (pomimo iż początkowo zapadały wyroki niekorzystne dla podatników). Naczelny Sąd Administracyjny, pochylając się nad kwestią wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR, konsekwentnie wskazuje, że pytania dotyczące raportowania schematów podatkowych mogą mieścić się w pojęciu materialnego prawa podatkowego, a tym samym być przedmiotem interpretacji indywidualnej⁸. Na marginesie – chyba każdy jeszcze pamięta początki uruchomionej przez Ministerstwo Finansów witryny internetowej przeznaczonej do generowania informacji o schematach podatkowych i ilość niedoskonałości, jakimi była obciążona⁹.

Jeszcze innym przykładem może być wprowadzenie obowiązków w zakresie sporządzania i publikowania informacji o realizowanej strategii podatkowej w świetle wydanego przez Ministerstwo Finansów komunikatu¹⁰, zgodnie z którym podatnicy zostali zobowiązani do sporządzenia i opublikowania informacji za 2020 r. w terminie do 31 grudnia 2021 r. Biorąc pod uwagę literalną wykładnię art. 27c u.p.d.o.p., podstawową zasadę niedziałania prawa wstecz i osadzenie wprowadzanego obowiązku w szerszym kontekście *cooperative compliance*, trudno dojść do

cit-zwiekszy-obciazenia-kilkudziesieciu-tysiecy-polskich-przedsiębiorców/ (dostęp: 3.11.2022).

⁸ Por. m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 28 stycznia 2021 r., sygn. I FSK 1703/20; z dnia 8 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 4548/21; z dnia 16 lutego 2022 r., sygn. III FSK 4150/21.

⁹ P. Toński, H. Klekowicz, T. Koterbski, *Wybrakowane narzędzie MF do przesyłania MDR – o praktycznych problemach raportowania*, 2019, <https://crido.pl/blog-taxes/wybrakowane-narzedzie-do-przesylania-mdr-problemy-raportowania/> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁰ Ministerstwo Finansów, *MF walczy z nieuczciwymi praktykami przy rozliczeniach podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-walczy-z-nieuczciwymi-praktykami-przy-rozliczeniach-podatkowych> (dostęp: 3.11.2022).

wniosków zbieżnych ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów. Ponadto ustawa wprowadzająca ww. obowiązek została ogłoszona 30 listopada 2020 r., tak więc na miesiąc przed wejściem w życie przepisów podatnicy dowiedzieli się o nowym obowiązku. Co więcej, przyjęcie, iż podatnik powinien opublikować informację o realizowanej strategii podatkowej już za 2020 r. (a więc za okres, w którym nie było obowiązku jej posiadania) w istotny sposób deprecjonuje znaczenie strategii podatkowej. Trudno nie traktować chaosu wokół tego obowiązku jako skutku nieskoordynowanego działania Ministerstwa Finansów, gdzie na „ostatnią chwilę” nałożono na podatników z mocą wsteczną dodatkowy obowiązek.

Krytycznie należy również odnieść się do sposobu procedowania pakietu nowelizacji ustaw podatkowych zwanego „Polskim Ładem”, zawierającego wiele zmian o charakterze systemowym. Projekt tej obszernej nowelizacji wpłynął do Sejmu 8 września 2021 r., ustawa została opublikowana 23 listopada 2021 r., a większość przepisów zaczęła obowiązywać już od 1 stycznia 2022 r. Dynamika prac, a także krótki okres *vacatio legis* skutkowały dużym chaosem wśród podatników, w tym m.in. problemami z kalkulacją kwot wynagrodzenia pracowników. Ponadto o braku spójności regulacji świadczy także fakt, iż zmiany „Polskiego Ładu” następowały już w trakcie trwania roku podatkowego, nierzadko ze skutkiem wstecznym¹¹.

Na koniec na marginesie warto tylko wspomnieć, iż częste zmiany w zakresie struktur Jednolitego Pliku Kontrolnego, niedające podatnikom choćby minimalnego czasu na dostosowanie, również nie służą budowaniu zaufania względem administracji podatkowej.

