

Jolanta Gatuszka^{*}

JAWNOŚĆ INFORMACJI PODATKOWEJ – W ŚWIETLE DOŚWIADCZEŃ WYBRANYCH KRAJÓW

1. WPROWADZENIE

Oszustwa podatkowe, wysoki poziom aktywności gospodarczej w szarej strefie, a także korupcja to problemy przede wszystkim państw rozwijających się [Buehn i Schneider 2012: 160–165], gdzie przy niskiej świadomości społecznej i słabo rozwiniętym aparacie administracji publicznej, problem wymaga zdecydowanych środków zaradczych. Szczególnym instrumentem w tym obszarze jest jawność informacji podatkowej odnosząca się do każdego podatnika. Zmagając się ze skutkami kryzysu 2008–2009, który stał się przyczyną poważnego zadłużenia finansów publicznych, rządy poszczególnych państw szukają rozwiązań, które zapewniłyby większe dochody budżetowe. Stąd też ujawnianie informacji podatkowej jest przedmiotem rozważań w wielu państwach, choć do tej pory tylko w kilku z nich zdecydowano się na zastosowanie takiego narzędzia. Jednym z nielicznych krajów, który stosuje taką praktykę od lat jest Norwegia, która ma szczególne procedury w tym względzie, a także dość specyficzne doświadczenia. Celem artykułu jest wskazanie fundamentalnych kwestii ekonomicznych i społecznych, w tym wad i zalet jawności informacji podatkowej. Intencją autora jest odpowiedź na pytanie, czy ujawnianie informacji podatkowej ma pozytywny wpływ na kondycję finansów publicznych, poprzez poprawę ściągalności podatków, a tym samym zwiększenie dochodów podatkowych państwa?

2. INFORMACJA PODATKOWA W KONTEKŚCIE NOWYCH TECHNIK

Rozwój techniki stwarza szereg możliwości zarówno dla obywatela jak i państwa w dostępie do informacji. Internet zapewnia szybkość i łatwość komunikacji, ale stwarza także szerokie pole manewru dla aktywności obywatela

^{*} Dr, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach.

w poszukiwaniu jak najdogodniejszych rozwiązań zarobkowania, poszukiwaniu kontaktów do współpracy, a także poszukiwaniu rozwiązań zapewniających minimalizację obciążeń fiskalnych. Zarejestrowanie firmy, założenie lokaty czy transfer środków do innego państwa może zostać zrealizowane w ciągu kilkuminutowej operacji wykonanej za pomocą komputera i sieci Internet.

Dla państwa wykorzystanie nowoczesnych technik daje szczególną sposobność w kontrolowaniu działań obywateli, ograniczając tym samym sposoby ucieczki przed podatkiem. Jednym z takich sposobów jest publiczne ujawnianie informacji osób fizycznych oraz przedsiębiorstw odnośnie składanych zeznań podatkowych.

Ujawnianie informacji podatkowej, to zarówno od strony ekonomicznej jak i społecznej problem mocno kontrowersyjny. O ile niewiele jest dowodów empirycznych, co do wpływu publicznego ujawniania informacji na stopień podporządkowania się przepisom prawa podatkowego, o tyle istnieją poważne społeczne konsekwencje naruszające spokój, a nawet bezpieczeństwo obywateli. Powstaje zatem pytanie, jakimi metodami i w jakim zakresie można wykorzystać pozyskane informacje, aby z jednej strony zapewnić prywatność i bezpieczeństwo obywatelowi, z drugiej zwiększyć kontrolę nad opodatkowaniem aktywności gospodarczej. Należy wskazać, że prawo do informacji stanowi podstawę funkcjonowania państwa i jest szczególnym wyrazem respektowania zasad demokracji. Jednakże, o ile państwo funkcjonuje w oparciu o przyjęty porządek prawny określony katalogiem źródeł prawa, o tyle pewna część obywateli zawsze będzie starała się wykorzystać pozyskane informacje w niepożądanym sposobie szukając m. in. sposobów na obejście prawa podatkowego.

