

FINANSE, RYNKI FINANSOWE, UBEZPIECZENIA
nr 3/2018 (93)

(Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego,
Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia)

OPODATKOWANIE PRZEDSIĘBIORSTW

SZCZECIN 2018

Rada naukowa

prof. dr hab. Aldona Kamela-Sowińska – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
prof. dr hab. Zbigniew Luty – Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
prof. dr hab. Sławomir Sojak – Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
prof. Vasyl Stolyarov – Bukovinian University in Chernivtsi (Ukraina)
prof. Rodica Zaharia – Academy of Economic Studies in Bucharest (Rumunia)
dr hab. Krystyna Żołądkiewicz prof. UG – Uniwersytet Gdański

Lista recenzentów znajduje się na stronie internetowej czasopisma:
www.wneiz.pl/frfu

Redaktor naczelny | prof. dr hab. Waldemar Gos

Redaktor naukowy | prof. dr hab. Jolanta Iwin-Garzyńska

Redaktor tematyczny | Elżbieta Jędruczyk

Korekta | Wojciech Markowski

Skład komputerowy | Marcin Kaczyński

Projekt okładki | Joanna Dubois-Mosora

Wersja papierowa jest wersją pierwotną

Wszystkie numery czasopisma dostępne są w internecie
www.wneiz.pl/frfu/numery

Czasopismo jest indeksowane w: BazEkon (www.kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)
BazHum, The Central and Eastern European Online Library (CEEOL)

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2018

ISSN 2450-7741

(ISSN 1640-6818; 1733-2842)

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIwersytetu SZCZECIŃSKIEGO

Wydanie I. Ark. wyd. 9,5. Ark. druk. 9,6. Format B5. Nakład 38 egz.

Spis treści

Paulina Dębniak – Postawy mikro i małych przedsiębiorców wobec optymalizacji podatkowej	5
Lukasz Dubiński – Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (perspektywa konstytucyjnoprawna)	17
Waldemar Gos – Koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich	27
Jolanta Iwin-Garzyńska – Contemporary tax depreciation	37
Elżbieta Jędruczyk, Magdalena Kupraszewicz – Autonomiczność prawa podatkowego względem prawa cywilnego na przykładzie VAT w usługach budowlanych oraz budowlano-montażowych	47
Piotr Kasprzak	
Ulga podatkowa jako mechanizm stymulowania zachowań mikro i małych przedsiębiorstw. Prezentacja wyników badań	57
Wojciech Naruć	
Zwiększenie roli i odpowiedzialności biegłych rewidentów w ograniczaniu manipulowania sprawozdaniami finansowymi	67
Monika Pasternak-Malicka – Zasady podatkowe Adama Smitha jako postulaty sprzyjające przestrzeganiu prawa podatkowego	85
Michał Sosnowski – Sprawiedliwość opodatkowania a zjawisko szarej strefy	97
Bolesław Stachura – Stabilność prawa podatkowego a skłonność podatników do wszczynania sporów przed sądami administracyjnymi	109
Marcin Stępień – Zarządzanie dokumentacją cen transferowych w zakresie ujawnień w sprawozdawczości finansowej	123

Pawel Witkowski – Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych – aspekt podatkowy	131
Anna Zbaraszewska – Metody szacowania cen transferowych w polskim prawie podatkowym	145

Postawy mikro i małych przedsiębiorców wobec optymalizacji podatkowej

Paulina Dębniak*

Streszczenie: *Cel* – Określenie postaw mikro i małych przedsiębiorstw wobec optymalizacji podatkowej.

Metodologia badania – Badania ankietowe przeprowadzono w okresie styczeń–luty 2018 roku wśród mikro i małych przedsiębiorstw funkcjonujących na terenie województwa pomorskiego. Jako technikę badawczą wykorzystano metodę sondażu diagnostycznego. Jako narzędzie badawcze zastosowano autorski kwestionariusz ankiety, pełniący rolę instrumentu pomiaru.

Wynik – Otrzymane wyniki pozwoliły na ocenę świadomości polskich mikro i małych przedsiębiorstw w zakresie optymalizacji podatkowej, określenie stopnia wykorzystania przez nie instrumentów optymalizacji podatkowej, a także zidentyfikowanie przesłanek i przeszkód w stosowaniu optymalizacji podatkowej w badanych podmiotach.

Oryginalność/wartość – Literatura dotycząca optymalizacji podatkowej jest niezwykle bogata, jednak temat nie został dotychczas wystarczająco rozwinięty, zwłaszcza w kontekście wykorzystania optymalizacji podatkowej w mikro i małych przedsiębiorstwach. O nowatorskim charakterze podjętych badań świadczy fakt, iż do tej pory nie podjęto się zbadania mikroekonomicznych podstaw behawioralnych mikro i małych przedsiębiorców wobec optymalizacji podatkowej.

