

# Nowoczesny system podatkowy – **System Nadzoru Horyzontalnego**

Autor:

**dr Andrzej Pałys**

Fundacja Polski Instytut Myśli Gospodarczej

---

## **Streszczenie:**

Zgodnie z rekomendacjami OECD, w 2021 roku Polska wdrożyła system monitoringu horyzontalnego "Program współdziałania". Ponieważ takie systemy istnieją już w wielu jurysdykcjach, można zidentyfikować pewne ryzyka dla ich skuteczności. Należy zwrócić uwagę na trzy kluczowe obszary ryzyk: ryzyka związane z regulacjami, ryzyka związane ze strukturą i możliwościami organów podatkowych oraz ryzyka komunikacyjne. Zaniedbanie tych obszarów może skutkować nieskutecznością programu, niskim poziomem uczestnictwa lub nawet wrogimi reakcjami społeczeństwa. Organy podatkowe otrzymały pewne zalecenia, w tym otwartą i przejrzystą komunikację zawodową, ujawnienie stanu gotowości organów podatkowych oraz zwiększenie elastyczności systemu.

## Wstęp

W Polsce od kilku lat trwa intensywny proces zmian prawa podatkowego. Zakres podmiotowy tych zmian obejmuje dominującą większość podatników i płatników podatku<sup>1</sup>. Zakres przedmiotowy wpływa nie tylko na procesy księgowo i podatkowe, ale także na stosowane rozwiązania technologiczne, strukturę zatrudnienia, strukturę organizacyjną oraz operacyjne decyzje biznesowe. Mnogość zmian i tempo ich wprowadzania sprawia, że nie zawsze są one poprzedzone wystarczającą analizą i procesem konsultacji pozwalającym na zapewnienie skuteczności i efektywności rozwiązań. Jednocześnie system podatkowy, jako jeden z kluczowych determinantów pozycji gospodarczej kraju<sup>2</sup>, zasługuje na pogłębioną analizę zarówno na poziomie systemu podatkowego, jak i poszczególnych rozwiązań podatkowych<sup>3</sup>.

## Zidentyfikowany problem

Jednym z wprowadzonych w ostatnich latach w Polsce rozwiązań podatkowych jest tak zwany „Program Współdziałania”, który stanowi odpowiednich funkcjonującego w niektórych krajach należących do Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization of Economic Cooperation and Development, dalej OECD) systemu nadzoru horyzontalnego<sup>4</sup>.

**W kształcie proponowanym przez OECD, rozwiązanie to zakłada daleko idącą współpracę między podatnikami przystępującymi do systemu, a organami podatkowymi.** W szczególności rola organów podatkowych wobec uczestników systemu powinna ewoluować odchodząc od kontroli rozliczeń podatkowych, w kierunku kompleksowego wsparcia podatnika w budowaniu skutecznych procesów podatkowych.

*W kształcie proponowanym przez OECD, rozwiązanie to zakłada daleko idącą współpracę między podatnikami przystępującymi do systemu, a organami podatkowymi.*

<sup>1</sup> W latach 2016-2021 dokonano istotnych zmian w przepisach podatku dochodowego od osób prawnych, dochodowego od osób fizycznych, podatku od wartości dodanej (w tym dwa pakiety tzw. slim VAT), podatku akcyzowego, tzw. podatku u źródła, zasad przygotowywania dokumentacji cen transferowych, przepisów dotyczących postępowań podatkowych. Wprowadzono także szereg nowych rozwiązań podatkowych w tym m. in. raportowanie MDR, raportowanie JPK, „estoński” CIT, ulga na robotyzację, podatek „cukrowy”, podatek „od małek”, podatek „handlowy”, program kooperacji, obowiązek publikowania strategii podatkowych oraz zmiany związane z tzw. nowym ładem. Trwają także prace nad wprowadzeniem elektronicznego fakturowania.

