
ZESZYTY NAUKOWE WYŻSZEJ SZKOŁY PEDAGOGICZNEJ
W BYDGOSZCZY
Administracja Publiczna z. 1

LESZEK SZTEJKA
WSP w Bydgoszczy

PROBLEM ANTYSKARBOWEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

Problem i prawo wobec działalności gospodarczej

Zasady wolności podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej oraz wolnej i uczciwej konkurencji były i są niekwestionowanym warunkiem rozwoju społeczno-gospodarczego w warunkach kapitalistycznej gospodarki wolnorynkowej.

Wolność podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej, czyli profesjonalnego zarobkowania, określano w XIX w. mianem "wolności przemysłowej". Proklamowano ją w Królestwie Polskim już w 1816 roku, ustawodawstwo pruskie przyjęło ją w 1845 roku, niemieckie w 1869 roku, zaś w rosyjskiej ustawie podatkowej z 1863 roku znalazł się zapis wprowadzający analogiczną zasadę.¹

Oczywiście pojęcia wolność nie należy brać dosłownie, a tym bardziej sprowadzać do dowolności. Nieodzownym warunkiem urzeczywistnienia maksymalnie szerokiej sfery wolności podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej jest uczciwość i odpowiedzialność wszystkich gospodarujących podmiotów za powszechne przestrzeganie zasad (reguł) podejmowania, a przede wszystkim prowadzenia działalności gospodarczej. I te powody właśnie były najczęściej używanym argumentem na rzecz ingerencji państwa w prowadzenie działalności gospodarczej. Historia wskazuje, że państwo jako wyraziciel dobra wspólnego (interesu społecznego) nigdy nie rezygnowało z kontroli i nadzoru nad działalnością gospodarczą², jak też czerpania, za pośrednictwem rozmaitych opłat, dochodów z tejże działalności. Działo się tak niezależnie od tego, czy społeczna rola państwa sprowadzała się do roli "stróża nocnego", czy też do "państwa dobrobytu".

W każdym wypadku państwo dbało i dba o swoje dochody i nakłada, posługując się normami prawnymi, na podmioty prowadzące działalność gospodarczą rozmaite obowiązki prawno-finansowe (skarbowe i ewidencyjne), te pierwsze są źródłem dochodów budżetowych. Dochody te warunkują realizację wielu ogólnospołecznych celów, na które wydaje się pieniądze z budżetu państwa. Wydatki te stanowią przedmiot zainteresowania społeczeństwa i są poddawane jego kontroli (parlament, NIK, organy skarbowe) oraz wartościującej ocenie.

Jeżeli tak jest, to państwo musi zadbać o takie skonstruowanie i prawne nałożenie obowiązków finansowych na podmioty prowadzące działalność gospodarczą, aby z jednej strony nie ograniczać i nie zniechęcać do tej działalności, a z drugiej stworzyć warunki, aby te obowiązki były powszechnie realizowane, co w efekcie powinno zapewnić maksymalnie efektywne wpływy budżetowe.

Jest to - moim zdaniem - najważniejsze ze społecznego i ekonomicznego punktu widzenia zadanie stojące przed państwem.

Państwo, rozwiązując ten problem, powinno posługiwać się instrumentem, jakim jest prawo finansowe, dążąc do optymalizacji jego norm, czego miernikiem może być pozyskanie maksymalnej akceptacji i co z tego wynika powszechnego przestrzegania określonych przez nie obowiązków finansowych. Dotyczy to zarówno obowiązków o charakterze skarbowym (podatki i inne opłaty), jak też ewidencyjnym (rachunkowość, rejestry).

W postulatcie tym zawierają się interesy ogólnospołeczne - optymalizacja obowiązków prawnych i ich powszechne przestrzeganie przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Jest to jeden z elementów uczciwej konkurencji, jak też budzący zaufanie stabilizator reguł tejże działalności.

Wydaje się to ważne dla społeczeństw Europy Środkowo-Wschodniej, znajdujących się w okresie transformacji ustrojowej i gospodarczej, budujących nową świadomość społeczną.