Słowa kluczowe: podatek, optymalizacja podatkowa, sektor MŚP

Wprowadzenie

Optymalizacja podatkowa to „wybór przez przedsiębiorstwo takiej formy oraz struktury planowanej transakcji w ramach i granicach obowiązującego prawa podatkowego, który pozwala zmniejszyć poziom obciążeń podatkowych” (Iwin-Garzyńska, 2014, s. 60).

Zapoznając się z literaturą przedmiotu z zakresu optymalizacji podatkowej, zauważyć można, że o optymalizacji podatkowej mówi się przede wszystkim w odniesieniu do dużych przedsiębiorstw międzynarodowych, które z racji swoich rozmiarów i osiąganych obrotów mogą pozwolić sobie na stworzenie specjalnych działów zajmujących się planowaniem podatkowym bądź też na korzystanie z usług zewnętrznych firm trudniących się doradztwem podatkowym. Duże przedsiębiorstwa często korzystają z różnych form optymalizacji podatkowej, nierzadko zakładając swoje siedziby w rajach podatkowych i stosując skomplikowane mechanizmy pozwalające na minimalizację zobowiązań podatkowych

* mgr Paulina Dębniak, Politechnika Gdańska, Wydział Zarządzania i Ekonomii, Katedra Analizy Ekonomicznej i Finansów, e-mail: paulina.debniak@zie.pg.gda.pl.

(zob. m.in. Brodzka, 2013; Gajewski, 2015; Grzywacz, 2010). Z dokonanej przez autorkę analizy literatury przedmiotu wynika, że brakuje opracowań poświęconych optymalizacji podatkowej w przedsiębiorstwach sektora MŚP, mimo iż zgodnie ze statystykami podmioty te pełnią we współczesnej gospodarce szczególną rolę, wnosząc istotny wkład w jej rozwój (PARP, 2017).

Z doświadczenia naukowego i zawodowego autorki wynika, że głównym problemem przedsiębiorstw sektora MŚP są wysokie obciążenia fiskalne. Przyczyniają się one do obniżenia płynności finansowej i negatywnie wpływają na funkcjonowanie przedsiębiorstwa, a w niektórych przypadkach mogą nawet doprowadzić do jego upadłości (Jamróży, Kudert, 2013). Przeprowadzone wcześniej analizy wykazały, iż obciążenia fiskalne wcale nie muszą być aż tak wysokie, gdyż polskie przepisy podatkowe stwarzają przedsiębiorcom możliwość legalnego obniżenia zobowiązań podatkowych, chociażby dzięki wybraniu: odpowiedniej formy organizacyjno-prawnej i wynikającej z niej formy opodatkowania, zasad rozliczeń dokonywanych z organami podatkowymi, najkorzystniejszej metody nabycia lub eksploatacji składnika majątku trwałego itp. (zob. Dębniak, 2017a, 2017b; Jamróży, Kudert, 2013; Stolarski, 2016). Ponadto przedsiębiorstwa mają możliwość minimalizowania obciążeń podatkowych za pomocą odpowiedniego zarządzania podatkami oraz stosowania strategii podatkowej i różnych form optymalizacji podatkowej (Dębniak, 2016).

Mając na uwadze omówione powyżej kwestie, jako główny cel niniejszego artykułu przyjęto określenie postaw mikro i małych przedsiębiorstw wobec optymalizacji podatkowej. Realizacji głównego celu podporządkowano następujące cele szczegółowe:

- określenie świadomości polskich mikro i małych przedsiębiorstw w zakresie optymalizacji podatkowej oraz określenie poziomu ich wiedzy na temat obciążeń podatkowych i metod ich optymalizacji,
- określenie stopnia wykorzystania instrumentów optymalizacji podatkowej przez mikro i małe przedsiębiorstwa,
- zidentyfikowanie przesłanek i przeszkód w stosowaniu optymalizacji podatkowej przez mikro i małe przedsiębiorstwa.

1. Optymalizacja podatkowa w mikro i małych przedsiębiorstwach – metodyka prowadzonych badań i charakterystyka badanej zbiorowości

Realizacji celu niniejszego artykułu poświęcono badania ankietowe przeprowadzone w okresie styczeń–luty 2018 roku wśród mikro i małych przedsiębiorstw funkcjonujących na terenie województwa pomorskiego. Jako metodę badawczą zastosowano sondaż diagnostyczny wykorzystujący ankietę rozdawaną bezpośrednio respondentom, która służyła do zebrania danych pierwotnych wśród mikro i małych przedsiębiorstw. Z kolei jako narzędzie badawcze wykorzystano autorski kwestionariusz ankiety, pełniący rolę instrumentu pomiaru.

Punktem wyjścia prowadzonych badań była przeprowadzona wcześniej analiza polskiego systemu podatkowego pod kątem występowania legalnych metod optymalizacji podatkowej, z których mogą korzystać m.in. mikro i małe przedsiębiorstwa, co dało podstawę do stworzenia autorskiego kwestionariusza do badania ankietowo-sondazowego, poszukiwanie bowiem odpowiedzi na postawione pytania badawcze wymagało przede wszystkim zbadania mikroekonomicznych podstaw behawioralnych. Założono, że przeprowadzone badania przy użyciu opracowanego kwestionariusza pozwolą na zrealizowanie założonych celów szczegółowych.