<sup>2</sup> Ścisły związek systemu podatkowego z efektywnością systemu gospodarczego nie ulega wątpliwości, chociaż szereg badań teoretycznych i empirycznych wskazuje na zróżnicowane kanały transmisji bodźców generowanych przez rozwiązania podatkowe, por. Summers, 1987, Duclos i Lambert, 2000, Ganghof, 2005, Lucy i Ackert, 2007, Papke, 1995 i inni.

<sup>3</sup> W literaturze przyjmuje się różne znaczenie pojęcia „rozwiązanie podatkowe” i „mechanizm podatkowy” zob. np. Garbarino, 2007. Dla jasności, w opracowaniu przyjęto następujące rozumienie pojęć „mechanizm prawny” i „rozwiązanie prawne”: Mechanizm prawny to najmniejsza jednostka funkcyjna systemu prawnego w danej jurysdykcji. Jest to regulacja (lub zbiór regulacji) opisujący pojedynczą funkcję rozwiązania prawnego, np. mechanizm udzielania pełnomocnictw, mechanizm opłacania pełnomocnictwa, mechanizm odwoływania pełnomocnictwa. Zbiór mechanizmów prawnych regulujących konkretny proces składa się na rozwiązanie prawne, np. proces reprezentacji przez pełnomocnika.

<sup>4</sup> Pierwszym krajem wdrażającym system nadzoru horyzontalnego była Holandia. Następnie rozwiązania tego typu zostały implementowane do systemów prawnych m.in. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Austrii, Szwecji, Włoszech, Belgii, Irlandii, Norwegii, Słowenii, Stanach Zjednoczonych Ameryki, Australii i Kanadzie. Szerzej Bronżewska, 2019. W opracowaniu system będzie nazywany w odniesieniu do Polskiej implementacji „Programem Współdziałania” a w odniesieniu do innych implementacji „systemem nadzoru horyzontalnego” lub „systemem”.

W szczególności cechami systemu są:

- wysoka świadomość organów skarbowych co do biznesowej i organizacyjnej specyfiki podatników oraz wysoka świadomość podatników co do celów działania organów skarbowych,
- dobrowolne informowanie przez podatników o istotnych transakcjach, wątpliwościach podatkowych oraz zmianach biznesowych i organizacyjnych,
- sprawnie i transparentnie komunikowanie stanowisk interpretacyjnych przez organy skarbowe i uprzednie konsultowanie ich z przedstawicielami podatnika,
- ciągła lub okresowa ocena ryzyka podatkowego podatników i dostosowanie intensywności działań organów skarbowych do wyników tej oceny; przeniesienie odpowiedzialności za ograniczenie ryzyka podatkowego z organów skarbowych na wewnętrzne procedury kontroli podatników (OECD, 2013).

**Rozpoczęcie prac nad implementacją w Polsce systemu nadzoru horyzontalnego należy ocenić pozytywnie.** Jest to zdecydowanie nowoczesne rozwiązanie podatkowe<sup>5</sup>, sprzyjające budowaniu pewności podatkowej w skomplikowanym środowisku dużych organizacji. Szczególnie ze względu na powszechne oceny polskiego systemu podatkowego jako złożonego i niejasnego, kroki podejmowane w celu zwieszenia pewności podatkowej zasługują na aprobatę. Jednocześnie należy wskazać, że polskie wdrożenie systemu nadzoru horyzontalnego - Programu Współdziałania<sup>6</sup> - jest jednak rozwiązaniem autorskim, posiadającym szereg cech odróżniających to rozwiązanie podatkowe od ogólnego modelu OECD oraz specyficznych wdrożeń w innych krajach. Zmiany te wydają się w pewnych obszarach utrudniać efektywne funkcjonowanie Programu Współdziałania, szczególnie w świetle doświadczeń innych krajów europejskich w tym zakresie. Ponieważ polski Program Współdziałania jest obecnie w fazie pilotażu uzasadnione jest przybliżenie rozwiązań obowiązujących w innych jurysdykcjach i próba ich wykorzystania w Polsce.