Istnieje jeszcze - moim zdaniem - jeden argument przemawiający za ingerencją państwa w działalność gospodarczą. Oczywiście, chodzi o ingerencję rozumianą, jak to przedstawiono wyżej, jako egzekwowanie powszechnych, określonych przez prawo finansowe, obowiązków finansowych nałożonych na podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

Argumentu tego dostarcza koncepcja państwa prawa, określanego jako socjalne³ lub sprawiedliwości społecznej.⁴ Ele-

mentem ładu prawnego i społecznego w takim państwie będzie zapewnienie przestrzegania, wynikających z norm prawa finansowego obowiązków finansowych. Państwo nie może pozostać bierne na tym obszarze również dlatego, że wymagają tego względy polityki społecznej. Trudno bowiem wymagać, aby społeczeństwo akceptowało państwo i jego system prawny, jeżeli w odczuciu społecznym pozwala bezkarnie niektórym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, jawnie naruszać czy też omijać normy prawa finansowego i wynikające z nich obowiązki.

Dlatego państwo poprzez odpowiednio skonstruowany system prawny powinno nadać szczególną rangę ochronie źródeł dochodów skarbowych. W odniesieniu do działalności gospodarczej, która w różnych formach jest podstawowym źródłem tych dochodów oznacza to ściśle egzekwowanie nałożonych na podmioty obowiązków finansowych, przy jednoczesnej ich optymalizacji, o czym wspomniano wyżej.

Te działania powinny stanowić priorytetową funkcję państwa.

Definicja i zakres pojęcia: antyskarbowa działalność gospodarcza

Jak wskazuje praktyka funkcjonowania gospodarki, prowadzenie działalności gospodarczej w wielu krajach odbywa się z naruszeniem rozmaitych norm prawnych, przede wszystkim o charakterze publiczno-finansowym. Zajmujące się działalnością gospodarczą podmioty naruszają, bądź omijają obowiązki o charakterze finansowym, tj. skarbowe i ewidencyjne (odzwierciedlające prowadzoną działalność). Uzyskany stan, w którym działalność gospodarcza prowadzona jest poza prawnie uregulowaną sferą, w sposób oczywisty uderza w dochody publiczno-skarbowe, ucziwią konkurencję i dezintegruje struktury społeczne.

Zjawisko to stało się na Zachodzie przedmiotem zainteresowania ekonomistów już w połowie lat siedemdziesiątych bieżącego stulecia. Przeprowadzone wtedy badania dowiodły, że poza oficjalnym, społecznie zorganizowanym przez prawo sektorem działalności gospodarczej funkcjonuje drugi, w którym zachodzą rozległe i ważne procesy ekonomiczne.⁵

Badania prowadzone głównie przez ekonomistów i socjologów spowodowały, że w efekcie wykształcił się cały, obszerny katalog pojęć (nazw) i określeń, używanych przez różnych auto-

rów do określenia tego zjawiska, m.in.: gospodarka podziemna, czarna, nieoficjalna, ukryta, równoległa, szara, nieformalna, druga, nieewidencjonowana, cienia.⁶

Zwraca uwagę fakt, że w odniesieniu do tego zjawiska, określanego tak różnymi przymiotnikami używa się ekonomicznych pojęć: gospodarka bądź praca.

Jednak w analizie prawno-finansowej zjawiska należy moim zdaniem trzymać się przyjętego na wstępie pracy określenia: działalność gospodarcza. Jest ono na gruncie prawa polskiego zdefiniowane ustawowo,⁷ doczekało się też licznych opracowań, posługiwane się nim ściśle określa zakres badań. Dlatego sądzę, że nie ma potrzeby wprowadzania odrębnej kategorii pojęciowej w tej pracy.

Drugim wnioskiem, wynikającym z zaprezentowanych wyżej, bardzo różnorodnych określeń zjawiska, są niewątpliwe trudności w jego jednoznacznym zdefiniowaniu.

Wynikają one ze świeżości i szerokiego ujmowania zjawiska (z różnych perspektyw badawczych) na co wskazują np.: K.Z. Sowa⁸ i M. Bednarski⁹.