Powyższe założenia pozwoliły stwierdzić, iż planowane badanie będzie miało największy wkład w rozwiązanie postawionego problemu naukowego, realizację celu niniejszego artykułu i odpowiedź na stawiane pytania badawcze.

Badanie zakładało w pierwszej kolejności przeprowadzenie badań ankietowych, a następnie na podstawie otrzymanych wyników przeprowadzenie analiz i opracowanie wniosków.

Charakterystyka badanej zbiorowości jest następująca:

- przedsiębiorstwa spełniające ustawową definicję mikro i małych przedsiębiorstw działające na terenie województwa pomorskiego,
- zróżnicowana forma prowadzenia działalności i branża, w której działa przedsiębiorstwo.

Przed wręczeniem kwestionariusza ankiety przeprowadzano krótki wywiad, który miał na celu wyłonienie podmiotów spełniających powyższe warunki. Do badań wytypowano w sposób celowy 100 podmiotów, od których uzyskano zwrot 84 kwestionariuszy. Większość kwestionariuszy była wypełniana przez respondentów bezpośrednio po ich wręczeniu i zwracana do rąk ankietera, natomiast część przesłano drogą pocztową.

Respondentami byli właściciele/wspólnicy, członkowie zarządu/prezesi/główni dyrektorzy, księgowie lub osoby pełniące w badanych podmiotach funkcję specjalisty ds. finansów i rachunkowości. Ogółem respondenci będący właścicielami bądź współwłaścicielami stanowili 86%, księgowie lub osoby pełniące w badanych podmiotach funkcję specjalisty ds. finansów i rachunkowości – 9%, a członkowie zarządu/prezesi/główni dyrektorzy – 5%. Największą grupę badanych podmiotów stanowiły przedsiębiorstwa jednoosobowe – 62%. Z kolei przedsiębiorstwa mikro (z wyłączeniem przedsiębiorstw jednoosobowych) stanowiły 29%, a przedsiębiorstwa małe – 9%. W badaniu w większości wzięły udział przedsiębiorstwa usługowe (81%), a przedsiębiorstwa handlowe i produkcyjne stanowiły kolejno 15% i 4%. Szczegółową charakterystykę badanych podmiotów dotyczącą okresu funkcjonowania oraz rocznych dochodów osiągniętych w poprzednim roku przedstawiono w tabeli 1.

Wśród badanych przedsiębiorstw dominującą formą opodatkowania były zasady ogólne według progresywnej skali podatkowej (33%), następnie podatek liniowy (27%), ryczałt od przychodów ewidencjonowanych (21%), 19-procentowy podatek od osób prawnych (14%) oraz 15-procentowy podatek od osób prawnych (4%), natomiast żaden z badanych podmiotów nie korzystał z karty podatkowej.

Tabela 1

Charakterystyka przedsiębiorstw biorących udział w badaniu ankietowym

Okres funkcjonowania przedsiębiorstwa	Procent	Roczne dochody przedsiębiorstwa	Procent
Poniżej 1 roku	14%	poniżej 50 tys. zł	46%
Od 1 roku do 2 lat	20%	50–200 tys. zł	32%
Od 2 do 5 lat	18%	200–500 tys. zł	10%
Powyżej 5 lat	48%	powyżej 500 tys. zł	12%

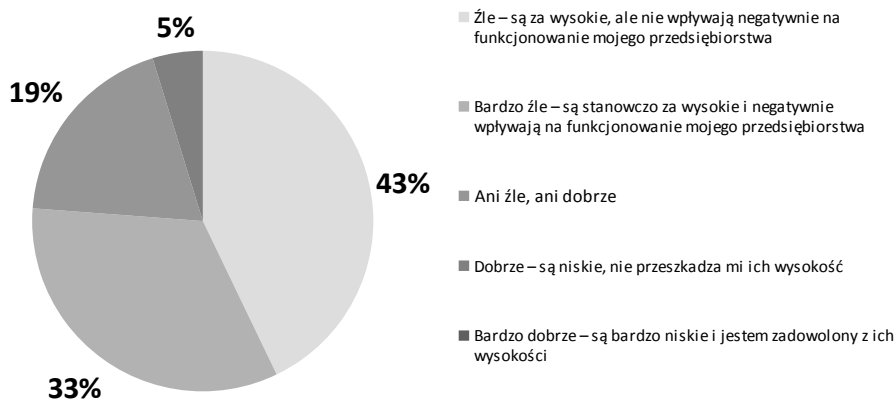
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