Jednocześnie pomimo obowiązywania przepisów w Polsce już od prawie 12 miesięcy, brak jest informacji Ministerstwa Finansów w zakresie statusu przygotowań organów podatkowych do świadczenia usług w ramach Programu Współdziałania. Ma to szczególne znaczenie ze względu na istotną odmienność tych zadań względem standardowych obszarów działania organów podatkowych,

*Rozpoczęcie prac nad implementacją w Polsce systemu nadzoru horyzontalnego należy ocenić pozytywnie.*

<sup>5</sup> Niekonfrontacyjne rozwiązania podatkowe, promujące współpracę i dobrowolne zachowywanie zgodności podatkowej wpisują się w aktualne nurty badań w zakresie regulacji responsywnych reprezentowane przykładowo przez Kirchlera (2020), czy też Braithwaite'a (2019).

<sup>6</sup> Wdrożenie zostało przeprowadzone w ramach ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych.

a także w świetle występujących w innych krajach OECD problemów z funkcjonowaniem systemów nadzoru horyzontalnego.

Brak jest również szerokiej komunikacji w zakresie Programu Współdziałania z rynkiem, co skutkuje pojawianiem się nieoficjalnych i niekorzystnych dla Programów opinii wśród podatników, doradców podatkowych i teoretyków prawa.

## Cel

Celem tego opracowania jest wskazanie (w oparciu o doświadczenia wybranych krajów OECD) katalogu ryzyk dla polskiej implementacji Programu Współdziałania w trzech obszarach – kształtu rozwiązania, przygotowania organów skarbowych oraz komunikacji z rynkiem. Przedmiotowy katalog ryzyk nie stanowi krytyki, lecz w zamierzeniu stanowi głos w dyskusji w procesie ewaluacji programu pilotażowego.

## Katalog ryzyk

### **OBSZAR 1 – KSZTAŁT ROZWIĄZANIA**

**Program Współdziałania charakteryzuje się pewną odmiennością, od rozwiązań proponowanych przez OECD, jak również stosowanych w innych jurysdykcjach.**

Specyfika ta obejmuje w szczególności:

- istotnie wyższy poziom sformalizowania Programu Współdziałania, obejmujący między innymi zdefiniowanie zasad współpracy w postaci zapisów ustawy, opracowanie szczegółowych wymogów dla ram nadzoru podatkowego oraz procesu przystępowania do Programu, a także szerokiego audytu organizacji przystępującej,
- organicznie zakresu funkcjonowania Programu do podatników, których obroty przekraczają określony próg (50 mln euro),
- ograniczenie możliwości bieżącego porozumiewania się podatników z organami podatkowymi i uzyskiwania wiążącej pisemnej wykładni przepisów.

**Wysoki poziom sformalizowania polskiego Programu Współdziałania może obniżyć elastyczność procesie budowania zasad współpracy, a także podwyższyć koszty wdrożenia ram nadzoru horyzontalnego w organizacjach.**

Obserwując inne jurysdykcje, należy zauważyć, że w Holandii system nie został wprowadzony w postaci aktu prawnego, a zasady jego działania są wywodzone z ogólnych zasad prawa podatkowego (Stevens, Pheijffer, 2012). Szczegółowe zasady dotyczące ram nadzoru podatkowego są ustalane wspólnie z podatnikami,

*Program Współdziałania charakteryzuje się pewną odmiennością, od rozwiązań proponowanych przez OECD, jak również stosowanych w innych jurysdykcjach.*