Pomimo szerokiego zakresu dostępnych środków, państwu trudno całkowicie wyeliminować „drogi” ucieczki przed opodatkowaniem, nadużyciami podatkowymi czy wręcz oszustwami podatkowymi. Zjawiska te, znajdują często społeczne przyzwolenie szczególnie w państwach stosujących wysoki poziom obciążeń podatkowych przy jednoczesnej niskiej jakości alokacji dóbr publicznych i społecznych

Istotnym powodem dla wprowadzenia systemu publicznego ujawniania informacji podatkowej jest fakt, iż może on (brak jest dotychczas badań empirycznych) odstraszać ludzi od uchylania się od opodatkowania. Biorąc pod uwagę fakt, że w bezpośrednim sąsiedztwie czy w otoczeniu podatnika są osoby, które obserwują poziom jego życia i odnoszą go do ujawnianych informacji o wysokości dochodów, będzie on niechętny do nadużyć podatkowych obawiając się konsekwencji związanych z tym faktem. Stąd też, choć w specyficzny sposób, dostęp do indywidualnej informacji podatkowej podatnika może być instrumentem walki z ucieczką przed opodatkowaniem dochodu i majątku. Jednakże niewiele państw stosuje tego typu praktyki w dostępie do informacji podatkowej podatnika. W wielu krajach kwestia prawa człowieka do pozyskania informacji podatkowej dotyczącej innych osób jest odmiennie uregulowana i wykorzystuje

się różne mechanizmy i procedury w uzyskiwaniu informacji o charakterze publicznym.

W przypadku Polski prawo do informacji uregulowane jest w *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, w rozdziale II – Wolność, prawa i obowiązki człowieka i obywatela. Zapisy ustawy zasadniczej ograniczają, przy zachowaniu specjalnych procedur, zakres jawności informacji publicznej odnośnie działalności w szerokim tego słowa znaczeniu dla organów administracji publicznej, chroniąc tym samym dostęp do danych osobowych zarówno osób fizycznych jak i przedsiębiorstw. Na gruncie prawa podatkowego pojęcie ochrony informacji dotyczących podatnika określają zasady charakterystyczne dla prawa podatkowego, które służą jednemu nadrzędnemu celowi – ochronie interesów podatnika.

Zdaniem J. Oniszczuka zasady podatkowe w polskiej rzeczywistości „mają tę cechę wspólną, że wszystkie stanowią przejaw obowiązywania zasady demokratycznego państwa prawa w myśl artykułu 2 Konstytucji, a w rozwinięciu większości z nich podstawową rolę odegrało orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki nabierają szczególnego znaczenia zarówno w procesie stanowienia prawa, jak i jego stosowania [Małstalski 1993: 7].

3. DOKTRYNALNE UZASADNIENIE DLA JAWNOŚCI INFORMACJI PODATKOWEJ – PRZESŁANKI I ZAGROŻENIA

Publiczne ujawnianie informacji podatkowej podatnika ma na celu zmniejszenie atrakcyjności aktywności w szarej strefie, ułatwienie organom podatkowym konfrontacji faktycznej sytuacji dochodowej i majątkowej podatnika z wykazywanym stanem, a także ograniczenie wykorzystanie legalnych instrumentów i metod przewidzianych prawem do unikania czy zmniejszania wysokości zobowiązań podatkowych korzystając z tzw. metod optymalizacji zobowiązań podatkowych.

Dostęp do danych podatkowych podatnika stanowić ma swego rodzaju uzupełnienie luki informacyjnej organów podatkowych, które samodzielnie nie są w stanie zweryfikować każdego obywatela podlegającego pod obowiązek podatkowy na podstawie przekazanego przez podatnika zeznania podatkowego. Jest to, więc próba zachęcenia podatników do weryfikacji informacji na temat faktycznego zobowiązania podatkowego innych podatników, co można by określić jako rodzaj społecznej samokontroli. Strach przed ujawnieniem nie wykazanych dochodów, nie opodatkowanym przysporzeniem majątku, a w konsekwencji sankcjami finansowymi oraz społecznym zawstydzeniem mają wy tłumić nieprawidłowości w zakresie stosowania prawa podatkowego.

Kwestia jawności informacji podatkowej jest także przedmiotem rozważań doktrynalnych. Pierwotne, proste modele dotyczące uchylania się od opodatkowania koncentrowały się na kompromisie pomiędzy niższym obciążeniem podatkowym a ryzykiem kary, ale nie uwzględniały na przykład faktu potencjalnej utraty reputacji, co również może wpływać na to, że skala oszustw podatkowych może zostać ograniczona [Allingham 1972: 323–338; Yitzhaki 1974: 201–202]. Z czasem modele M. G. Allinghama i A. Sandmo [1972] oraz S. Yitzhaki [1974] zostały rozszerzone o różne dodatkowe determinanty, w tym kwestie moralności, poczucia winy, wstydu [Erard i Feinstein 1994: 70–89], oraz społeczne konsekwencje konformizmu [Myles i Naylor 1996: 49–66; Fortin, Lacroix, Villeval 2007: 2089–2112]. G. Corricelli, M. Joffily, C. Montmarquette i M. C. Villeval [2010: 226–247] udowadniają silny fizjologiczny wpływ publikowania wizerunku oszustów podatkowych na ich (jak to określają autorzy) emocjonalne „przebudzenie” i powrót do legalnego funkcjonowania w ramach prawa podatkowego. Z kolei J. Alm [2012: 54–77] dowodzi, że publiczne ujawnienie działań niezgodnych z prawem u podatnika działa wręcz jak dodatkowy mechanizm karny.

