

Ocena skuteczności nowych kompetencji Krajowej Administracji Skarbowej wprowadzonych w latach 2017-2019

dr Paweł Szymanek

Doradca podatkowy, radca prawny

Słowa kluczowe: luka podatkowa, kompetencje KAS, plik JPK, plik JPK_VAT, STIR – system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, kasy on-line, *split payment*, system monitorowania drogowego przewozu towarów, schemat podatkowy.

Abstract

In the article *The new manners and methods of supervision over taxpayers, withholding agents and importers by the National Tax Administration* I have presented the new methods following in order: JPK file, JPK_VAT file, STIR – IT system of clearing house, on-line cash register, split payment, road freight transport monitoring system, tax scheme. In further part, I meticulously analysed effectiveness of supervision of the National Tax Administration over taxpayers. Will new regulations ensure supervision of taxpayers in a correct manner.

During the analysis of the new manners and methods of supervision over taxpayers, withholding agents and importers by tax, customs and tax investigation authorities, a number of irregularities have been uncovered. The said authorities have been improperly prepared as far as the efficient implementation of their statutory objectives is concerned. The mistakes which had been recognised in the operations of the National Tax Administration needs another changes.

Podstawowym problemem nadzoru organów KAS (wcześniej organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej) był ogrom deklaracji podatkowych napływających do tych organów oraz dokonywanych transakcji gospodarczych na terenie kraju. Przed likwidacją obowiązku wysyłania deklaracji w formie papierowej do urzędów skarbowych wpływały rocznie ponad 42 mln tego rodzaju dokumentów, przy zatrudnieniu około 42 tys. urzędników. Ograniczony stopień informatyzacji administracji podatkowej sprawiał, że kontrolą deklaracji podatkowych zajmowała się mniej więcej połowa urzędników. Oznaczało to pokrótce, że statystyczny urzędnik otrzymywał miesięcznie około 170 tych dokumentów, a więc około 10 deklaracji przypadających na jeden dzień pracy. Z oczywistych względów urzędnik prawie cały dzień roboczy poświęcał na sprawdzanie poprawności deklaracji oraz terminowości regulowania należności podatkowych, nie dysponując równocześnie odpowiednim czasem na ich właściwą analizę merytoryczną. W efekcie nadzór podatkowy nad deklaracjami podatkowymi nie przyczyniał się do wyjaśnienia zasadności obliczonego podatku, a sprowadzał się tylko do ogólnego sprawdzenia, czy nie popełniono elementarnych pomyłek.

W opisywanym okresie administracja podatkowa niejako przyznała się, że w zakresie zwykłego nadzoru nad podatnikami nie panuje nad lawinowo nadsyłanymi deklaracjami. W związku z tym nastąpiła likwidacja obowiązku składania wielu deklaracji w zakresie podatków dochodowych, związanych z zapłatą zaliczek na ten podatek. W efekcie zwykły

nadzór podatkowy uległ dalszemu zmniejszeniu, ponieważ po dokonanych zmianach organy podatkowe nie miały nawet możliwości pozyskania informacji o nieprawidłowościach związanych z obliczeniem podatku, bo otrzymywały tylko wpłatę zaliczki na podatek na właściwe konto.

W chwili obecnej w Krajowej Administracji Skarbowej zatrudnionych jest około 61 tys. pracowników. Tylko część zatrudniona jest przy analizowaniu deklaracji VAT-7. Są to pracownicy referatów podatku od towarów i usług. W przeciętnym urzędzie skarbowym pracuje w referacie od kilku do kilkunastu pracowników. Urzędów skarbowych jest 400. Daje to łączną liczbę kilku tysięcy osób pracujących w referatach podatku od towarów i usług, łącznie ponad 4 tys. osób. Łączną liczbę zarejestrowanych czynnych podatników podatku od towarów i usług szacuje się na około 1,6 mln¹. Daje to liczbę 19,2 mln deklaracji VAT-7 rocznie do przeanalizowania. Oznacza to, że statystyczny pracownik referatu podatku od towarów i usług otrzymuje rocznie 4,8 tys. deklaracji do analizy, co daje łącznie kilkanaście deklaracji dziennie. Sama praca nad deklaracjami VAT-7 eliminuje więc pracownika referatu podatku od towarów i usług z innych zadań, co czyni wątpliwym, czy statystyczny pracownik jest w stanie skutecznie przeanalizować tyle deklaracji. Jeśli nawet jest w stanie sprawdzić proste błędy rachunkowe w takiej ilości deklaracji, nie jest w stanie sprawdzić, czy deklaracja ta odzwierciedla rzeczywisty obrót gospodarczy, oraz dokonać analizy rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, choćby z tego powodu, że nie ma w tej deklaracji żadnych danych do bardziej pogłębio-

nych analiz o rzeczywistych zdarzeniach gospodarczych, ponieważ deklaracja ta zawiera tylko zbiorcze zestawienie podatku należnego i naliczonego z podziałem na stawki podatku od towarów i usług.