*Wysoki poziom sformalizowania polskiego Programu Współdziałania może obniżyć elastyczność procesie budowania zasad współpracy, a także podwyższyć koszty wdrożenia ram nadzoru horyzontalnego w organizacjach.*

w oparciu o publikowane przez Ministerstwo Finansów wytyczne (które są obowiązkowe jedynie dla organów podatkowych), a następnie potwierdzane w postaci podpisywanej przez obie strony umowy. System nadzoru horyzontalnego w Holandii cechuje się w efekcie dużą elastycznością, a wytyczne administracji podatkowej mają w większości przypadków charakter kierunkowy pozostawiając podatnikowi decyzję co do szczegółów ich implementacji. Wiele decyzji w zakresie relacji w ramach systemu (np. częstotliwości kontroli) jest podejmowanych indywidualnie przez urzędników zaangażowanych w tę relację (The Netherlands Tax and Customs Administration, 2013). Również Wielka Brytania zrezygnowała z formalizacji systemu nadzoru horyzontalnego w postaci konkretnych przepisów prawa podatkowego, ale funkcjonuje on w oparciu o zbiór wytycznych implementowanych przez podatników (HMRC, 2016). W efekcie w obu tych jurysdykcjach role w systemie charakteryzują się asymetrycznością, co oznacza, że o ile po stronie organów wytyczne są bardzo szczegółowe, o tyle po stronie podatnika są to raczej sugestie i ogólne zasady, które muszą być spełnione w wybrany przez niego sposób (Huiskers-Stoop, 2009).

W zakresie dostępności systemu, można wyróżnić dwa podejścia w tym zakresie – powszechna dostępność systemu (tak np. w Holandii) oraz wybiórcza dostępność systemu (tak np. w Wielkiej Brytanii). Najczęstszym kryterium dostępności systemu w drugiej kategorii krajów jest przynależność organizacji do kategorii dużych podatników. Należy jednak zwrócić uwagę, że opcja ta jest w większości krajów rozszerzona także o podatników mniejszych ale o skomplikowanych rozliczeniach podatkowych. Przykładowo katalog ten jest rozszerzany o podmioty dokonujące istotnych płatności podlegających podatkowi u źródła, członków grupy kapitałowej lub podatkowej grupy kapitałowej, charakterem działalności (np. obsługa instrumentów finansowych) czy podatników pełniących konkretne role w łańcuchu tworzenia wartości w międzynarodowych grupach kapitałowych. **Ograniczenie dostępności systemu tylko i wyłącznie limitem obrotów, jak ma to miejsce w Programie Współdziałania, może istotnie ograniczyć korzyści dla gospodarki oraz organów administracji podatkowej.**

Trzecim dyskusyjnym obszarem polskiego Programu Współdziałania jest istotne ograniczenie możliwości pozyskiwania kontaktu z organami podatkowymi i uzyskania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w ramach uczestnictwa w Programie. **Kluczową wartością dla podatników z uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego jest bowiem możliwość konsultowania swojej bieżącej działalności z organami podatkowymi w sposób ciągły, pewny i relatywnie szybki<sup>7</sup>.**

*Ograniczenie dostępności systemu tylko i wyłącznie limitem obrotów, jak ma to miejsce w Programie Współdziałania, może istotnie ograniczyć korzyści dla gospodarki oraz organów administracji podatkowej.*

*Kluczową wartością dla podatników z uczestnictwa w systemie nadzoru horyzontalnego jest bowiem możliwość konsultowania swojej bieżącej działalności z organami podatkowymi w sposób ciągły, pewny i relatywnie szybki.*

<sup>7</sup> Niektórzy wskazują wręcz na ryzyko, że udział w systemie, zostanie uznany za działanie na szkodę udziałowców, ponieważ wygoda bieżącej komunikacji z organami podatkowymi, będzie dla kadry zarządzającej „wygodniejsze” niż działanie w interesie udziałowców w celu legalnego minimalizowania efektywnej stopy opodatkowania (de Witd, D., 2017).

Pozwala to na pozyskanie pewności co do swojej pozycji podatkowej i ograniczenie ryzyka działalności gospodarczej. W systemie holenderskim możliwe jest uruchomienie przez podatnika bieżącego mechanizmu konsultacyjnego, w ramach tej procedury możliwe jest wczesne identyfikowanie i rozwiązywanie wątpliwości podatkowych i innych problematycznych kwestii związanych z funkcjonowaniem podatnika. Zarówno prośba o konsultacje (zawierająca opis problemu i stanowisko podatnika) jak i ostateczna odpowiedź organu powinna mieć formę pisemną, jednak równolegle odbywają się uzgodnienia pomiędzy organem podatkowym, a podatnikiem, które mogą mieć formę ustną.