Analizując powyższe przykłady działań podejmowanych przez administrację podatkową, z łatwością można zidentyfikować pewne cechy wspólne. Przede wszystkim każda z ww. zmian była wprowadzana z rążąc krótkim wyprzedzeniem, minimalnym *vacatio legis* – niepozwalającym na odpowiednie przygotowanie biznesu do nowego otoczenia prawnopodatkowego. Należy z całą stanowczością podkreślić, iż nawet jeśli formalnie dana zmiana jest wprowadzana z odpowiednim wyprzedzeniem, to warto zastanowić się nad jej przełożeniem na kwestie biznesowe. Innymi słowy, przy ustalaniu terminu wprowadzania jakichkolwiek zmian w przepisach podatkowych należy zawsze rozważyć czas konieczny na działania dostosowawcze po stronie przedsiębiorców. Uwzględniając tę perspektywę, trudno na przykład zaakceptować sytuację, w której przepisy wprowadzające opodatkowanie spółek komandytowych wchodzą w życie szybciej niż po 12 miesiącach od dnia ich opublikowania.

¹¹ Ponadto ustawą z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2180) wprowadzono kolejne zmiany (tzw. Polski Ład 3.0), wchodzące w życie 1 stycznia 2023 r.

Kolejną istotną kwestią jest to, iż podatnicy, analizując stanowiska wyrażane przez administrację skarbową, nie powinni odnosić wrażenia, iż administracja podatkowa dokonuje takiej interpretacji prawa, która jest dla niej „wygodna”, bez poszanowania przyjętych zasad wykładni prawa. Takie wrażenie sprawiałoby chociażby stanowisko Dyrektora KIS dotyczące odmowy wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR. Analogiczną tendencję można było zaobserwować w odniesieniu do wniosków o wydanie interpretacji w zakresie IP BOX – Dyrektor KIS odmawiał interpretacji definicji działalności B+R w odniesieniu do konkretnych przykładów prac. Tego rodzaju podejście również nie spotkało się z aprobatą NSA¹².

Inną kwestią jest opracowywanie i publikowanie przez administrację podatkową objaśnień podatkowych. Co do zasady publikowanie objaśnień należy ocenić pozytywnie, o ile objaśnienia takie wnoszą wartość dodaną, tzn. są jasne i rzeczywiście przyczyniają się do wyjaśnienia ewentualnych wątpliwości co do określonych przepisów. Przeglądając natomiast komentarze i artykuły w prasie branżowej¹³ w odniesieniu do wydanej interpretacji ogólnej dotyczącej kart paliwowych¹⁴, nie sposób uznać, by interpretacja ta spełniła cel, w jakim została wydana, tj. zapewniała jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

538

2.2. Przykłady działań wzmacniających zaufanie do aparatu podatkowego

Z drugiej strony warto rozważyć, jakie w ostatnim czasie podjęto działania budujące zaufanie do administracji podatkowej. Co do zasady na aprobatę zasługuje aktywność administracji podatkowej w mediach społecznościowych i – przykładowo – wydawanie komunikatów w formie tzw. tweetów, z tym istotnym zastrzeżeniem, iż takie komunikaty są cennym i łatwo dostępnym źródłem informacji, ale nie są źródłem prawa. W związku z tym aktywności w mediach społecznościowych powinna towarzyszyć równoległa aktywność w publikowaniu aktów prawnych (oczywiście dokonywana z odpowiednim wyprzedzeniem).

¹² „Nie można żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację indywidualną, aby we własnym zakresie rozstrzygnął, czy podejmowane przez niego czynności stanowią działalność B+R” – por. wyrok NSA z dnia 23 listopada 2021 r., sygn. II FSK 1049/21.

¹³ Przykładowo: T. Moszczyński, *Karty paliwowe – interpretacja ogólna ministerstwa finansów*, „Rzeczpospolita”, 16.03.2021, <https://www.rp.pl/VAT/303169971-Karty-paliwowe---interpretacja-ogolna-ministerstwa-finansow.html?cid> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁴ Interpretacja ogólna nr PT9.8101.3.2020 Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 15 lutego 2021 r.