2. Optymalizacja podatkowa w mikro i małych przedsiębiorstwach – wyniki badania ankietowo-sondażowego

Na podstawie wyników pierwszej części kwestionariusza próbowano określić poziom wiedzy mikro i małych przedsiębiorców na temat obciążeń podatkowych i metod ich optymalizacji. W pierwszym pytaniu respondenci zostali poproszeni o wskazanie, kto w ich przedsiębiorstwie odpowiada za politykę podatkową. W badanych przedsiębiorstwach najczęściej za politykę podatkową podmiot odpowiada samodzielnie (48%) i obowiązek ten należy albo bezpośrednio do właściciela, albo do menedżera. Ponadto często badane przedsiębiorstwa zlecają prowadzenie polityki podatkowej swojego podmiotu biurom rachunkowym (30%) albo zatrudniają w przedsiębiorstwie księgową lub specjalistę ds. finansów i rachunkowości (17%), którym powierzają ten obowiązek. Rzadko prowadzenie polityki podatkowej leży w gestii zarządu (5%). Tylko niespełna 1% badanych podmiotów powierzył prowadzenie polityki podatkowej doradcy podatkowemu.

Następnie respondenci zapytani zostali o ogólną ocenę obciążeń podatkowych nakładanych na ich przedsiębiorstwa. Łącznie 76% respondentów negatywnie oceniło ten aspekt, z czego 33% bardzo źle oceniało obciążenia podatkowe nakładane na ich przedsiębiorstwo, gdyż są stanowczo za wysokie i negatywnie wpływają na funkcjonowanie ich podmiotu, a 43% źle oceniało nakładane na ich podmiot podatki, pomimo iż nie wpływają negatywnie na funkcjonowanie ich przedsiębiorstw (rys. 1).

Pytanie to bardzo często występuje w licznych badaniach dotyczących chociażby barier przedsiębiorczości i funkcjonowania przedsiębiorstw (zob. PARP, 2017; PwC, 2017; World Bank Group, 2017). Pomimo spodziewanej odpowiedzi na tak zadane pytanie autorka uznała jednak za zasadne uwzględnienie go w kwestionariuszu ankiety, chcąc sprawdzić, czy przedsiębiorstwa, które uważają, że obciążenia podatkowe nakładane na ich przedsiębiorstwo są za wysokie, próbują w jakikolwiek sposób wpływać na ich wysokość.

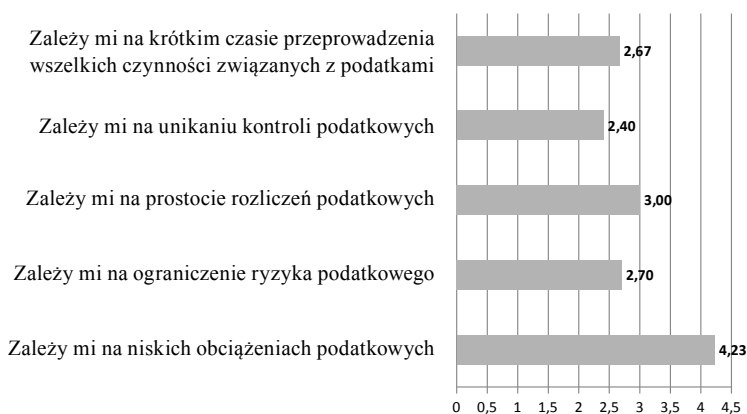


Rysunek 1. Ogólna ocena obciążeń podatkowych nakładanych na badane przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Autorce badania zależało również na sprawdzeniu, czy faktycznie to wysokość obciążeń podatkowych jest dla przedsiębiorstw największym problemem, czy też inne aspekty związane z opodatkowaniem przedsiębiorstw stanowią poważniejszą barierę dla badanych podmiotów. W związku z powyższym poproszono badane podmioty o przyporządkowanie wskazanym w kwestionariuszu ankiety aspektom cyfr od 1 do 5, gdzie 1 oznaczało cechę najmniej znaczącą dla badanego przedsiębiorstwa, a 5 – najbardziej znaczącą.

Na rysunku 2 przedstawiono wyniki dokonanego przez respondentów przyporządkowania poszczególnych ocen, które zostały zaprezentowane jako siła wskazań wyrażona średnią arytmetyczną z oceny dla każdej wymienionej cechy.



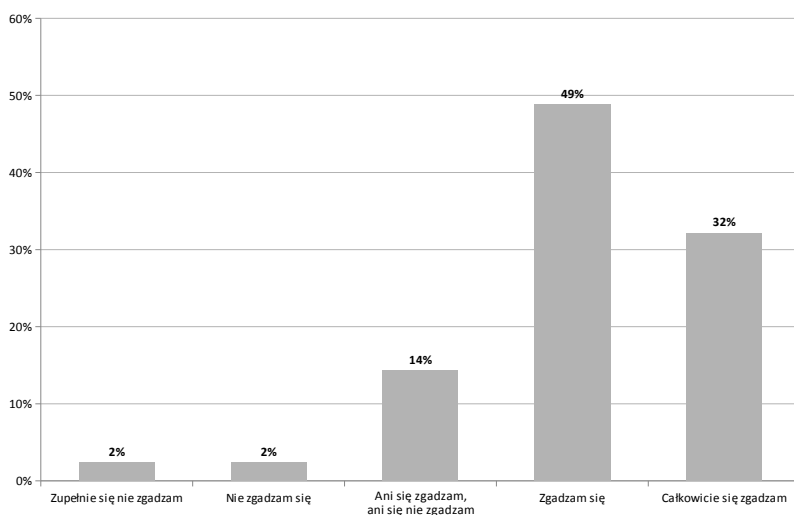
Rysunek 2. Ocena istotności aspektów związanych z opodatkowaniem dla badanych przedsiębiorstw