## **OBSZAR 2 – PRZYGOTOWANIE ORGANÓW SKARBOWYCH**

W obszarze przygotowania organów podatkowych do funkcjonowania w systemie nadzoru horyzontalnego jednym z kluczowych zagadnień jest zaufanie między organami podatkowymi, a podatnikami. System wymaga bowiem nie tylko ujawnienia wszystkich informacji o przedsiębiorstwie ale ujawnienie to ma mieć charakter proaktywny ze strony podatnika. Brak zaufania ze strony podatnika może dotyczyć w szczególności:

- braku zaufania do Programu Współdziałania całości (jako do elementu systemu podatkowego)<sup>5</sup>,
- braku zaufania do ciągłości Programu, wynikając z konieczności poniesienia istotnych kosztów wejścia do systemu o relatywnie nowym i nieustrukturyzowanym charakterze,
- braku zaufania do urzędników biorących udział w Programie po stronie organów podatkowych<sup>6</sup>.

Innym obszarem ryzyka w tym zakresie jest ryzyko utraty niezależności urzędników skarbowych. Ryzyko to może dotyczyć dwóch przypadków – utraty niezależności względem podatnika oraz utraty niezależności względem podmiotów trzecich. Pierwszy przypadek zachodzi, jeżeli urzędnik skarbowy będzie w ramach systemu nadzoru horyzontalnego podejmował decyzje niezgodne z przepisami prawa podatkowego w celu obniżenia zobowiązania podatkowego podatnika lub uchronienia go przed negatywnymi konsekwencjami karno-skarbowymi. Długotrwała współpraca pomiędzy urzędnikiem, a podatnikiem, może prowadzić także do powstania emocjonalnego związku między nimi, a w efekcie do świadomych lub nieświadomych działań o charakterze stronniczym (OECD, 2013). Utrata niezależności względem podmiotów trzecich oznacza sytuację, w której w wyniku działań podmiotów trzecich (np. korupcyjnych) urzędnik będzie podejmował decyzje niekorzystne dla podatnika.

Kluczowym obszarem mającym wpływ na efektywność funkcjonowania systemu jest również jakość

<sup>5</sup> W Polsce, w 2019 roku, w badaniu przeprowadzonym przez instytut CBOS, jedynie 33 proc. polskich obywateli stwierdziło, że darzy zaufaniem Krajową Administrację Skarbową (badanie „Aktualne problemy i wydarzenia” przeprowadzone w dniach 12-19 września 2019 r. na próbie 990 osób). Nie można więc zakładać, że zaufanie do Systemu Współdziałania będzie pochodną zaufania do administracji podatkowej.

<sup>6</sup> System Współdziałania jest w wielu obszarach sprzeczny z tradycyjnym modelem działania organów administracji skarbowej (Larsen L., 2016). Dotyczy to szczególnie oparcia działań zapewniających poprawę poziomu zgodności podatkowej wśród podatników na mechanizmach oceny ryzyka (a nie na faktycznej kontroli). Innymi słowy w modelu horyzontalnym organ skarbowy ufa podatnikowi, wiedząc mniej o zdarzeniach i kalkulacjach stojących za jego rozliczeniami podatkowymi, ale wiedząc więcej o samym podatniku (Huiskens-Stoop E. H. G., 2019). Wielu urzędników, szczególnie posiadających wieloletnie doświadczenie w prowadzeniu kontroli skarbowej może traktować tę zmianę paradygmatu podatkowego w podejściu do podatnika nieufnie. Istnieje więc ryzyko, że będą wykonywać zadania w ramach systemu nadzoru horyzontalnego w taki sposób, aby oprócz swoje decyzje nie na analizie ryzyka, ale na faktycznej kontroli rozliczeń podatnika. Jeżeli będzie to działanie częste, dotyczące dużej liczby urzędników, istotnie obniży ono efektywność funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego i może skłonić podatników do rezygnacji z uczestnictwa w nim.