Na pozytywną ocenę w kontekście zwiększania zaufania do administracji podatkowej zasługuje podejmowanie przez nią dialogu z biznesem. Dobrym przykładem powyższego była organizacja przez Ministerstwo Finansów szerokich konsultacji w ramach prac nad założeniami i kształtem Programu Współdziałania w Polsce. Co więcej, wiele uwag i sugestii zgłoszonych m.in. przez ekspertów Business Centre Club zostało uwzględnionych w finalnych regulacjach dotyczących tego programu. Jakkolwiek sama ocena funkcjonowania tej stosunkowo nowej instytucji byłaby na ten moment przedwczesna, niewątpliwie wzięcie pod uwagę głosów przedsiębiorców w procesie jej tworzenia stwarza szanse na sukces całego przedsięwzięcia.

Zwiększeniu zaufania mogłoby służyć również wykorzystanie w relacjach pomiędzy podatnikami i administracją podatkową osiągnięć ekonomii behawioralnej (dziedziny nauki łączącej dokonania ekonomii oraz psychologii). W tym zakresie wydaje się, że pewne elementy ekonomii behawioralnej są już wykorzystywane w ramach obecnej polityki podatkowej. Przykładowo: zauważalna w ostatnich czasach stała się tendencja do określania nowo wprowadzanych obciążeń mianem „opłat” (ewentualnie „danin”), a nie podatków, mimo braku faktycznych różnic. W Polsce zostały już wprowadzone: opłata cukrowa, opłata od sprzedaży napojów alkoholowych w opakowaniach o objętości nieprzekraczającej 300 ml czy danina solidarnościowa.

539

Ponadto w debacie publicznej łatwo obecnie znaleźć liczne odwołania do poczucia odpowiedzialności społecznej. Przykładowo: komunikat dotyczący pomysłu zmniejszenia odliczenia w PIT składki zdrowotnej został uzupełniony przez wskazanie celu, na jaki dodatkowe środki miałyby być przeznaczone – jak określono, zmiany skutkowałyby wyższymi dochodami NFZ i w konsekwencji poprawą jakości służby zdrowia. Taki sposób komunikowania zmian – zawierający wskazanie celu, jakim dana zmiana ma służyć – wpisuje się właśnie w dorobek ekonomii behawioralnej.

3. Zmiana struktury dochodów podatkowych Skarbu Państwa

Drugie wyzwanie dla współczesnego prawa podatkowego stanowi zmiana struktury dochodów podatkowych sektora publicznego. Dochody podatkowe budżetu państwa pochodzą przede wszystkim z wpływów z podatków pośrednich: VAT oraz akcyzy (zgodnie z danymi za 2019 r. wpływy z VAT i akcyzy stanowiły odpowiednio 49,25% oraz 19,71%

dochodów podatkowych Skarbu Państwa¹⁵). Działania uszczelniające VAT podjęte w latach 2016–2017 pozwoliły istotnie ograniczyć lukę VAT¹⁶. Niemniej proste rezerwy uszczelniania VAT zostały wyczerpane (innymi słowy – dalsze uszczelnianie systemu VAT wymagałoby skupienia się na licznych drobnych transakcjach).

W tym kontekście warto zwrócić uwagę, że w gospodarkach rozwiniętych państw Europy Zachodniej¹⁷ dużo większe znaczenie mają wpływy z podatków dochodowych i majątkowych.

W tym kontekście podkreślić należy, iż fundamentalną, aczkolwiek szerzej nieodnotowaną zmianą w ciągu ostatnich lat – w kontekście wpływu na wysokość dochodów budżetowych z poszczególnych podatków – było ograniczenie odliczalności kosztów usług niematerialnych oraz kosztów finansowania, skutkujące podniesieniem w istotny sposób poziomu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych¹⁸. Co prawda istotność ww. zmian może nie znajdować jeszcze odzwierciedlenia w wynikach budżetowych, m.in. ze względu na trwającą od marca 2020 r. pandemię COVID-19, ale nie ulega wątpliwości, iż rozwiązania te w zauważalny sposób podwyższyły efektywną stawkę podatkową podatku dochodowego od osób prawnych. Także wiele innych działań podejmowanych w ostatnich latach, w tym wprowadzenie klauzuli GAAR, było ukierunkowanych na podwyższenie efektywnej stawki podatkowej i w rezultacie zwiększenie wpływów z podatków dochodowych. Zastanawiając się nad przyszłą strukturą wpływów budżetowych, nie sposób nie odnieść się do reform podatkowych w ramach tzw. Polskiego Ładu. W tym kontekście nie wydaje się, że zapowiedzi rządzących, iż planowa-