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Powyższe wyniki wskazują, iż najistotniejsze dla badanych przedsiębiorstw faktycznie są niskie obciążenia podatkowe (średnia 4,23).

W kolejnym pytaniu respondenci poproszeni zostali o wskazanie, czym według nich jest optymalizacja podatkowa. Większość respondentów optymalizację podatkową rozumie jako całkowicie legalne działania zmierzające do minimalizacji obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa (58%). Pozostali respondenci wskazali, że według nich optymalizacja podatkowa to działania, które choć są legalne, nie są pożądane przez organy skarbowe (23%), lub działania na granicy prawa zmierzające do obniżenia obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa – wykorzystywanie luk w prawie podatkowym (12%). Ponadto 7% respondentów odpowiedziało, iż nie wie, co to jest optymalizacja podatkowa. Żaden natomiast z ankietowanych nie utożsamiał optymalizacji podatkowej z niezgodnym z prawem działaniem zmierzającym do niepłacenia podatków.

Następnie respondentów poproszono o wskazanie, w jakim stopniu zgadzają się ze stwierdzeniem, że przedsiębiorstwa powinny korzystać z metod optymalizacji podatkowej. Zdecydowana większość ankietowanych była zgodna z tym stwierdzeniem: 49% respondentów zgadzało się, a 32% całkowicie się zgadzało (rys. 3).



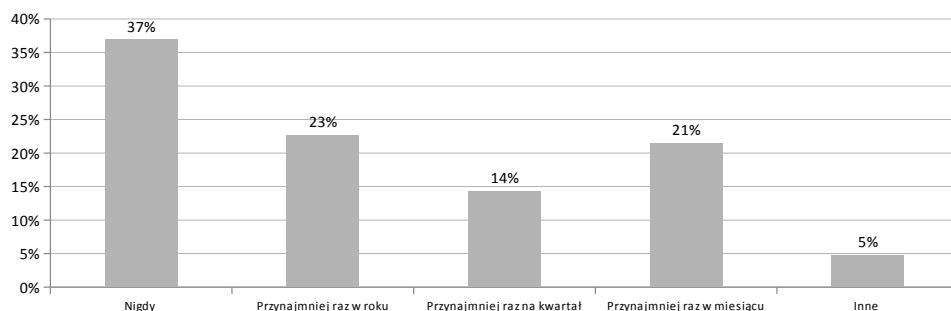
Rysunek 3. Opinia respondentów na temat, czy przedsiębiorstwa powinny korzystać z metod optymalizacji podatkowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Celem kolejnych pytań zawartych w opracowanym kwestionariuszu było dokonanie analizy stopnia wykorzystania instrumentów optymalizacji podatkowej przez mikro i małe przedsiębiorstwa. W tej części kwestionariusza ankietowani na początku zostali zapytani, czy przy wybieraniu formy organizacyjno-prawnej i zasad opodatkowania analizowali związane z nimi obciążenia podatkowe. Zdecydowana większość respondentów (68%) wskazała, że wybór ten poprzedzony był taką analizą, natomiast 32% podmiotów dokonało tego wyboru

bez przeanalizowania podatkowych skutków. Następnie respondenci pytani zostali o to, czy podejmując jakiegokolwiek czynności gospodarcze (np. wystawianie faktur, podpisywanie umowy z kontrahentem, zatrudnianie pracownika, zaciąganie kredytu), analizują ich skutki podatkowe. Udzielone przez respondentów odpowiedzi wskazują, iż 46% badanych zawsze analizuje skutki podatkowe podejmowanych czynności gospodarczych, 21% robi to prawie zawsze, a 28% – czasami. Tylko 5% badanych przedsiębiorstw nigdy nie analizuje skutków podatkowych podejmowanych czynności gospodarczych.

Następnie respondenci poproszeni zostali o wskazanie częstotliwości korzystania z metod optymalizacji podatkowej. Odpowiedzi respondentów zaprezentowano na rysunku 4.