K.Z. Sowa przytacza trzy podstawowe i reprezentatywne perspektywy poznawcze¹⁰:

- antropologiczna - osią analizy w tej płaszczyźnie jest stosunek człowieka do jego pracy (zawodu). W tej perspektywie według K.Z. Sowy mamy do czynienia ze swoistą patologią zawodu. Obszar pozaprawnej działalności gospodarczej w tej płaszczyźnie to określone działanie jednostek ludzkich, pełniących swoje role zawodowe.
- socjologiczno-polityczna - osią analizy jest konflikt dwóch form uspołecznienia: publicznej (państwowej) oraz prywatnej (wspólnotowej). Odpowiedzią społeczeństwa na społeczną i ekonomiczną nieefektywność ma być aktywność przejawiana w formach nieformalnych. Uważa się, że procesy te zostały wyzwolone w wyniku kryzysu gospodarczego lat siedemdziesiątych.
- ekonomiczna - wskazuje na nierejestrowany udział w produkcie narodowym brutto i kształtowaniu się dobrobytu narodowego oraz wynikające stąd zniekształcenia wskaźników makroekonomicznych, rzutujące na politykę gospodarczą. Dodatkowo podkreśla się nieopodatkowany charakter prowadzonej poza oficjalnym systemem działalności gospodarczej.

Oczywiście są też prace, których autorzy starają się łączyć wspomniane wyżej perspektywy badawcze.

Czy jednak przedstawione powyżej, charakterystyczne dla dotychczasowych badań perspektywy poznawcze, mogą być przydatne dla prowadzonej analizy prawno-finansowej działalności gospodarczej, prowadzonej z naruszeniem, bądź pominięciem narzuconych normami prawa finansowego obowiązków ?

Wydaje się, że żadna z tych perspektyw poznawczych i wynikające z nich sposoby ujmowania badanego zjawiska, wraz z kryteriami je wyznaczającymi, nie jest przydatna dla analizy zjawiska pod kątem prawno-finansowym.

Perspektywa ekonomiczna wskazuje na czynniki makroekonomiczne, wskazując też na nierejestrowalność i nieopodatkowany charakter tak prowadzonej działalności gospodarczej. Tylko te dwa czynniki, tj. nierejestrowalność i nieopodatkowanie wzbudzają uwagę prawnika-finansisty. Tylko w tym zakresie taka działalność godziłaby w interesy skarbowości publicznej.

Jeżeli chodzi o perspektywę antropologiczną, to akcentuje ona, jak to opisano wyżej działania jednostek ludzkich pełniących role zawodowe. Nie przystaje zatem do potrzeb analizy prawno-finansowej odnoszącej się do działalności gospodarczej. Takie ujęcie problemu, w aspekcie wykonywanego zawodu pozostawia na boku strukturalne formy działalności gospodarczej znane prawu, jak np.: osoby prawne lub pozaprawną działalność gospodarczą tych osób. Wreszcie perspektywa socjologiczno-polityczna.

Gdyby przyjąć płaszczyznę badań łącznie, tj. socjologiczno-polityczną należałoby od razu zaprotestować przeciw koniunkturalnemu, czego nie można wykluczyć, wpływowi polityki na procesy gospodarcze i prawo. W badaniach prowadzonych na gruncie prawa należy moim zdaniem, wystrzegać się analiz politycznych.

Jednak odrzucenie a priori możliwości takiego ujęcia zjawiska, tj. socjologiczno-politycznego, nie miałoby waloru naukowego, przekreślałoby interesujący pogląd o nieefektywności formalnych struktur gospodarczych. Takie postawienie problemu jest interesujące dla prawnika. Każde zastanowić się, czy to poszczególne rozwiązania prawne nie potęgują braku efektywności formalnych struktur gospodarczych, a przez to, czy nie przyczyniają się do rozwoju działalności gospodarczej prowadzonej poza prawnie uregulowaną sferą ?

Można jednak wysnuć bardziej generalny wniosek wynikający z wielości perspektyw poznawczych.

Oczywiste jest, że na takim gruncie musiało powstać wiele różnorodnych definicji, próbujących całościowo ujmować badane zjawisko. Ich produktem są przedstawione na wstępie niniejszego paragrafu różnorodne określenia, odnoszące się do tego zjawiska.

Na tym tle ciekawie przedstawia się podjęta przez M. Bednarskiego próba klasyfikacji definicji występujących w literaturze ekonomicznej¹¹:

- definicje wskazujące na brak zainteresowania ze strony statystyki, rozważanego zjawiska, zwłaszcza dla dochodu narodowego brutto. Kryterium wyróżniającym jest brak zgłoszenia aktywności gospodarczej do sprawozdawczości lub dokonanie takiego zgłoszenia w zaniżonej wysokości. Powody niezarejestrowania mogą być różne.