Jawność informacji podatkowej ma różne oblicza i nie stanowi tylko dodatkowego instrumentu kontroli podatnika przez organa administracji podatkowej. Ujawnienie źródeł i majątku wymaga stworzenia ponad standardowych procedur podatkowych dla ochrony określonych grup społecznych, ze względu na fakt potencjalnej możliwości wykorzystania informacji podatkowej jako instrumentu manipulacji społecznej, np. porwania dla okupu, naciski na dzieci w szkołach, itp. W takich sytuacjach ujawnienie informacji podatkowej wpływa na charakter sprawozdawczości podatkowej, przy wykorzystaniu mniej powszechnych procedur ujawniania dochodów i majątku do opodatkowania. Sytuacja taka podyktowana jest faktem, że określona grupa społeczna może nie wykazywać właściwej wysokości swoich dochodów i majątku do opodatkowania, ze względu na swój statut społeczny, który może przyciągać uwagę opinii publicznej, osób czy podmiotów, które będą wymuszały na nich określone zachowania, czerpiąc korzyści z ich sytuacji ekonomicznej.

Zwolennicy prywatności podatkowej w sytuacji ujawniania informacji mogą odczuwać dyskomfort, a nawet niepokój wynikający z faktu naruszenia ich danych osobowych. Co więcej wprowadzenie jawności informacji podatkowej może być objawem słabości egzekwowania należnych podatków przez aparat skarbowy. W rezultacie obrońcy prywatności podatkowej stają na stanowisku, że podatnik podporządkuje się obowiązującemu prawu chętniej tylko wtedy, gdy będzie miał pewność i zaufanie, że informacja o jego indywidualnej sytuacji będzie przedmiotem bilateralnych relacji podatnik–państwo [Blank 2011]. Wskazane uzasadnienie ma swoje potwierdzenie w praktyce. Przykładowo we Włoszech w 2008 r. władze podatkowe umieściły w Internecie 38 mln zeznań podatkowych za rok 2005. Po ogólnospołecznym proteście dane zostały częściowo wycofane, jednak ogromna ilość danych została pobrana i przeniesiona na inne nośniki informacji, stając się

w ostateczności przedmiotem sprzedaży [*Italian tax returns...*, 2008]. Trudno w takiej sytuacji wymagać od podatnika rzetelności w składaniu danych w zeznaniu podatkowym, jeśli nie ma on pewności czy będą one chronione przed publicznym ich ujawnieniem.

Są również w społeczeństwie i takie osoby, które nie będą się sprzeciwiać ujawnieniu ich dochodów. Prawo jawności informacji podatkowej będą wykorzystywały do publicznego podkreślenia i uznania ich poziomu zamożności.

Zarówno literatura na temat oszustw podatkowych jak i literatura podejmująca problem interakcji społecznych w zakresie uchylania się od opodatkowania podkreśla fakt trudności empirycznego zidentyfikowania skali problemu oraz jego następstw, w sytuacji łącznego pomiaru nielegalnych działań (jak uchylanie się od płacenia podatków) oraz interakcji społecznych (jak utrata reputacji) [Andreoni i in. 1998: 818–860; Slemrod i Weber 2012: 25–53]. Stąd też dane empiryczne na temat skutków publicznego ujawniania informacji podatkowej są bardzo skąpe, a to w konsekwencji nie pozwala wskazać na efekty takiego rozwiązania.