Rysunek 4. Częstotliwość korzystania z metod optymalizacji podatkowej przez respondentów

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Na podstawie danych zaprezentowanych na rysunku 4 zauważyć można, że 37% badanych przedsiębiorstw nigdy nie korzystało z żadnych metod optymalizacji podatkowej. W pytaniu tym respondenci mieli również możliwość zaznaczenia odpowiedzi „inne”, wskazując dokładnie, o jaką konkretnie sytuację chodzi – 5% respondentów skorzystało z takiej możliwości, odpowiadając, że robi to sporadycznie bądź miało to miejsce tylko raz.

Kolejne pytanie skierowano tylko do respondentów, którzy kiedykolwiek korzystali z metod optymalizacji podatkowej. W pytaniu tym respondenci zostali poproszeni o wskazanie, w jakich sytuacjach przedsiębiorstwo korzystało z metod optymalizacji podatkowej. Ankietowani mieli możliwość zaznaczenia więcej niż jednej odpowiedzi (rys. 5).

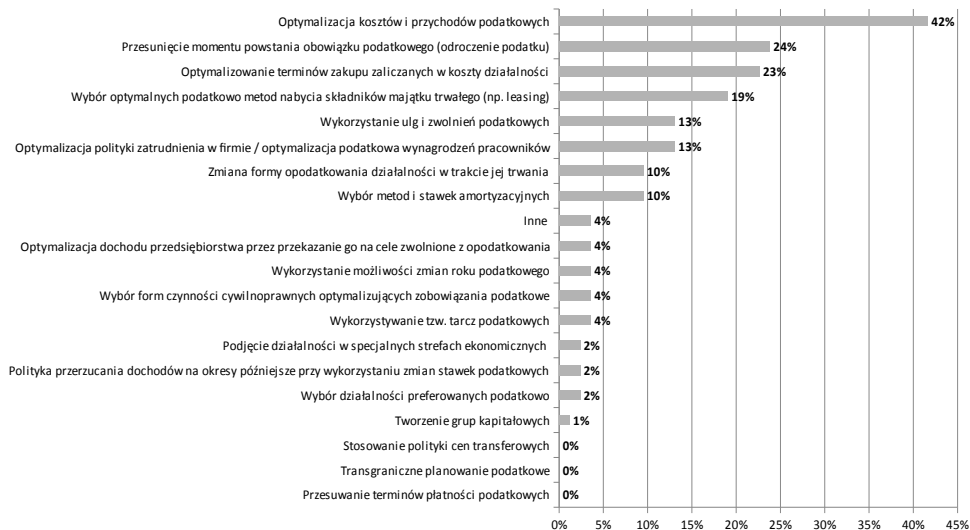
Respondenci decydowali się na skorzystanie z optymalizacji podatkowej: podejmując decyzję o zakupie środka trwałego (29%), w momencie sporządzania cyklicznych deklaracji podatkowych (21%), w momencie ponoszenia wydatków związanych z obciążeniem podatkowym (np. przy dokonywaniu zapłaty zaliczki na podatek) (20%), w momencie opracowywania treści umowy/kontraktu (14%), podejmując decyzję o amortyzacji środka trwałego (14%), zatrudniając pracownika (11%), w momencie kontroli/wezwania urzędu (4%). W pytaniu tym respondenci mieli również możliwość zaznaczyć odpowiedź „inne”, wskazując dokładnie, o jaką sytuację chodzi. 4% respondentów skorzystało z tej możliwości, wskazując m.in., że robią to na bieżąco bądź nie wiedzą, bo się tym osobiście nie zajmują.



Rysunek 5. Sytuacje, w których badane przedsiębiorstwa korzystają z metod optymalizacji podatkowej

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Następnie respondenci zostali poproszeni o wskazanie, z jakich metod optymalizacji podatkowej kiedykolwiek korzystało przedsiębiorstwo (rys. 6).

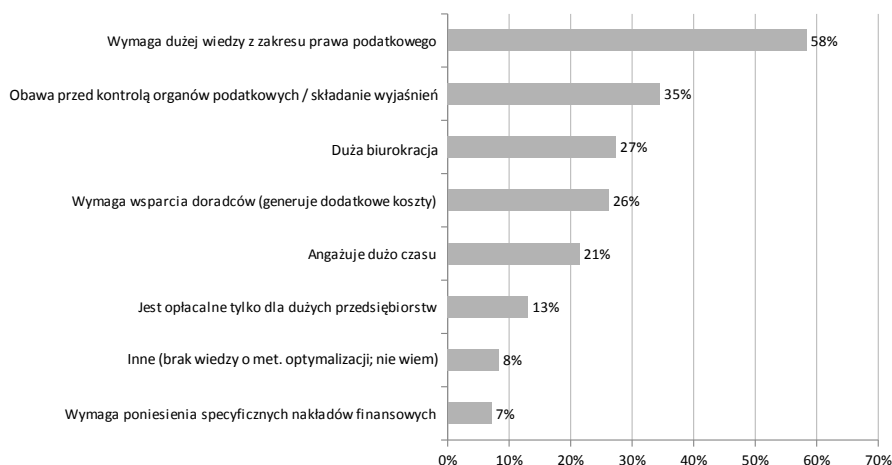


Rysunek 6. Metody optymalizacji podatkowej, z których korzystały badane przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Respondenci, którzy nigdy nie korzystali z metod optymalizacji podatkowej, poproszeni zostali o wskazanie przyczyn niekorzystania przez przedsiębiorstwo z optymalizacji podatkowej (N = 31). Podmioty te wskazywały takie przyczyny, jak: nie miałem takiej potrzeby (42%), nie wiedziałem, że mam taką możliwość (26%), nie chciałem narażać się na kontrolę organu skarbowego (16%), jest to zbyt skomplikowane (10%), nie mam czasu ani odpowiednich kosztów (6%).