Jak widać akcentuje się fakt niezgłoszenia, czyli z prawnego punktu widzenia niedopełnienie obowiązku o charakterze administracyjnym. Można jednak przyjąć, że sam fakt niezgłoszenia jest pochodną głębiej leżących przyczyn.

Po drugie, gdyby chodziło tylko o zaniechanie, czyli niedopełnienie tylko tej czynności, za którą by nie szły dalsze działania powodujące uszczuplenie dochodów przynależnych z mocy prawa finansowego skarbowości publicznej, to fakt ten nie posiadałby istotnej doniosłości społecznej i prawnej;

- drugą grupę definicji stanowią te, które podkreślają niespójność z dominującym systemem ekonomicznym. Operują one pojęciem "gospodarka paralelna", a dotyczą systemu centralnie planowanego.

Mogłoby się wydawać, że zajmowanie się systemem gospodarki centralnie planowanej, a zatem tą drugą grupą definicji, w obecnych realiach jest pozbawione sensu.

Jednak nie można pominąć odmiennego podejścia I.R. Gabora¹², dla którego gospodarka paralelna to też redystrybucja dochodów wśród ludności poza sferą społecznie kontrolowaną.

Podejście Gabora zwraca uwagę na dochodowość działalności gospodarczej prowadzonej poza sferą kontrolowaną i wynikającą z tego redystrybucję dochodów.

Redystrybucja ta, jest jednak kwestią wtórną wobec pierwotnego i podstawowego, z punktu widzenia prawa finansowego, faktu prowadzenia działalności gospodarczej z naruszeniem interesów skarbowości publicznej;

- trzecia grupa definicji, akcentuje niezgodność działań gospodarczych z różnymi zasadami prawa, regulującymi ekonomikę państwa.

O jakie zasady chodzi ? Wiadomo bowiem, że najlepsze reguły stwarza sam rynek i zachodzące w jego obrębie procesy ekonomiczne.

Jednak przytacza się takie zasady, jak np.: unikanie opodatkowania i to w obu postaciach, tj. jednostki zarejestrowane działające oficjalnie i jednocześnie ukrywające dochody, jak też działalność jednostek nie zarejestrowanych.

Do grupy tej zaliczana jest również działalność, która pozyskuje dochód w wyniku unikania wszelkich innych obciążeń finansowych. Dotyczy to zwłaszcza unikania płacenia ceł, czy składek na ubezpieczenie społeczne.

Inne kryteria każą zaliczyć do tej grupy działania zmierzające do uchylenia się przed prawnymi regulacjami narzuconymi rynkowi przez państwo, np.: na rynkach pracy, wytwórczości, usług czy finansowym.

Jeszcze inne kryteria powodują, że do tej grupy zaliczana bywa działalność gospodarcza, której celem jest wytwarzanie dóbr i usług zakazanych przez prawo lub działalność prowadzona bez wymaganego zezwolenia (koncesji).

Wreszcie do grupy tej zaliczane bywają również transfery, czyli bezekwiwalentne przepływy zakazane przez prawo.

Skąd zatem bierze się tak wielka pojemność pojęciowa tego zjawiska ? Warto, w tym miejscu, zwrócić uwagę na klasyfikację działań gospodarczych i możliwych stąd do uzyskania dochodów, jaką zaprezentował G. Mars (określając ją jako klasyfikację pracy i jej nagród).¹³

Z punktu widzenia analizy prawno-finansowej podstawową zaletą klasyfikacji Marsa jest wskazanie rozlicznych dochodów płynących z działalności gospodarczej, co jednak nie przesądza o możliwości jej bezpośredniego wykorzystania w niniejszej pracy. Uzmysławia jednak znakomicie skalę zjawiska i tym samym problemy stojące przed badaczem.