Przykładem są badania przeprowadzone przez J. Slemroda, M. Hasegawa, J. I. Hoopesa i R. Ishidę dotyczące Japonii. Autorzy wykorzystali fakt zniesienia w Japonii jawności informacji podatkowej na przełomie 2004 i 2005 r. oraz fakt, że dotyczyło ono tylko podatników z dochodami powyżej 40 000 000 jenów (około 400 000 \$). Podjęli się oni oceny wpływu ujawnienia sprawozdań podatkowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz przedsiębiorców na zakres przestrzegania prawa podatkowego. Niestety zdaniem autorów korelacja ta jest negatywna. Znaleźli mocne dowody na to, że podatnicy (zarówno osoby fizyczne jak i przedsiębiorstwa) znajdujący się blisko progu ujawniania podejmowały działania, aby uniknąć ujawnienia ich dochodów. Szczególnie przedsiębiorstwa podejmowały działania, które świadczyłyby o ich niskiej rentowności, aby nie można było ich wyników porównać do innych firm, które znalazły się w progu ujawnienia zeznań podatkowych. Jednakże autorzy nie znaleźli żadnych dowodów potwierdzających, że ujawnienie informacji podatkowej przyczyniło się do zwiększenia dochodów podatkowych (szczególnie przedsiębiorstw), a w konsekwencji wyższych wpływów budżetowych z tytułu podatku dochodowego [Slemrod i in. 2012].

Powyzsza sytuacja potwierdza argumenty przeciwko ujawnianiu zeznań podatkowych firm wysuwane przez doktrynę. M. Desai [2002] oraz J. Bankman [1999: 1775–94] w debacie nad zasadnością publicznego ujawniania informacji podatkowej twierdzą, że może się to w ogromnym stopniu przyczynić do erozji podstawy opodatkowania. Według szacunków Departamentu Skarbu USA publiczne ujawnienie zeznań podatkowych przedsiębiorstw może kosztować rząd amerykański 10 mld \$ każdego roku w postaci utraconych wpływów podatkowych [Department of the Treasury 1999].

Alternatywnym rozwiązaniem dla ujawniania informacji podatkowej mogłaby być poprawa „przejrzystości podatku” poprzez zmianę standardów i zasad sprawozdawczości w sektorze przedsiębiorczości, w szczególności przedsiębiorstw międzynarodowych. W lipcu 2011 r. Oxford University Centre for Business Studies opublikował raport pn. *Przejrzystość raportowania danych finansowych międzynarodowych korporacji* podejmujący problem wspierania inicjatyw szerszego ujawniania informacji podatkowych przez przedsiębiorstwa międzynarodowe [*Transparency in reporting...*, 2011]¹. Istotą raportu była poprawa przepływu i przejrzystości informacji podatkowej między krajami, która mogłaby pomóc głównie krajom rozwijającym się pozyskać informacje, dzięki którym będą one w stanie zatrzymać dochody podatkowe w swoim kraju z tytułu działalności przedsiębiorstw międzynarodowych funkcjonujących na ich terytorium. Zdaniem autorów raportu sprawozdawczość i raportowanie płatności podatkowych nie będzie skutecznym instrumentem, dopóki nie zostaną opracowane i wprowadzone określone wskaźniki zyskowności (stanowiące swego rodzaju standard międzynarodowy). Jednak może się okazać, że wskaźnik taki będzie mało efektywny ze względu na przesuwanie zysków, a to obniży zarówno wykazywane zyski jak i wysokość płaconych podatków.

Raport podkreśla, że informacja publiczna nie może zastąpić roli rządów w zakresie egzekwowania przestrzegania przepisów podatkowych. W związku z powyższym w raporcie stwierdza się, że dalsze badania i analiza problemu jest niezbędna, zanim będzie można stwierdzić zasadność wprowadzenia rozwiązań w zakresie ujawniania informacji podatkowej. Poza tym, raport stwierdza, że wiele firm dobrowolnie ujawnia publicznie informacje o swych dochodach i zyskach osiągnięte w poszczególnych państwach.

4. JAWNOŚĆ INFORMACJI PODATKOWEJ – ZASADY I MECHANIZM JEJ REALIZACJI W PERSPEKTYWIE MIĘDZYNARODOWEJ

Prawo do informacji publicznej nie ma charakteru absolutnego szczególnie, gdy obejmować ma ona indywidualną sytuację podatnika. O ile zakres dostępu do informacji publicznej określony jest bardzo szeroko i dotyczy niemal wszystkiego, co związane jest z działalnością organów władzy publicznej, o tyle niewiele państw zdecydowało się na ujawnianie informacji podatkowych innym osobom fizycznym lub prawnym. Ujawnienie treści składanych zeznań podatkowych z jednej strony stanowi dodatkowy instrument walki z nie ujawnianiem dochodów i majątku podatnika, z drugiej sytuacja taka stwarza wiele zagrożeń ochrony informacji, których ujawnienie mogłoby spowodować naruszenie in-

¹ The report is the product of a group, chaired by M. Devereux.

nych cennych dóbr chronionych prawem (m. in. prawo do prywatności, ochrona danych osobowych).