540

¹⁵ Obliczenia na podstawie: Serwis Ministerstwa Finansów, *Dochody i wydatki*, 2023, <https://www.podatki.gov.pl/z-twoich-podatkow/dochody-i-wydatki-z-twoich-podatkow/> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁶ M. Wieteska (red.), P. Arak, K. Kutwa, J. Sarnowski, P. Selera, Polski Instytut Ekonomiczny, *Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018*, „Policy Paper” 2019, nr 1, s. 12, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf (dostęp: 3.11.2022).

¹⁷ Por. przykładowo OECD, *Revenue Statistics 2020 – France*, 2020, <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-france.pdf> (dostęp: 3.11.2022).

¹⁸ Co prawda, począwszy od 1 stycznia 2022 r., uchylono art. 15e u.p.d.o.p., przewidujący limit kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych. Jednakże ustawa wprowadzająca tzw. Polski Ład, uchylając art. 15e u.p.d.o.p., włączyła jednocześnie tę regulację do przepisów definiujących minimalny podatek dochodowy, w którym do wyliczenia podstawy opodatkowania należy uwzględnić między innymi dokładnie te same koszty usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych. Ustawą z dnia 7 października 2022 r. (tzw. Polski Ład 3.0) podatek ten został zawieszony na dwa lata oraz wprowadzono zmiany w jego konstrukcji, efektywnie więc podatek ten obowiązuje od 1 stycznia 2024 r.

ne zmiany podatkowe mają pozostać neutralne dla budżetu¹⁹, znajdują odzwierciedlenie w rzeczywistości.

Wydaje się, iż obecnie w przestrzeni publicznej nie ma głębszej, poważnej dyskusji, a tym bardziej decyzji w zakresie tego, jaka byłaby właściwsza struktura dochodów podatkowych sektora publicznego przy założeniu potrzeby osiągnięcia określonych wpływów budżetowych pozwalających na funkcjonowanie państwa na odpowiednim poziomie. Jeśli okazałoby się, iż obecna struktura dochodów podatkowych wymaga głębszej zmiany, to z założenia taka zmiana będzie rodzić liczne napięcia. Ponadto należy pamiętać o tym, iż każda struktura dochodowa ma określone implikacje. Przykładowo: niewątpliwie jest to, że opodatkowanie konsumpcji w znaczącym stopniu zwiększa obciążenia osób mniej zarabiających. Reasumując, wydaje się, iż najwyższa pora na pogłębioną refleksję nad strukturą wpływów budżetowych Skarbu Państwa i dojrzałą dyskusję o tym, czy nie jest konieczne dążenie do zmian w tej strukturze. Wbrew oczekiwaniom tzw. Polski Ład (zarówno w wersji 1.0, 2.0, jak i 3.0) – procedowany w ekspresowym tempie – nie stał się przyczynkiem do takiej dyskusji.

4. Podsumowanie

Zwiększenie zaufania na linii podatnik – organ podatkowy jawi się jako niewątpliwie wyzwanie dla polskiego systemu podatkowego. Pozostaje mieć nadzieję, iż w przyszłości nie będziemy świadkami powielania błędów z ostatnich lat w postaci wprowadzania zmian podatkowych „na ostatnią chwilę”, braku odpowiedniej komunikacji czy publikowania objaśnień podatkowych mnożących – wbrew założeniu – wątpliwości co do rozumienia określonych przepisów. Jednocześnie podejmowanie takich działań jak dialog z biznesem czy wykorzystywanie dorobku ekonomii behawioralnej może skutkować polepszeniem relacji pomiędzy podatnikiem i administracją podatkową, a także wzrostem zaufania oraz chęci współpracy pomiędzy obiema stronami.