Przyjrzyjmy się zatem klasyfikacji Marsa w kontekście samego pojęcia: działalność gospodarcza. Jeżeli będziemy ją pojmowali jako działalność profesjonalną i zarobkową¹⁴, to żadną miarą nie będzie nią wskazana przez Marsa gospodarka społeczna (social economy). W działalności typu: majsterkowanie czy "zrób to sam" brak jest bowiem elementu profesjonal-

ności. Jednak nawet gdybyśmy przyjęli, że uzyskiwane z takiej działalności dochody, z racji ich wielkości bądź istotnego znaczenia dla podmiotu, który je uzyskuje pozwalają mniemać, że działalność ta nabrała charakteru profesjonalnego i w tym sensie jest działalnością gospodarczą, to tym samym odebraliśmy jej charakter gospodarki społecznej. Zatem uważam, że w dalszych rozważaniach tę problematykę można pozostawić poza polem zainteresowania.

Tabela 1. Typologia działań gospodarczych i dochodów

OFICJALNE (1)	NIEOFICJALNE (3)	ALTERNATYWNE (5)
<u>dochody formalne</u>	<u>dochody nieformalne</u>	<u>dochody z gospodarki społecznej (naturalnej)</u>
- zarobki	- napiwki	(Social economy)
- pensje	- "obrywki" (perks)	- prod. domowa
- prace zlecone	- zaoszczędzenia	- "zrób to sam"
- godziny nadliczbowe	- dodatkowa praca (extra work)	- nieformalna wymiana
(2)	(4)	(6)
<u>dochody przestępcze</u>	<u>dochody gospodarki ukrytej</u>	<u>dochody czarnej gospodarki</u>
- z zawodowej przestępczości	- kradzieże	- nierejestrowana produkcja i usługi
- prostytutka itp.	- oszustwa na rachunkach	- praca bez zezwolenia
	- oszustwa na wadze i miarze	

Natomiast pozostałe działania gospodarcze spełniają określone wyżej kryteria pozwalające uznać, że płynące z nich dochody mają swoje źródło w działalności gospodarczej.

I w tym miejscu należy zrobić istotną uwagę. Z punktu widzenia analizy prawnej klasyfikacja Marsa jest sensowna, o ile nałożylibyśmy na nią siatkę rozmaitych obowiązków i ograniczeń, jakimi niektóre gałęzie prawa normują działalność gospodarczą.

Jakie jednak są tego konsekwencje? Otóż takie klasyfikowanie działalności gospodarczej prowadzi do sytuacji, w której wszystkie działania poza ujętymi w grupie (1) tabeli 1,

naruszają w taki, czy inny sposób rozmaite normy prawne. Może to świadczyć o tym, że również prawo spycha niektóre rodzaje działalności gospodarczej na margines społeczny.

Jak zatem do tego problemu należy podejść na gruncie prawa finansowego ?

Przyjmując, że państwo za jeden z priorytetów uznaje ochronę źródeł dochodów publiczno-skarbowych, to z prawnofinansowego punktu widzenia klasyfikowanie działalności gospodarczej na legalną, nielegalną, oficjalną, nieoficjalną czy alternatywną, tak jak uczynił to Mars, jest pozbawione sensu.

Jeżeli działalność ta, niezależnie od jej przedmiotu prowadzona jest zgodnie z normami prawa finansowego, a w szczególności prowadzący ją podmiot rzetelnie wywiązuje się z obowiązków finansowych (ewidencyjnych i skarbowych), przez co przestrzega jednego z elementów uczciwej konkurencji, to taka działalność, z punktu widzenia tegoż prawa, jest bez zarzutu, a zatem legalna. Co więcej jest zgodna z interesem publiczno-skarbowym.

Zatem nie jest i nie może być przedmiotem regulacji prawa finansowego rodzajowe określanie katalogu działań gospodarczych uznanych za legalne, a innych za nielegalne na podstawie innych kryteriów niż przestrzeganie obowiązków finansowych przez konkretne podmioty gospodarcze.

Pozwala to sprecyzować i zawęzić zakres badań.

Takie postawienie problemu oznacza, że w kręgu zainteresowań prawników zajmujących się prawem finansowym powinny pozostawać istniejące (de lege lata) normy prawne, jak też normy, których stworzenie (de lege ferenda) wymaga priorytetowa dla państwa ochrona dochodów publiczno-skarbowych.