Jedynym sposobem skutecznego sprawowania nadzoru nad podatnikami wysyłającymi deklaracje VAT-7 było wprowadzenie informatycznej kontroli danych wynikających z tych deklaracji. Miał to zapewnić obowiązek wysyłania deklaracji VAT-7 w formie elektronicznej oraz obowiązek wysyłania plików JPK.

Oczywiste jest, że z chwilą rozpoczęcia wysyłania deklaracji VAT-7 w formie elektronicznej informatyczna kontrola danych objętych tymi deklaracjami stała się ułatwieniem dla pracowników referatów podatku od towarów i usług. Przede wszystkim nie musieli oni sami sprawdzać tych deklaracji, po drugie system ten automatycznie wychwytywał błędy rachunkowe w deklaracjach. Wprowadzenie obowiązku elektronicznego wysyłania deklaracji VAT-7 należy uznać za właściwe posunięcie.

Odnosząc się do informacji zawartych w plikach JPK, informacje te co do zasady są tożsame z danymi z deklaracji VAT-7. Informacje te jednak są szczegółowsze, ponieważ dane z deklaracji VAT-7 rozbite są na poszczególne faktury z podaniem numerów tych faktur. Jest to istotna zmiana względem elektronicznej wersji deklaracji VAT-7 wysyłanej do urzędów skarbowych. Z treści samych przepisów nie sposób doczytać się, pod jakim kątem i jak szczegółowe przekazywane mają być dane z plików JPK². Faktem jest, że podatnicy, wypełniając pliki JPK, w porównaniu z deklaracjami VAT-7 rozbijają dane na poszczególne faktury i podają jednocześnie numery tych faktur oraz wysokość podatku wynikającego z tych faktur. Podanie więc tych danych pozwoliłoby organom KAS wyeliminować wielką patologię związaną z funkcjonowaniem podatku od towarów i usług. Patologia rozliczania tego podatku polega na wystawianiu faktury, która nie była ewidencjonowana w ewidencji sprzedaży, natomiast była ewidencjonowana w ewidencji zakupu u podatnika dokonującego zakupu. Takie wybiórcze ewidencjonowanie faktur powodowało olbrzymie straty dla budżetu państwa, ponieważ nie dość, że od takiej faktury nie wpłacono podatku należnego, to jeszcze dokonywano odliczenia podatku naliczonego. Budżet państwa tracił więc w tej sytuacji podwójnie. Wyeliminowanie tego procederu całkowicie nie było możliwe w dotychczasowym stanie bez analizowania danych z plików JPK, ponieważ kontrola osobowa ze względu na jej znikome rozmiary nie była w stanie w trakcie czynności sprawdzających czy kontroli wychwytać wszystkich tych nieprawidłowości. Jeżeli więc system informatyczny wykorzystuje dane z plików JPK i wychwytyuje niewprowadzone do ewidencji sprzedaży faktury, to jest to olbrzymie osiągnięcie w porównaniu do poprzedniego systemu przed wprowadzeniem plików JPK do obrotu prawnego. Trudno jednak jednoznacznie stwierdzić, czy system ten analizuje dane z plików JPK w ten sposób, ponieważ z treści przepisów wyczytać się tego nie da.

Z całą pewnością system informatyczny analizujący dane z plików JPK nie przyczynia się w żaden pewny sposób, poza przybliżonym wytypowaniem, do ograniczenia innej patologii związanej z funkcjonowaniem podatku od towarów i usług, będącej karuzelami podatkowymi. Celem pewnego wyelimi-

nowania karuzel podatkowych za pomocą analizy plików JPK system informatyczny musiałby posiadać dane dotyczące przedmiotu sprzedaży z faktur. Dane dotyczące przedmiotu sprzedaży z faktur nie są wysyłane w formie plików JPK. Jak wiadomo, z samych numerów faktur nie da się wywnioskować danych co do przedmiotu sprzedaży, a tylko na podstawie przedmiotu sprzedaży można wyodrębnić z obrotu gospodarczego karuzele podatkowe dotyczące obrotu tymi samymi towarami. W tym przypadku sama analiza plików JPK nic nie przyniesie.