Według badań Banku Światowego 78 proc. analizowanych państw dysponowało systemem ujawniania informacji finansowych, z czego 42 proc. udostępniało je publicznie [www.worldbank.org/en/news/press-release/2012/11/08]. Generalnie, w zakresie ujawniania informacji podatkowej grono państw, które w różnym stopniu stosują takie rozwiązanie jest bardzo nieliczne, są to: Finlandia, Szwecja, Islandia, Norwegia, a w przeszłości USA, Japonia i Francja [OECD, 2010].

Publiczny dostęp do informacji podatkowej dotyczący przedsiębiorstw stosowany jest na przykład w Japonii, Finlandii, Szwecji, oraz (od czerwca 2012 r.) w Danii, która wprowadziła ten mechanizm celem zachęcenia przedsiębiorców do faktycznego i poprawnego wykazywania dochodów podlegających opodatkowaniu. Wprowadzenie takiego rozwiązania, w stosunku do przedsiębiorstw międzynarodowych rozważa także rząd Australii.

Państwa takie jak Szwecja, Finlandia i Islandia mają dodatkowo system umożliwiający każdemu obywatelowi aplikowanie do organów podatkowych o uzyskanie informacji dotyczącej osoby fizycznej niezwiązanej z prowadzeniem jakiegokolwiek aktywności gospodarczej, z tym, że w Islandii jest to przywilej bardzo ograniczony czasowo.

W niektórych krajach publiczne ujawnienie informacji podatkowej stosuje się tylko wobec podatników, którzy dopuścili się oszustw podatkowych. Przykładowo, zgodnie z greckim prawem, prezentacji założeń do projektu budżetu towarzyszy lista podatników, którzy dopuścili się oszustw podatkowych w poprzednim roku podatkowym. W Nowej Zelandii do 2001 r. publikowana była *Tax Evaders Gazette*, która zawierała listę tych podatników, którzy naruszyli prawo podatkowe i zostali pociągnięci do odpowiedzialności karno-skarbowej z tytułu nadużyć podatkowych. Podobne rozwiązania w zakresie publicznej informacji stosują także władze w Kanadzie czy Irlandii.

Sz szczególnie daleko idące praktyki w dostępie do informacji podatkowej mają miejsce w Norwegii, która z jednej strony oferuje swoim obywatelom wysoki poziom jakości dóbr publicznych, ale przy jednocześnie bardzo wysokich obciążeniach fiskalnych.

Norwegia ma długą historię w zakresie udostępniania informacji podatkowych wynikających ze składnych przez podatników zeznań podatkowych sięgającą połowy XIX w. W Norwegii, każdy podatnik może odwiedzić lokalny organ podatkowy czy też ratusz i otrzymać informacje podatkowe o każdym podatniku należącym do lokalnej społeczności. Informacja taka obejmuje imię i nazwisko podatnika, jego adres oraz podstawowe dane podatkowe zawarte w zeznaniu podatkowym, jak: wysokość dochodu, zapłacony podatek oraz posiadany majątek. Dostęp do takiej informacji mają także media, więc jest ona często przedmiotem publikacji o najbardziej zamożnych i majątnych podatni-

kach ze świata show biznesu, sportu, polityki, itp. Należy podkreślić, iż początkowo nie każdy podatnik chciał zadać sobie ten trud wizyty w urzędzie miasta czy urzędzie skarbowym, aby pozyskać tego typu informację. Jednak pojawienie się Internetu drastycznie zmieniło formę publicznego ujawnienia informacji podatkowych.

Jesienią 2001 r. norweskie gazety zaczęły oferować dostęp internetowy do informacji podatkowej wszystkich Norwegów poprzez stronę internetową. Strony internetowe oferujące wyszukiwarki do informacji podatkowych stały się jednymi z najczęściej odwiedzanych stron internetowych w Norwegii, zwłaszcza po dacie złożenia rocznych zeznań podatkowych. Łatwość w dostępie do tego typu informacji stała się przedmiotem publicznej debaty, w wyniku której wprowadzono pewne ograniczenia techniczne i proceduralne, np. konieczność rejestrowania się osób korzystających z systemu informacji podatkowej.