W tym kontekście i przy takim normatywnym postawieniu problemu pozaprawną działalnością gospodarczą, z punktu widzenia prawa finansowego byłaby wszelka aktywność gospodarcza prowadzona z naruszeniem wszelkich norm prawa finansowego odnoszących się do tej działalności, a chroniących dochody publiczno-skarbowe. Oczywiście takie założenie jest prawidłowe, ale zbyt szerokie. Nie sposób sobie wyobrazić spójnie przeprowadzonej analizy tak określonej działalności gospodarczej, prowadzonej na gruncie obowiązującego w Polsce prawa finansowego. Oznaczałoby to konieczność przeprowadzenia drobiazgowej analizy norm prawa finansowego i katalogowe wyliczenie tych, których naruszenie jest szkodliwe z punktu widzenia interesów

skarbowości publicznej. Byłoby to bardzo wyczerpujące i zbędne, bo stworzony katalog tworzyłby coś na kształt ustawy kar-no-skarbowej, lub sformułowany bardziej ogólnie nawiązywałby do przedstawionej wyżej grupy definicji, których wyróżnikiem jest niezgodność działań gospodarczych z różnymi zasadami prawa, regulującymi ekonomikę państw. Przyjmując ten punkt widzenia, nie unikniemy przedstawionych trudności, a ograniczając problem do łamania norm prawa podatkowego, pozostawimy na marginesie istotny procent dochodów publiczno-skarbowych, które pochodzą z innych źródeł.

Dlatego warto, na gruncie prawa finansowego, spojrzeć na zjawisko, jego charakter i zakres przez pryzmat obowiązków mających swe źródło w normach tegoż prawa.

Interesowałyby nas tylko te obowiązki, które tworzyłyby system dochodów publiczno-skarbowych i zapewniałyby finansową przejrzystość działań gospodarczych, czyli zarazem ochronę tegoż systemu.

W tym sensie prawo finansowe nie ingerowałoby swoimi normami w rynkowe procesy gospodarcze, nie reglamentując i nie limitując ich, co jest szczególnie ważne w procesie liberalizacji i komercjalizacji gospodarki w Europie Wschodniej.

Wyjątek od tej zasady mogłaby wprowadzać tylko konieczność podporządkowania się odmiennym, przyjętym przez umowy między państwowe regułom.

Inne kwestie np.: zakaz odnoszący się do wykonywania określonej kategorii działań gospodarczych powinny być domeną innych gałęzi prawa np.: karnego lub publicznego gospodarczego. Jednak nawet ich ingerencja powinna ograniczać się do przypadków niezbędnych ze społecznego punktu widzenia.

Przyjęcie takiego zakresu regulacji dla norm prawa finansowego i spojrzenie na działalność gospodarczą przez pryzmat obowiązków wynikających z tegoż prawa pozwala je podzielić na:

- obowiązki skarbowe będące w postaci podatków i innych opłat źródłem dochodów publiczno-skarbowych,
- obowiązki ewidencyjne (prawo bilansowe, rachunkowość, rejestry i sprawozdawczość skarbową), umożliwiające wgląd w działalność gospodarczą i finanse podmiotów (finansowa przejrzystość działań gospodarczych),

- obowiązki o charakterze rozliczeniowym, zapewniające kontrolę nad strumieniami finansowymi, poprzez ich skanalizowanie w systemie bankowym.

Razem tworzyłyby one system ochrony dochodów publiczno-skarbowych i stwarzałyby szansę wypracowania modelu identyfikacji działań gospodarczych, prowadzonych z naruszeniem norm, odnoszących się do tych obowiązków. Tam, gdzie konieczne byłyby wspierane przez odpowiednie normy prawa karnego i gospodarczego publicznego.

Zatem, gdyby przyjąć, że działalność gospodarcza (bądź poszczególne czynności) konkretnego podmiotu gospodarczego, prowadzona jest umyślnie tak, aby uniknąć nałożonych normami prawa finansowego obowiązków, a w efekcie uzyskać nie ujawnione wobec organów skarbowych źródło dochodów, to działalność taka ma charakter antyskarbowy.