zespołu obsługi podatników oraz mechanizmu zarządzania wiedzą. **System nadzoru horyzontalnego jest niezwykle wymagający dla organów skarbowych pod względem zaangażowania zasobów** (Boll K. i Johansen M, 2017). Obsługa dużych podatników w sposób kompetentny, w czasie zbliżonym do rzeczywistego oraz w warunkach elastyczności opartej o zaufanie wymaga dedykowania do tego procesu zasobów wystarczających zarówno pod względem ilościowym jak i jakościowym. Kluczowymi zasobami w systemie nadzoru horyzontalnego są zasoby ludzkie. Pod względem ilościowym oznacza to zapewnienie odpowiedniej ilości pracowników merytorycznych do obsługi procesu. Pod względem jakościowym pracownicy Ci powinni cechować się odpowiednią wiedzą branżową, podatkową oraz biznesową. Kompetencje te są kluczowe z trzech powodów. Po pierwsze, w ramach systemu urzędnicy będą musieli współpracować ze specjalistami po stronie podatników, często posiadającymi wieloletnie doświadczenie w reprezentowanych obszarach. Po drugie, podatnicy przystępując do systemu będą oczekiwać, że urzędnicy zrozumieją specyfikę ich działalności i procesów operacyjnych. Po trzecie, wreszcie wysokie kompetencje będą niezbędne dla sformalizowania zdobytej wiedzy w postaci systemu zarządzania wiedzą.

**W ramach systemu nadzoru horyzontalnego organy podatkowe oraz ich pracownicy będą gromadzili znaczne zasoby wysokospecjalistycznej wiedzy.** Wiedza ta będzie dotyczyła dwóch obszarów – niespecyficznej wiedzy z zakresu doradztwa podatkowego, biznesowych zasad funkcjonowania przedsiębiorstw, zagadnień prawnych, finansowych i ekonomicznych dotyczących dużych przedsiębiorstw oraz specyficznej wiedzy dotyczącej konkretnych podatników. Wiedza z pierwszego obszaru powinna być w ramach systemu formalizowana i udostępniana co najmniej wszystkim urzędnikom zaangażowanym w funkcjonowanie systemu nadzoru horyzontalnego. Brak odpowiednich procesów w tym zakresie będzie prowadził do osłabienia skuteczności działań administracji skarbowej, braku standaryzacji działań, powielania zadań przez różne jednostki organizacyjne, itd. Wiedza z obszaru drugiego powinna być sformalizowana i dostępna dla zespołu obsługującego danego podatnika. Brak mechanizmów zarządzania wiedzą z tego obszaru zwiększy trudności związane z rotacją urzędników i obniży zaufanie podatników do systemu nadzoru horyzontalnego.

### **OBSZAR 3 – KOMUNIKACJA Z RYNKIEM**

Poza kształtem mechanizmu i przygotowaniem po stronie organów podatkowych, kluczowym obszarem ryzyka dla funkcjonowania Programu Współdziałania jest komunikacja z podatnikami i społeczeństwem.

*System nadzoru horyzontalnego jest niezwykle wymagający dla organów skarbowych pod względem zaangażowania zasobów*

*W ramach systemu nadzoru horyzontalnego organy podatkowe oraz ich pracownicy będą gromadzili znaczne zasoby wysokospecjalistycznej wiedzy.*