5. PODSUMOWANIE

Praktyka publicznego ujawniania informacji finansowych, a w szczególności informacji podatkowych jest kwestią wzbudzającą wiele kontrowersji niezależnie od formy w jakiej jest realizowana w poszczególnych państwach. Wydaje się, że ujawnienie tak specyficznych informacji ma tyle samo zalet, co i wad. Wśród zalet wymieć można m. in. zachęcenie społeczeństwa do prawidłowego i rzetelnego opodatkowania dochodów i majątku, ułatwienie organom podatkowym wykrywania oszustw, nadużyć podatkowych a także wymierzania kar, zwiększanie ogólnego przeświadczenia, że większość obywateli płaci podatki uczciwie, jest to także dobry instrument przeciwdziałania korupcji i łapówkarstwu, a w ostateczności może być instrumentem pozwalającym ocenić efektywność poszczególnych podatków, w tym poprawić realizację zasady przejrzystości podatku.

W kwestii wad istota problemu sprowadza się do kwestii interakcji społecznych w przypadku osób indywidualnych jak utrata prywatności, a w przypadku przedsiębiorstw do faktycznego wpływu jawności informacji podatkowej na zwiększenie poziomu przestrzegania prawa podatkowego, który nie znajduje potwierdzenia ani na gruncie badań doktrynalnych ani na gruncie praktyki.

Generalnie ujawnianie informacji podatkowej jest rozwiązaniem kosztownym. Dodatkowo, ze względu na brak jednoznacznych i potwierdzających danych, nie wydaje się być skutecznym instrumentem zwiększenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Przykład Japonii potwierdza wręcz, iż powszechnie podejmowane były działania, które pozwoliłyby na uniknięcie ujawnienia informacji podatkowej.

Wymóg dostarczenia informacji finansowych w tym podatkowych jako część obowiązków podatnika wydaje się być uzasadniony i rozsądny i faktycz-

nie może być traktowany jako część kosztów funkcjonowania w danej jurysdykcji. Z tym, że w sektorze przedsiębiorstw koszty muszą być zrównoważone przez zyski, aby zapewnić gospodarcze, ekonomiczne, a także logiczne uzasadnienie ich ponoszenia. Przykład Japonii jest idealnym dowodem generowania kosztów tylko po to, aby zachować prywatność funkcjonowania, a przecież z pewnością nie takie było założenie wprowadzenia jawności informacji podatkowej w tym państwie.

Dodatkowo doświadczenia Norwegii wskazują, iż o ile publiczny dostęp do tego typu informacji w formie papierowych rejestrów wymagał określonego wysiłku ze strony osób zainteresowanych i ograniczał skalę zainteresowania informacją podatkową, o tyle dostęp *on-line* spowodował masowe zainteresowanie przynosząc szereg konsekwencji o charakterze społecznym poważnie naruszając prywatność, a nawet bezpieczeństwo obywateli.

Reasumując, informacja podatkowa oparta na sprawozdawczości finansowej w większości przypadków nie ujawnia faktycznie osiąganego przychodu, dochodu, a w konsekwencji wysokości zobowiązania podatkowego, a z punktu widzenia państwa realnej efektywności poszczególnych tytułów podatkowych. Stąd też uwaga doktryny i praktyki powinna skoncentrować się na poprawie przejrzystości podatku. Większa przejrzystość może mieć wiele korzystnych efektów. Po pierwsze, może wywierać presję na ustawodawcę, co do zmiany obowiązujących regulacji prawa podatkowego, a także systemu podatkowego zgodnie z preferencjami społeczeństwa, które będzie wówczas mniej zainteresowane rozwiązaniami umożliwiającymi zatajenie wysokości swoich dochodów. Po drugie może skłonić przedsiębiorstwa do zaniechania agresywnych strategii redukcji wysokości zobowiązań podatkowych, w obawie, że ujawnienie ich niskich płatności z tytułu ciężących na nich podatków mogłoby wywołać negatywne reakcje konsumentów, a także kontrahentów. Ostatecznie jawność informacji podatkowej, mogłaby przyczynić się również do lepszego funkcjonowania rynków finansowych.

Podstawowa konkluzja, jaka się nasuwa to fakt, że wprowadzenie instrumentu, jakim jest jawność informacji podatkowej nie może zastąpić roli państwa w przestrzeganiu prawa podatkowego, a tym samym być remedium na poprawę sytuacji dochodowej budżetu państwa. O ile słusznym i koniecznym jest fakt jawności spraw podatkowych i określonych danych między współpracującymi ze sobą organami władz publicznych, o tyle w badaniach trudno znaleźć wystarczająco usprawiedliwione ekonomicznie i społecznie argumenty przemawiające za całkowitą jawnością informacji. Niestety na gruncie doktryny badania empiryczne potwierdzają negatywną korelację między jawnością informacji podatkowej a poprawą rzetelności ujawniania osiągniętych dochodów. Szczególnie w przypadku osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczych ujawnienie informacji podatkowej nie powinno mieć miejsca. Dalsze badania w przedstawionym zakresie powinny dotyczyć jedynie sektora przedsiębiorstw,