Na koniec wymaga zaznaczenia, że w drodze rozpytania części podatników uzyskano bardzo niepokojące informacje. System informatyczny nie wychwytywa błędnie wpisywanych numerów faktur do plików JPK, co oznaczałoby, że cały system nie funkcjonuje prawidłowo wbrew zapewnieniom przedstawicieli organów KAS oraz publikacjom prasowym.

Nic nie zmieni w omawianym zakresie nowy proponowany od 1 stycznia 2020 r. plik JPK_VAT. Zastąpi on tylko obecne pliki JPK oraz deklaracje elektroniczne VAT-7.

Jednak olbrzymim wzmocnieniem dla wykrywania karuzel podatkowych samodzielnie lub wspólnie z analizą plików JPK będzie system STIR – system teleinformatyczny izby rozliczeniowej, służący do przetwarzania danych przekazywanych przez banki i SKOK-i w celu ustalania wskaźnika ryzyka wykorzystania sektora bankowego do dokonania wyłudzeń skarbowych. W ramach tego systemu Szef KAS otrzymuje informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych (tj. innych niż rachunki osób fizycznych służące do celów prywatnych), a także o wszystkich transakcjach tych podmiotów dokonywanych za pośrednictwem objętych tym systemem rachunków bankowych lub rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej (SKOK). W oparciu o te informacje system informatyczny Szefa KAS będzie dokonywał analizy ryzyka wystąpienia patologii podatkowej, w tym karuzel podatkowych. Wszystkie informacje są przesyłane automatycznie i elektronicznie za pośrednictwem izby rozliczeniowej³. Wprowadzenie systemu STIR, tak jak wszelkich informatycznych systemów kontroli danych, ewidentnie zwiększy w olbrzymi sposób nadzór nad podatnikami, bo pozwoli na jednoczesną analizę szerokiego strumienia wpływających do systemu danych, który to strumień w drodze kontroli osobowej nie byłby w pełni wykorzystywany. Wspólna analiza danych z systemu STIR oraz plików JPK w jednoznaczny sposób przyczynia się do zwiększenia skuteczności nadzoru nad podatnikami, w szczególności eliminowania patologii związanych z karuzelami podatkowymi.

Pozostałe nowe kompetencje KAS nie zwiększają lub zwiększają w stopniu minimalnym skuteczność nadzoru nad podatnikami.

Z dniem 1 lipca 2018 r. weszły w życie przepisy dotyczące mechanizmu podzielonej płatności (ang. *split payment*). Mechanizm ten stanowić ma nowe narzędzie do walki z wyłudzeniami podatku od towarów i usług przez stosowanie podzielonego systemu płatności w transakcjach pomiędzy podatnikami. Jego istota sprowadza się do zastosowania systemu płatności, w którym kwota podatku od towarów i usług, wydzielona z należnej sprzedawcy kwoty brutto wynagrodzenia, trafia na wyodrębniony rachunek bankowy o ograniczonej dostępności dla sprzedawcy. Nowy system

płatności bez wątpienia wpłynie niekorzystnie na płynność finansową podatników. Środki zgromadzone na nowym rachunku będą mogły być wypłacone wyłącznie w celu dokonania wpłaty podatku od towarów i usług do urzędu skarbowego, płatności tego podatku na rachunek VAT dostawcy lub zwrotu kwoty podatku od towarów i usług. Podatnicy bardzo często tracą płynność finansową i w wyniku tego w miejsce przelewów na konta bankowe urzędów skarbowych dokonują rozliczeń pomiędzy sobą, płacąc prywatne zobowiązania, za co są karani sankcjami z Kodeksu karnego skarbowego⁴. Oprócz tej niewątpliwej zalety wprowadzony *split payment* nie będzie miał żadnego znaczenia dla zwiększenia nadzoru nad podatnikami. Zwiększeniu ulegnie tylko liczba rachunków bankowych do ewentualnej kontroli celno-skarbowej, co z pewnością spowolni proces kontrolny, ponieważ ewentualnych możliwych do skontrolowania rachunków bankowych przybędzie dwukrotnie tyle co do tej pory. Oprócz zabezpieczenia finansowego należności Skarbu Państwa zmiana ta nie przyniesie żadnych nowych korzyści.