Doświadczenie Szwecji i Holandii wskazuje, że administracja skarbowa implementująca system nadzoru horyzontalnego musi zmierzyć się z dwoma zarzutami podnoszonymi zazwyczaj przez środowisko naukowe i aktywistów społecznych. Pierwszy zarzut dotyczy dyskryminacji małych i średnich podatników. Ponieważ udział w systemie jest zazwyczaj zastrzeżony dla określonej grupy podatników, a uczestnictwo w nim wiąże się z określonymi korzyściami, pozostali podatnicy mogą znajdować się w gorszej sytuacji. W efekcie można postawić tezę o niekonstytucyjności takiego rozwiązania. Drugim popularnym zarzutem jest stworzenie preferencji dla wybranej grupy podatników posiadających mechanizmy wpływu na ustawodawcę. Jak wskazano wyżej zazwyczaj uczestnikami systemu nadzoru horyzontalnego są duże przedsiębiorstwa, a często przedsiębiorstwa z udziałem kapitału zagranicznego. Ponieważ system ten generuje dla nich korzyści może powstać wrażenie, że na jego implementację lub kształt miał wpływ lobbying lub nielegalne działania (np. korupcja). **Jeżeli** powyższe zarzuty zostaną podniesione, **a ustawodawca i administracja skarbowa nie będzie w stanie obronić legalności systemu i transparentności procesu jego implementacji może to zagrozić samemu istnieniu systemu nadzoru horyzontalnego** (Hambre, A., 2019).

Szereg ryzyk wiąże się z nieprawidłowo przeprowadzoną kampanią informacyjną w zakresie systemu nadzoru horyzontalnego. Ryzyka te obejmują między innymi brak zaadresowania obaw podatników przed istotnym zwiększeniem obowiązków raportowych w ramach systemu (OECD, 2013), brak zaadresowania obaw podatników co do niższej jakości usług podatkowych świadczonych w ramach systemu (względem brak podatników poza systemem), brak precyzyjnego poinformowania podatników o zasadach prowadzenia programu pilotażowego, brak zarysowania długofalowej strategii funkcjonowania systemu nadzoru horyzontalnego. W niektórych krajach obserwowana była też niechęć do przystąpienia do systemu nadzoru horyzontalnego związana z przekonaniem, że organy skarbowe nie są jeszcze przygotowane do operowania systemem i będą się „uczyć” na podatnikach, którzy przystąpią do niego w pierwszej kolejności (Boll K. Johansen M.). W przypadku Programu Współdziałania komunikacja z rynkiem jest bardzo ograniczona, co naraża to rozwiązanie na większość wskazanych ryzyk.

Osobną kategorią ryzyk komunikacyjnych jest brak wiarygodnych metod mierzenia efektów systemu nadzoru horyzontalnego. Problem ten ujawnił się w większości jurysdykcji stosujących to rozwiązanie (Stevens, L.; Pheijffer, M; Boll K., Johansen M.). **Brak właściwych metod mierzenia efektywności systemu nadzoru horyzontalnego niesie ze sobą szereg negatywnych konsekwencji.** Po pierwsze, nie jest wtedy możliwe modyfikowanie systemu zgodnie z zasadą ciągłego

*Jeżeli  
ustawodawca  
i administracja  
skarbowe nie  
będzie w stanie  
obronić legalności  
systemu  
i transparentności  
procesu jego  
implementacji  
może to zagrozić  
samemu istnieniu  
systemu nadzoru  
horyzontalnego.*

*Brak właściwych  
metod mierzenia  
efektywności  
systemu nadzoru  
horyzontalnego  
niesie ze sobą  
szereg  
negatywnych  
konsekwencji.*



ulepszania ani podejmowanie świadomych, oparty o analizę ekonomiczną decyzji co do jego rozwoju. Po drugie, utrudnione jest wynagradzanie urzędników skarbowych za efekty pracy w ramach systemu oraz reagowanie na nieprawidłowości. Trzecią trudnością jest obrona systemu przed krytyką ze strony innych organów administracji, środowisk podatkników, środowisk naukowych i opinii społecznej.