a w szczególności przedsiębiorstw międzynarodowych, które korzystając z fachowej wiedzy specjalistów niejednokrotnie wyprowadzają zyski osiąmane w danym państwie w celu uniknięcia ich opodatkowania. Obecnie badania nad ekonomiczną koniecznością wprowadzenia jawności informacji podatkowej odnoszące się przede wszystkim do podmiotów działających na skalę międzynarodową prowadzone są m. in. przez OECD, czy niektóre ośrodki uniwersyteckie jak np. Oxford University. Co do zasady ujawnianie informacji podatkowej szczególnie w przypadku przedsiębiorstw nie jest pozbawione sensu. Jest to pewien kompromis między kosztami, a korzyściami. Na swój sposób przypomina to teorię wyboru publicznego i finansowania z publicznych środków dóbr publicznych czy społecznych. Precyzyjnie można określić koszt finansowy alokacji, ale nie sposób określić korzyści finansowych, jakie państwo osiąga.

BIBLIOGRAFIA

- „The Economist”, May 8th, 2008. *Italian tax returns. Publish and be taxed*, www.economist.com/node/11332879.
- Allingham M. G., Sandmo A., 1972, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, „Journal of Public Economics”, vol. 1.
- Alm J., 2012, *Measuring, Explaining, and Controlling Tax Evasion: Lessons from Theory, Experiments, and Field Studies*, „International Tax and Public Finance”, vol. 19.
- Andreoni J., Erard B., Feinstein J., 1998, *Tax Compliance*, „Journal of Economic Literature”, vol. 36.
- Bankman J., 1999, *The New Market in Corporate Tax Shelters*, „Tax Notes 83”, June 21.
- Blank J. D., 2011, *In Defense of Individual Tax Privacy*, „New York University Law and Economics Working Papers”, vol. 263.
- Buehn A., Schneider F., 2012, *Shadow economy around the world: Novel insights, accepted knowledge, and new estimates*, „International Tax and Public Finance”, vol. 19, no.1.
- Corricelli G., Joffily M., Montmarquette C., Villeval M. C., 2010, *Cheating, Emotions, and Rationality: An Experiment on Tax Evasion*, „Experimental Economics”, vol. 13(2).
- Department of the Treasury, 1999, *The Problem of Corporate Tax Shelters: Discussion, Analysis and Legislative Proposals*, Washington, D.C., July.
- Desai M., 2002, *The Corporate Profit Base, Tax Sheltering Activity, and the Changing Nature of Employee Compensation*, Harvard University, Mimeo.
- Erard B., Feinstein J. S., 1994, *The Role of Moral Sentiments and Audits Perceptions in Tax Compliance*, „Public Finance/Finances Publiques”, vol. 49 (Supplement).
- Fortin B., Lacroix G., Villeval M.-C., 2007, *Tax evasion and social interactions*, „Journal of Public Economics”, vol. 91.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.*, DzU 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.
- Mastalski R., 1993, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo”, nr 4, s. 7 [w:] Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego*, 2007, „Przegląd Naukowy” Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku, nr 6.
- Myles G. D., Naylor R. A., 1996, *A Model of Tax Evasion with Group Conformity and Social Customs*, „European Journal of Political Economy”, vol. 12.

- OECD, 2010, *Offshore Voluntary Disclosure. Comparative Analysis, Guidance and Policy Advice*, September, www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/46244704.pdf.
- Slemrod J., Hasegawa M., Hoopes J., Ishida R., 2012, *The Effect of Public Disclosure on Reported Taxable Income: Evidence from Individuals and Corporations in Japan*, University of Michigan Working Paper, available at: http://www-personal.umich.edu/~makotoh/research_files/Japan_disclosure.pdf.
- Slemrod, J., Weber C., 2012, *Evidence of the Invisible: Toward a Credibility Revolution in the Empirical Analysis of Tax Evasion and the Informal Economy*, „International Tax and Public Finance”, vol. 19.
- Transparency in reporting financial data by multinational corporations*, 2011, „Oxford University Centre for Business Studies”, July.
- World Bank, www.worldbank.org/en/news/press-release/2012/11/08/.
- Wywiad z wice ministrem finansów M. Grabowskim, 2013, „Rzeczpospolita”, 15 maj.
- Yitzhaki S., 1974, *A Note on Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, „Journal of Public Economics”, vol. 3.