Przejdę teraz do opisanego obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas on-line. Nowy obowiązek nie spowoduje żadnego znacznego wpływu na uszczelnienie systemu podatku od towarów i usług⁵. Zgodnie z deklaracjami zawartymi w uzasadnieniu projektu ustawy ustawodawca wobec nieprowadzenia ewidencji za pomocą kas fiskalnych lub prowadzenia tej ewidencji w częściowy sposób wprowadził obowiązek wymiany kas z pamięcią elektroniczną lub papierową na nowe kasy on-line. Kasy te będą przysyłały dane o wystawionych paragonach on-line do Centralnego Repozytorium Kas, co ma zdaniem ustawodawcy zapewnić regularne ewidencjonowanie obrotu za pośrednictwem kas⁶. Zmiana kas jednak nie zwiększy nadzoru nad podatnikami. Nieewidencjonowanie obrotu za pomocą kasy rejestrującej polega na nieewidencjonowaniu tego obrotu za pomocą każdej kasy. Bez znaczenia jest tutaj, czy kasa gromadzi dane papierowe, elektroniczne czy on-line. Skoro obrót nie jest ewidencjonowany za pomocą kasy, kasa on-line nic nie zmieni. Ważnym momentem było wprowadzenie samego obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas fiskalnych. Skoro to zdarzenie nie spowodowało wymuszenia u podatników obowiązku ewidencjonowania pełnego obrotu za pomocą kas fiskalnych, zmiana obecnych kas na nowe kasy on-line nic nie zmieni. Zmieni tylko tyle, że podatnicy nie będą musieli gromadzić danych w papierowej formie. Będzie to miało duże znaczenie dla podatników – właścicieli hipermarketów lub innych podatników mających po kilkaset kas fiskalnych. Nie będą musieli gromadzić ton dokumentów w papierowej formie, nadzór nad podatnikami jednak nie zwiększy się w żaden sposób.

Przejdę teraz do opisu zwiększenia skuteczności nadzoru nad podatnikami poprzez wprowadzenie obowiązku sporządzania schematów podatkowych. Celem wprowadzenia tych schematów było wykrycie działań celowych, budowy określonych struktur, które przez wykorzystanie luk w prawie podatkowym miały doprowadzić do osiągnięcia korzyści podatkowej. Definicję schematu podatkowego określono dość szeroko. Zgodnie z przepisami schematem podatkowym jest uzgodnienie, które: spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, posiada szczególną

cechę rozpoznawczą lub posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą. Wynika z tego, że zgodnie z obowiązującymi przepisami schemat podatkowy nie zawsze musi być powiązany z osiągnięciem korzyści podatkowej. Kryterium głównej korzyści zawiera bowiem tylko pierwszy punkt definicji. Definicja wskazuje dodatkowo na konieczność posiadania przez schemat ogólnej, szczególnej lub innej szczególnej cechy rozpoznawczej, które zostały wskazane w ustawie Ordynacja podatkowa. Cechy te ustawodawca opisał tak szeroko, że ich interpretacja prowadzi do wniosku, iż ryzyko wystąpienia schematu podatkowego może pojawić się przy każdej transakcji bądź transakcji planowanej, w której zidentyfikujemy cechę rozpoznawczą wskazaną w ustawie⁷. Okazuje się więc, że schematem podatkowym może być konstrukcja, która powoduje korzyści podatkowe oraz nie powoduje takich korzyści podatkowych. Jaki więc będzie skutek obowiązku informowania o schematach podatkowych? W pierwszym przypadku, kiedy powstanie schematu podatkowego nie jest związane z pojawieniem się korzyści podatkowej, będziemy mieli de facto do czynienia z nowym rodzajem informacji podatkowej. Informacja podatkowa istnieje w polskim prawie podatkowym od chwili wprowadzenia ustawy – Ordynacja podatkowa. Sam fakt przekazania schematu podatkowego, który nie spowoduje osiągnięcia korzyści podatkowej, do organu KAS nie spowoduje żadnych szczególnych korzyści dla organu KAS, tak jak nie spowodowała tego skutku wprowadzona wcześniej informacja podatkowa. Skoro podatnik ma poinformować o legalnych działaniach niemających znaczenia dla organów KAS, poinformuje o tym. Co innego jednak w przypadku schematów podatkowych, w których dochodzi do powstania korzyści podatkowych. Mamy tutaj do czynienia z powstaniem obowiązku samodonosu podatnika. Pojęcie samodonosu występuje już w prawie karnym. Instytucja ta ma marginalne znaczenie na poziomie promili i związana jest nie z chęcią samoukarania i poczuciem winy, lecz chęcią osiągnięcia dodatkowych korzyści, np. otrzymania mniejszej kary w sytuacji, kiedy sprawca wie, że organy ścigania mają już komplet dowodów przeciwko niemu, lub przeniesienia odpowiedzialności karnej z bliskiej osoby na siebie. Schematy podatkowe będą miały znaczenie na tym samym poziomie, ponieważ podatnik z oczywistych przyczyn nie po to tworzy różne konstrukcje celem uzyskania korzyści podatkowych, aby o tych korzyściach poinformować jednocześnie organy KAS. Dlatego też wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych w sytuacji niepowstawania korzyści majątkowych nie będzie miało żadnego znaczenia dla organów KAS. W sytuacji powstawania schematów podatkowych, w których pojawia się korzyść podatkowa, podatnicy w ogóle nie będą informować o nich organów KAS. Ostatecznie więc wprowadzenie tego obowiązku nie spowoduje żadnych pozytywnych skutków po stronie organów KAS.