Z kolei wszyscy respondenci zostali poproszeni o wskazanie tego, co może być przeszkodą w korzystaniu z metod optymalizacji podatkowej. W pytaniu tym ankietowani mieli możliwość udzielenia więcej niż jednej odpowiedzi. Na rysunku 7 przedstawiono przeszkody, na które zwracały uwagę badane przedsiębiorstwa.



Rysunek 7. Przeszkody w korzystaniu z metod optymalizacji podatkowej w opinii respondentów
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Uwagi końcowe

Przedstawione w niniejszym artykule wyniki badań ankietowych pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

1. Zdecydowana większość badanych mikro i małych przedsiębiorstw jako optymalizację podatkową rozumie całkowicie legalne działania zmierzające do minimalizacji obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa.
2. Ponad połowa badanych podmiotów decydowała się na skorzystanie z optymalizacji podatkowej. Najczęściej miało to miejsce przy podejmowaniu decyzji o zakupie środka trwałego, w momencie sporządzania cyklicznych deklaracji podatkowych, w momencie ponoszenia wydatków związanych z obciążeniem podatkowym

(np. przy dokonywaniu zapłaty zaliczki na podatek), w momencie opracowywania treści umowy/kontraktu, podejmując decyzję o amortyzacji środka trwałego, zatrudniając pracownika, w momencie kontroli/wezwania urzędu.

3. Główną przeszkodą w korzystaniu z metod optymalizacji podatkowej dla badanych podmiotów jest to, że wymaga dużej wiedzy z zakresu prawa podatkowego. Podmioty te niechętnie decydują się również na stosowanie optymalizacji podatkowej w obawie przed kontrolą ze strony organów podatkowych lub koniecznością składania stosownych wyjaśnień, a także ze względu na dużą biurokrację z tym związaną oraz konieczność skorzystania z usługi doradczej, która generuje dodatkowe koszty dla przedsiębiorstwa. Ponadto badane przedsiębiorstwa uważają, że korzystanie z optymalizacji podatkowej zabiera bardzo dużo czasu.

Podsumowując, badane podmioty w większości uważają, że przedsiębiorstwa powinny korzystać z metod optymalizacji podatkowej, jednocześnie zwracając uwagę na to, że polski system podatkowy nie do końca stwarza możliwości legalnego obniżania obciążeń podatkowych. Z tego też względu podmioty te podkreślają, iż ustawodawca powinien stworzyć katalog dopuszczalnych metod optymalizacji podatkowej.

Przedstawione wyniki badań mają charakter pilotażowy i nie pozwalają na uogólnianie wynikających z nich wniosków na całą populację mikro i małych przedsiębiorstw. Jednakże identyfikują one określone postawy tych podmiotów wobec optymalizacji podatkowej, a także wskazują na przesłanki i przeszkody w korzystaniu z metod optymalizacji podatkowej przez te przedsiębiorstwa.

Literatura

- Brodzka, A. (2013). Agresywne planowanie podatkowe – przyszłość czy przeszłość dla ponadnarodowych korporacji? *Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy*, 1 (30), 365–375.
- Dębniak, P. (2016). Strategia podatkowa szansą na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstwa. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 87–95.
- Dębniak, P. (2017a). Obniżenie ciężaru podatkowego przedsiębiorcy w świetle polskich przepisów prawa. W: L. Bielecki, J. Mojak, A. Żywicka (red.), *Szanse i bariery rozwoju przedsiębiorczości w Polsce – ujęciu prawa publicznego oraz prawa prywatnego* (s. 309–322). Lublin: Innovatio Press Wydawnictwo Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie.
- Dębniak, P. (2017b). Wybrane metody optymalizacji podatkowej w sektorze MSP w Polsce. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 9 (18), 283–294.
- Gajewski, D.J. (2015). Międzynarodowe unikanie opodatkowania w Polsce – istota i przyczyny (ze szczególnym uwzględnieniem problematyki holdingów). W: D.J. Gajewski (red.), *Międzynarodowe unikanie opodatkowania. Wybrane zagadnienia* (s. 9–20). Warszawa: Krajowa Izba Gospodarcza.
- Grzywacz, J. (2010). *Pranie pieniędzy. Metody, raje podatkowe, zwalczanie*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
- Iwin-Garżyńska, J. (2014). Optymalizacja podatkowa a rozwój przedsiębiorstw. *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Poznaniu*, 1 (52), 57–72.
- Jamroz, M., Kudert, S. (2013). *Optymalizacja opodatkowania dochodów przedsiębiorców*. Warszawa: Wolters Kluwer.