## Rekomendacje

Obserwując rozwój Programu Współdziałania względem przedstawionych ryzyk i doświadczeń innych jurysdykcji uzasadnione wydają się następujące rekomendacje:

- kontynuacja etapu pilotażowego Programu i jak najszybsze przedstawienie aktualnych efektów jego działania, w tym poziomu zainteresowania ze strony podatkników,
- prezentacja założeń co do funkcjonowania mechanizmu po stronie organów podatkowych, w szczególności, w zakresie składów zespołów, przeprowadzonych szkoleń, metod przeciwdziałania
- utracie niezależności i zarządzania wiedzą,
- rozpoczęcie publicznej debaty w zakresie:
  - sensu istnienia Programu Współdziałania oraz wartości dodanej dla gospodarki ze stosowania tego typu rozwiązań,
  - kwestii potencjalnej dyskryminacji podatkników i jej zapobieżenia,
  - sposobu uzyskiwania przez podatkników biorących udział w Programie pewności podatkowej,
  - metod oceny efektów funkcjonowania Programu Współdziałania.

### Abstract

*Following OECD recommendations, in 2021 Poland implemented horizontal monitoring system called "Cooperation programme". Since such systems already exist in numerous jurisdictions, some risks for its efficiency can be identified. Three key areas of risks should be underlined: risks related to regulation, risks related to tax authorities structure and capabilities and communication risks. Neglecting these areas could result in programme's inefficiency, low participation rate or even hostile society reactions. Some recommendation are given to tax authorities including open and transparent professional communication, revealing the status of tax authorities readiness and increasing the flexibility of the system.*

## Bibliografia

- Ackert L.F., Martinez-Vazquez J., Rider M., *Tax policy design in the presence of social preferences: Some experimental evidence*. Working paper, 2006
- Braithwaite V., Ahmed E., McCrae J., Sakurai Y., *Bringing It Together*, Volume 1: An Annotated Bibliography relating to voluntary tax compliance, 2019
- Boll K. i Johansen M., *Tax Governance Corporate experiences with Corporate Compliance in Denmark*, FairTax Working Paper Series, 2018
- Bronżewska K., *Program Współdziałania z Dużymi Podatnikami – polski odpowiednik co-operative compliance*, Przegląd Podatkowy, 2019
- de Widt D., Oats L., *Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context*, British Tax Review, 2017
- Duclos, J.Y., Lambert P., *Anormative and statistical approach to measuring classical horizontal inequity*. Canadian Journal of Economics, 2000
- Ganghof, S. and Eccleston, R., *Globalization and the Dilemmas of Income Taxation in Australia*, Australian Journal of Political Science 2004
- Garbarino C., *An Evolutionary Approach to Comparative Taxation: Theory, Methods and Agenda for Research*, Bocconi Legal Studies Research Paper, 2007
- Hambre, A., *Cooperative Compliance In Sweden: A Question Of Legality*, Journal of Tax Administration, 2019
- Hoelzl E., Wahl I., Kirchler E., *Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The "Slippery Slope" Framework*, Journal of Economic Psychology, 2008
- HMRC, HMRC approach to compliance risk management for large business, HMRC, 2016
- Huisckers-Stoop E., *Cooperative Compliance And The Dutch Horizontal Monitoring Model*, Journal of Tax Administration, 2009
- OECD, *Co-operative Compliance: A Framework*, OECD, 2013
- Kirchler E., Alm J., Gerbrands P., *Using "responsive regulation" to reduce tax base erosion*, Regulation & Governance, 2020
- Larsen, L. *Sweden: Failure of a Cooperative Compliance Project?*, Department of Thematic Studies, Technology and Social Change, Linköping University, 2016
- Papke, L. E., *What do we know about enterprise zones?*, Working Paper No. 4251, Cambridge, Bureau of Economic Research, 1993
- Stevens, L. Pheijffer, M.; Broek, J. van den; Keijzer, T.; Hel, E. van der, *Tax supervision – Made to measure*, Administration, Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs, 2012
- Summers, L., *Tax Policy and the Economy*, vol 1, National Bureau of Economic Research and The Massachusetts Institute of Technology, 1987
- The Netherlands Tax and Customs Administration, *Supervision Large Business in the Netherlands*, The Netherlands Tax and Customs Administration, 2013