Oprócz tego uruchomiono system monitorowania drogowego przewozu towarów⁸. Tym samym podmioty gospodarcze zostały zobligowane do zgłaszania do rejestru zgłoszeń SENT przewozów towarów tzw. wrażliwych, dokonywanych po drogach publicznych i z wykorzystaniem sieci kolejowej. Przewoźnik jest obowiązany wyposażyć środek transportu w odpowiedni lokalizator. Przekazywane dane geolokalizacyjne to: współrzędne geograficzne dotyczące położenia środka

transportu, jego prędkość, data i godzina pozyskania tych współrzędnych, azymut środka transportu, błąd przekazywania danych satelitarnych oraz numer lokalizatora albo numer zewnętrznego systemu lokalizacji. Przewoźnik w trakcie całej trasy przewozu towaru objętego zgłoszeniem jest obowiązany zapewnić przekazywanie aktualnych danych geolokalizacyjnych środka transportu objętego tym zgłoszeniem. Podstawowym problemem tego systemu jest fakt, że objęte nim będą zgłoszone wcześniej do innych systemów przewozy. System ten nie obejmuje nielegalnego przemytu lub przewozu towarów, ponieważ te towary nie są nigdzie zgłaszane, gdyż na tym polega dokonywane przestępstwo. System ten więc – jako dodatkowe obciążenie dla i tak zgłoszonego i legalnego transportu – nie wpłynie w żaden sposób na zwiększenie skuteczności sprawowanego nadzoru nad podatnikami.

Przypisy:

- ¹ M. Szulc, *Efekt JPK: Prawie 160 tysięcy firm wykreślonych z rejestru VAT*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1153520,firmy-skreslone-z-rejestru-vat-na-skutek-jpk.html>, dostęp: 15.06.2019.
- ² Art. 82 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.) w związku z art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku do towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.).
- ³ Wprowadzenie STIR umożliwia Szefowi KAS przy pomocy nowoczesnych narzędzi informatycznych szybką reakcję organów na próby wykorzystania systemu finansowego. Ustawa o STIR ma za zadanie blokowanie rachunku podmiotu kwalifikowanego. Powyższe zapobiegnie transferom środków pochodzących z wyłudzeń. Blokada rachunku będzie możliwa na 72 godziny z opcją przedłużenia o 3 miesiące po spełnieniu ściśle określonych warunków. Powyższe nie dotyczy rachunków bankowych osób fizycznych służących do ich prywatnych rozliczeń. Dokładna i kompleksowa analiza pozwoli ponadto na zminimalizowanie ryzyka niechcianych konsekwencji dla uczciwych przedsiębiorców.
- ⁴ Zgodnie z art. 57 § 1 i 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jednolity Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.) podatek, który uporczywie nie wpłaca w terminie podatku, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Sąd może odstąpić od wymierzenia kary, jeżeli przed wszczęciem postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe określone w § 1 wpłacono w całości należny podatek na rzecz właściwego organu.
- ⁵ W uzasadnieniu projektu ustawy wskazano m.in., że „otrzymywanie i gromadzenie danych z kas on-line będzie stanowiło niezmiernie ważny mechanizm do przeciwdziałania zjawisku szarej strefy. Dane o sprzedaży będą wpływały praktycznie w czasie rzeczywistym, będą zawierały znacznik czasowy, co umożliwi dokonywanie szczegółowych analiz zmierzających do ustalenia prawdopodobieństwa, że dany podatek nie ewidencjonuje swojej sprzedaży na kasie rejestrującej lub ewidencjonuje tylko część sprzedaży. Zakłada się, że projektowane rozwiązania przyczynią się nie tylko do wzmocnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku VAT, ale także uproszczenia samego procesu kontroli rozliczeń u przedsiębiorców, z uwagi na możliwość zdalnego monitorowania przez organy podatkowe ewidencjonowanej