Taki sam charakter będą miały działania gospodarcze podmiotu zmierzające do przerzucenia dochodów (zysków) drogą pozornych, bądź nieracjonalnych w kontekście zyskowności działań gospodarczych (lub czynności) poza obszar działania organów skarbowych danego państwa. Działania takie zmierzają do wykazania strat, tym samym uniknięcia obowiązku skarbowego, przy faktycznym transferze (przerzuceniu) dochodów na obszar innego państwa lub na rzecz innego podmiotu krajowego posiadającego przywilej podatkowy (np. zwolnienie). Jeżeli zatem zachodzi logiczny związek przyczynowy pomiędzy nieracjonalnym zachowaniem podmiotu a wykazywaną przez niego stratą lub pomniejszeniem zysków, to działanie takie możemy nazwać antyskarbowym transferem zysków, w zależności od sytuacji: międzynarodowym, bądź krajowym, gdy zysk transferowany jest do innego podmiotu krajowego.

Przykładem takiej działalności może być opisany w Gazecie Wyborczej¹⁵ mechanizm antyskarbowego w swojej istocie transferu zysków, wykonywanego za pomocą nieracjonalnych działań gospodarczych, przez firmę "Fiat - Auto-Poland". Opisany mechanizm działania firmy miałby polegać na tym, że samochody sprzedawano do krajowej sieci sprzedaży prawie dwukrotnie taniej niż do sieci sprzedaży poza granicami Polski. W efekcie zysk ze sprzedaży krajowej nie pokrywał strat powodowanych przez sprzedaż po niskich cenach do sieci sprzedaży za granicą. Powodowało to, że firma "Fiat - Auto-Poland" wykazywała straty i

uchylała się od obowiązków skarbowych (konkretnie od podatku dochodowego).

Opisana operacja jest zatem zagranicznym transferem antyskarbowym, ponieważ sprzedaż samochodów, do zagranicznej sieci sprzedaży, po obniżonych cenach pozwalała tam zrealizować zyski i osiągnąć dochody.

Kształtuje się w ten sposób sztuczną sytuację prawną podmiotu gospodarczego, która pozwala mu się skutecznie uchylić od obowiązku skarbowego.

Podsumowując powyższe rozważania dotyczące antyskarbowego transferu zysków, należy wyraźnie podkreślić, że w tym wypadku antyskarbowym działaniem gospodarczym podmiotu będzie takie działanie bądź czynność, która:

- 1) jest nieracjonalna w kontekście zasady racjonalnego gospodarowania¹⁶, a zatem optymalizacji zysków przy danym nakładzie środków,
- 2) ma racjonalną alternatywę, tzn. z punktu widzenia racjonalnej działalności gospodarczej, gdzie celem działania jest zysk danego podmiotu, można wykazać, że istniała realna możliwość działania alternatywnego przynosząca zysk (większy zysk),
- 3) jest celowa.

Charakter antyskarbowego transferu zysków takiej działalności nadaje fakt, że inny podmiot gospodarczy będący partnerem tak nieracjonalnie działającego podmiotu uzyskuje dzięki niemu nadzwyczajne zyski. Oczywiście, aby taki transfer miał sens, pomiędzy podmiotami biorącymi w nim udział musi zachodzić wspólnota interesu, wyrażająca się w istniejących formalnie, bądź nieformalnie powiązaniach typu: kapitałowego, personalnego bądź strukturalnego.

Jeżeli przyjęta wyżej konstrukcja okazałaby się trafna, to pozwoliłaby ona zakreślić zakres działań (czynności) gospodarczych służących faktycznemu uchylaniu się od obowiązku skarbowego.

Jak zatem przedstawia się opisana wyżej operacja firmy "Fiat - Auto-Poland" na tle zaprezentowanych powyżej kryteriów, niezbędnych do przypisania jej charakteru antyskarbowego ?

Jest ona niewątpliwie celowa. Wynika to z samej istoty działania firmy i procesów podejmowania decyzji, czyli spełnia kryterium nr 3.

Ma również racjonalną alternatywę, tzn. istniała możliwość dokonania sprzedaży samochodów, do sieci sprzedaży poza granicami kraju, po cenach wyższych, czyli zachodziła możliwość bardziej racjonalnego, dającego większy zysk działania. Można zatem było tę samą operację przeprowadzić bardziej racjonalnie. Zatem działania te spełniają kryteria nr 1 i 2.

Oczywiście należy postawić pytanie, kto i na jakich podstawach ma wydawać opinie odnośnie występowania bądź nieracjonalnej alternatywy dla danego działania gospodarczego ?