Ponadto wydaje się, iż w Polsce potrzebna jest głęboka analiza i publiczna debata w zakresie kształtowania struktury wpływów budżetowych Skarbu Państwa i ewentualnych zmian w tej strukturze. Dyskusja

¹⁹ G. Osiecki, M. Chądzyński, *Tadeusz Kościński: Split payment dla wszystkich faktur? To możliwe* [WYWIAD], „Dziennik Gazeta Prawna”, 30.03.2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8131547,tadeusz-koscinski-split-payment-dla-faktur-otwarcie-gospodarki-wywiad.html> (dostęp: 3.11.2022).

ta niewątpliwie będzie trudna w związku z potrzebą wyważenia wielu funkcji społeczno-gospodarczych systemu podatkowego, niemniej wydaje się nieodzowna.

Bibliografia

- CRIDO, *Objęcie spółek komandytowych CIT zwiększy obciążenia kilkudziesięciu tysięcy polskich przedsiębiorców*, 2020, https://crido.pl/press_info/objecie-spolek-komandytowych-cit-zwiekszy-obciazenia-kilkudziesieciu-tysiecy-polskich-przedsiębiorców/ (dostęp: 3.11.2022).
- Frey B.S., *Not Just for the Money, An Economic Theory of Personal Motivation*, Cheltenham 1997.
- Ministerstwo Finansów, *MF walczy z nieuczciwymi praktykami przy rozliczeniach podatkowych*, 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/mf-walczy-z-nieuczciwymi-praktykami-przy-rozliczeniach-podatkowych> (dostęp: 3.11.2022).
- Moszczyński T. *Karty paliwowe – interpretacja ogólna ministerstwa finansów*, „Rzeczpospolita”, 16.03.2021, <https://www.rp.pl/VAT/303169971-Karty-paliwowe---interpretacja-ogolna-ministerstwa-finansow.html?cid> (dostęp: 3.11.2022).
- OECD, *Revenue Statistics 2020 – France*, 2020, <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-france.pdf> (dostęp: 3.11.2022).
- Osiecki G., Chądzyński M., *Tadeusz Kościński: Split payment dla wszystkich faktur? To możliwe [WYWIAD]*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 30.03.2021, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8131547,tadeusz-koscinski-split-payment-dla-faktur-otwarcie-gospodarki-wywiad.html> (dostęp: 3.11.2022).
- Serwis Ministerstwa Finansów, *Dochody i wydatki*, 2023, <https://www.podatki.gov.pl/z-twoich-podatkow/dochody-i-wydatki-z-twoich-podatkow/> (dostęp: 3.11.2022).
- Toński P., Klekowicz H., Koterbski T., *Wybrakowane narzędzie MF do przesyłania MDR – o praktycznych problemach raportowania*, 2019, <https://crido.pl/blog-taxes/wybrakowane-narzedzie-do-przesylania-mdr-problemy-raportowania/> (dostęp: 3.11.2022).
- Wieteska M. (red.) Arak P., Kutwa K., Sarnowski J., Selera P., *Polski Instytut Ekonomiczny, Efekty uszczelniania systemu podatkowego w Polsce w latach 2016–2018, „Policy Paper” 2019, nr 1*, https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/02/PIE-Raport_uszczelnienia.pdf (dostęp: 3.11.2022).

Akty prawne

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1406 ze zm.).

Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2180).

Streszczenie

Przedmiotem zainteresowania autorów opracowania są wyzwania, z którymi w najbliższych latach trzeba będzie zmierzyć się w Polsce. Na podstawie subiektywnej oceny autorzy koncentrują się na dwóch z nich: zwiększeniu zaufania pomiędzy podatnikami i administracją podatkową oraz zmianie struktury dochodów podatkowych sektora publicznego.

Słowa kluczowe: zasada zaufania, dochody sektora publicznego, system podatkowy