na kasach sprzedaży. Proponowane rozwiązania umożliwią także zwiększenie dochodów budżetu państwa w wyniku zakładanego zwiększenia poboru podatku VAT na ostatnim etapie obrotu towarami i usługami”.

- ⁶ Rozwiązania w tej materii zostały wdrożone w kilku krajach Europy Środkowo-Wschodniej, m.in. na Węgrzech, w Bułgarii czy w Chorwacji. W następstwie wprowadzenia kas on-line w tych państwach zaobserwowano nie tylko wzrost wpływów z tytułu podatku VAT do budżetu państwa, ale także zwiększenie skuteczności organów podatkowych w zakresie prowadzonych działań kontrolnych i egzekucyjnych.
- ⁷ Na przykład schematem podatkowym może być:
 - 1) zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów transgranicznych płatności pomiędzy podmiotami powiązаныmi;
 - 2) przeniesienie praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych (np. wartości intelektualnych, know-how);
 - 3) każda operacja, która będzie miała wpływ na część odroczonego podatku dochodowego lub aktywa, rezerwy, i jej wartość przekroczy kwotę 5 mln zł (np. połączenie spółek);
 - 4) zastosowanie do transakcji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, jeżeli hipotetyczny podatek, który zostałby pobrany przez płatnika, gdyby nie skorzystał on z takiej umowy, przekraczałby 5 mln zł;
 - 5) skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej.
- ⁸ System monitorowania drogowego przewozu towarów został uruchomiony na podstawie przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów.

Bibliografia:

- Brzeziński B., Głuchowski J., Kosikowski C., *Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski*, PWE, Warszawa 1998.
- Brzeziński B., Kalinowski M., *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, ODDK, Gdańsk 2001.
- Chojna-Duch E., *Podstawy finansów publicznych i prawa finansowego*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Chojna-Duch E., Litwińczuk H., *Prawo finansowe*, Oficyna Prawa Polskiego, Warszawa 2007.
- Gilowska Z., Izdebski H., Raczkowski K., *Efektowna administracja skarbowa*, t. 1, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.
- Gilowska Z., Pogonowski P., Sobczyk I., *Przyjazna administracja skarbowa*, t. 2, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.
- Gilowska Z., Tadeusiewicz R., Tchórzewski J., *Nowoczesna administracja skarbowa*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007.
- Glumińska-Pawlic J., *Reforma administracji publicznej: podział zadań a podział środków*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji AJD w Częstochowie – Gubernaculum et Administratio” 2012, z. 1.
- Glumińska-Pawlic J., *Prawa i obowiązki podatnika w świetle projektu ustawy „ordynacja podatkowa”: wybrane zagadnienia*, „Humanistyczne Zeszyty Naukowe – Prawa Człowieka” 1997, z. 4.
- Gomułowicz A., Małeck J., *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Jagielski A., *Kontrola administracji publicznej*, LexisNexis, Warszawa 2005.
- Kosikowski C., *Polskie prawo finansowe na tle prawa Unii Europejskiej*, LexisNexis, Warszawa 2008.
- Modzelewski W., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Instytut Studiów Podatkowych, Warszawa 2007.

Artykuł do redakcji wpłynął: 11.07.2019 r.

Zweryfikowaną wersję po recenzji otrzymano: 26.08.2019 r.

Adres autora: pawelszymanek2@wp.pl