Podstawy oceny stwarza rynek. Znając produkt i poziom cen na danym rynku, możemy oceniać racjonalność działań.

Natomiast odpowiedź na pytanie, kto ma to robić i w jakim trybie może być rozmaita. Z prawnego punktu widzenia może to odbywać się na drodze sądowej lub administracyjnej, poddanej kontroli sądowej.

Natomiast fakt, że operacja firmy "Fiat" była antyskarbowym transferem zysków nie budzi wątpliwości. Wystarczy porównać fabryczną cenę zbytu z ceną, jaką nabywali samochody konsumenci w Europie zachodniej i jeżeli okaże się, że różnica pomiędzy tymi cenami przekraczała w sposób istotny spotykane marże, to będzie to dowodem świadczącym o transferze zysków.

Właśnie tego typu działania (czynności) podmiotów gospodarczych mogą stanowić największy problem, bowiem z formalnego punktu widzenia są one bez zarzutu, choć w rzeczywistości stanowią one grupę działań (wraz z działalnością, czynnościami gospodarczymi pozornymi) służących faktycznemu uchylaniu się od obowiązku skarbowego, a zatem mają na celu obejście norm prawa finansowego.

Wszelkie inne działania, które należy zaliczyć do antyskarbowej działalności gospodarczej są łatwe do identyfikacji, bo sprowadzają się do bezpośredniego naruszenia któregoś z obowiązków określonych przez prawo finansowe (obowiązki: skarbowe, ewidencyjne, rozliczeniowe).

Podjęcie tematyki antyskarbowej działalności gospodarczej i próba przeanalizowania jej na gruncie prawa finansowego, dla którego priorytetowym przedmiotem ochrony byłyby: dochody publiczno-skarbowe oraz uczciwa konkurencja jest jedynie wstępem do koniecznych, poszerzonych badań w tym zakresie.

Szczupłe ramy tej publikacji, których autor musi się trzymać, nie pozwalają na rozwinięcie przyjętych tu koncepcji i zaprezentowanie różnorodnych aspektów z tym związanych.

- ¹B. Leśnodorski, W: *Historia ustroju i prawa polskiego*. Warszawa PWN 1993, s. 427-428.
- ²B. Leśnodorski: op.cit., s. 427.
- ³Art. 28 Ustawy Zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec z 1949 r.
- ⁴Art. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.
- ⁵M. Bednarski: *Drugi obieg gospodarczy. Przesłanki, mechanizmy i skutki w Polsce lat osiemdziesiątych*. Wyd. UW 1992, s. 9.
- ⁶K.Z. Sowa, W: *Gospodarka nieformalna. Uwarunkowania lokalne i systemowe* pod red. K.Z. Sowy, Rzeszów TNOiK 1990, s. 23.
- ⁷Art. 2 ust. 1 Ustawy o działalności gospodarczej z 23.12.1988 (Dz.U. Nr 41, poz. 324 z późn.zm.).
- ⁸K.Z. Sowa: op.cit., s. 27.
- ⁹M. Bednarski: op.cit., s. 18.
- ¹⁰K.Z. Sowa: op.cit., s. 18.
- ¹¹M. Bednarski: op.cit., s. 18.
- ¹²I.R. Gabor: *The secono (secondary) economy*. "Acta Oeconomica", Łódź 1979, Nr 22, s. 2.
- ¹³G. Mars: *Cheats at Work. An Antropology of Workplace Crime*. London 1984, s. 8.
- ¹⁴C. Kosikowski: *Prawo gospodarcze publiczne*. Warszawa PWN 1994, s. 11.
- ¹⁵P. Wrabec: *Fiat omija podatki*. "Gazeta Wyborcza" 03.11.1995, s. 1-2.
- ¹⁶R. Milewski (red.): *Elementarne zagadnienia ekonomii*. Warszawa PWN 1994, s. 17.

Summary

In his article the author describes the problems connected with antifiscal economic efficiency. In the beginning of the study he writes about the relation of state and law to this kind of activity pointing out the special function of the state which is to protect the income sources. Then the author characterizes the antifiscal economic efficiency in the perspective of duties rising from the norms of the law. The criterions of rationality and propriety of any economic subject activity are presented as the discriminant of the antifiscal economic efficiency. The author also distinguishes the phenomenon of antifiscal transfers and shows in which direction the further.