Jolanta Gałuszka

JAWNOŚĆ INFORMACJI PODATKOWEJ – W ŚWIETLE DOŚWIADCZEŃ WYBRANYCH KRAJÓW

W artykule przedstawiono dylematy związane z publicznym ujawnianiem informacji podatkowych na podstawie składanych przez podatników zeznań podatkowych z perspektywy historycznej, jak i aktualnych problemów. Debata nad publicznym ujawnianiem tego typu informacji w kontekście podatku dochodowego nie traci na swej aktualności szczególnie w dobie utraty stabilności finansów publicznych w państwach na całym świecie na skutek konsekwencji globalnego kryzysu 2008–2009. Państwa na całym świecie szukają „innovacyjnych” rozwiązań próbując niwelować w ten sposób „luki w przepisach podatkowych” czy też znaleźć dostęp do informacji o różnicy między wysokością podatku, która powinna być zapłaconą a wysokością, która została uiszczona przez podatnika. Celem artykułu jest wskazanie dylematów ekonomicznych, jak i społecznych dotyczących wprowadzenia takiego rozwiązania. Autor artykułu próbuje odpowiedzieć na pytanie, czy ujawnianie informacji podatkowej ma pozytywny wpływ na kondycję finansów publicznych, poprzez poprawę ściągłości podatków, a tym samym zwiększenie dochodów podatkowych państwa? Problem jawności informacji podatkowej jest kwestią wzbudzającą szerokie zainteresowanie, jednak nieliczne są badania, które ujawniają efekt takiego instrumentu. Jedyne badania akademickie „The effect of public disclosure on reported taxable income: Evidence from individuals and corporations in Japan”, przeprowadzone przez Makoto Hasegawa, Jeffrey L. Hoopes, Ryo Ishida i Joel Slemrod, wskazują na negatywną korelację. Potwierdzają one, że ujawnienie informacji podatkowej zainicjowało szereg działań, które umożliwiały uniknięcie jawności osiągniętych dochodów. Co więcej, ujawnianie informacji podatkowej nie wpłynęło na zwiększenie raportowanego dochodu. Autorzy raportu sugerowali działania w kierunku większej przejrzystości podatku niż wdrażanie jawności osiągniętych dochodów. Badania w kwestii jawności informacji podatkowej przeprowadzane były przez The Oxford University Centre for Business Studies. Autorzy raportu *Transparency in reporting financial data by multinational corporations* sugerują, że podawanie informacji podatkowej do publicznej wiadomości powinno być stosowane tylko w przypadku przedsiębiorstw działających na skalę międzynarodową. Wydaje się, że w dobie globalizacji dalsze badania w obszarze jawności informacji podatkowej powinny koncentrować się faktycznie na przedsiębiorstwach międzynarodowych, które umiejętnie wykorzystując luki w prawie często ograniczają swoje zobowiązania, a tym samym zmniejszają dochody podatkowe państwa, w którym prowadzą działalność.

**PUBLIC DISCLOSURE OF TAX RETURN INFORMATION
– EXPERIENCE OF SELECTED COUNTRIES**

This paper presents an overview of the issues raised by public disclosure of tax return information by providing current and historical perspectives. The debate over whether tax privacy promotes individual tax compliance is as old as the income tax itself. But debate over the public disclosure in the income tax context resurfaces often, especially when the government seeks innovative ways to address the „tax gap” or the difference between the amount of tax that taxpayers should pay and the amount that they actually pay voluntarily. This article considers dilemmas from the economic and social point of view, as well as the viability of public tax disclosure. The purpose of the article is to analyse fundamental economic and social issues, including advantages and disadvantages of public tax disclosure. The intention of the author is to answer the question, whether the public tax disclosure has a positive effect on the condition of the public finance, by improving tax collection and hence increasing tax revenues? There is little empirical evidence of the impact of public disclosure on tax compliance. Indeed, one academic study – „The effect of public disclosure on reported taxable income: evidence from individuals and corporations in Japan”, by Makoto Hasegawa, Jeffrey L. Hoopes, Ryo Ishida and Joel Slemrod – suggests that there may be a negative correlation. This study of responses to income tax disclosure by Japanese multinationals concluded that both corporate and individual taxpayers perceive disclosure as costly and want to avoid it, but for corporate taxpayers, the disclosure regime does not appear to increase firm’s reported taxable income. Alternatively, it may be more appropriate to address the „transparency” concerns through the company and business reporting standards. The Oxford University Centre for Business Studies recently examined the financial reporting of information country by country in its report *Transparency in reporting financial data by multinational corporations*. The report states that further research and investigation is necessary before it is possible to conclude on the merits of additional reporting disclosure proposals.