- PARP (2017). *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*. Warszawa: PARP.
- PwC (2017). *Paying Taxes 2018*. Pobrano z: https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf (30.04.2018).
- Stolarski, A. (2016). Obszary optymalizacji podatkowej przedsiębiorstw. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 151–159.
- World Bank Group (2017). *Doing Business 2017. Equal Opportunity for All*. Washington: World Bank Group.

ATTITUDES OF MICRO AND SMALL ENTREPRENEURS TOWARDS TAX OPTIMIZATION

Abstract: *Purpose* – to define the attitudes of micro and small enterprises towards tax optimization.

Design/Methodology/approach – questionnaire survey conducted in January–February 2018 among micro and small enterprises operating in the Pomeranian Voivodship. As a diagnostic technique, the diagnostic survey method was used. As a research tool, a questionnaire developed by the author of this article, which serves as a measurement instrument.

Findings – the results obtained allowed to determine the awareness of Polish micro and small enterprises in the field of tax optimization, determine the use of tax optimization instruments by micro and small enterprises, as well as identify premises and barriers to tax optimization.

Originality/value – Literature regarding tax optimization is rich, however, the topic has not been sufficiently developed so far, especially in the context of the use of tax optimization in micro and small enterprises. The innovative character of the undertaken research is evidenced by the fact that so far no microeconomic behavioral foundations of micro and small entrepreneurs have been investigated in the field of tax optimization.

Keywords: tax; tax optimization; small and medium-sized enterprises

Cytowanie

Dębniak, P. (2018). Postawy mikro i małych przedsiębiorców wobec optymalizacji podatkowej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 5–15. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-01.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (perspektywa konstytucyjnoprawna)

Łukasz Dubiński*

Streszczenie: *Cel* – Analiza prawnej regulacji tzw. klauzuli antyabuzywnej z uwzględnieniem konstytucyjnych wymogów dotyczących konstruowania przepisów prawa podatkowego.

Metodologia badania – Analiza piśmiennictwa i orzecznictwa, badanie dokumentów źródłowych.

Wynik – Prawne ujęcie klauzuli antyabuzywnej pozostawia szeroki margines swobody organom skarbowym dla oceny prawnych skutków czynności podatników. Przyczyną tego stanu rzeczy i jednocześnie kluczową wadą przedstawionej regulacji prawnej jest oparcie jej konstrukcji na niedookreślonych pojęciach, które zostały użyte nawet w przepisach mających charakter definicyjny. W konsekwencji polska regulacja klauzuli antyabuzywnej pozostaje niewątpliwie w sprzeczności z art. 2 ustawy zasadniczej mówiącej o demokratycznym państwie prawnym.

Oryginalność/wartość – Wartością artykułu jest zidentyfikowanie problemów, które mogą się pojawić w toku interpretacji przepisów określających zasady stosowania klauzuli antyabuzywnej. Ponadto wykazano niezgodność analizowanych rozwiązań z konkretnymi wymogami konstytucyjnymi.

Słowa kluczowe: klauzula antyabuzywna, obejście prawa, podatek

Wprowadzenie

Istotą demokratycznego państwa prawnego jest stanowienie jednoznacznych przepisów prawnych, w szczególności w sferze nakładania obowiązków na jednostki (Wróblewska, 2010, s. 88). Sygnalizowane w literaturze liczne wady polskiego prawa podatkowego (Iwin-Garzyńska, 2016, s. 97) pozwalają przyjąć, iż przywołany konstytucyjny wymóg wyrastający z art. 2 ustawy zasadniczej jest wyraźnie ignorowany przez polskiego ustawodawcę. Tym bardziej więc niezbędna wydaje się krytyczna analiza nowych rozwiązań prawnych, które mają doprowadzić do egzekucji dalece niedoskonałych przepisów polskiego prawa podatkowego. Jedną z takich regulacji jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (klauzula antyabuzywna), która stanowi przedmiot rozważań w niniejszym artykule. Chodzi tutaj o instytucję prawną służącą uznawaniu działań podatników nie tyle za nielegalne, ile za prowadzące do obejścia prawa podatkowego w celu uzyskania korzyści podatkowej (czynności abuzywne). Zastosowanie klauzuli antyabuzywnej umożliwia organom skarbo-

* dr Łukasz Dubiński, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, e-mail: lukasz.dubinski@usz.edu.pl. ORCID: 0000-0002-9360-3892.

wym zakwestionowanie efektu podatkowego (np. obniżenia wysokości obciążenia) danej czynności abuzywnej bez jednoczesnego podważenia prawnego faktu jej dokonania (tj. jej unieważnienia).

Analiza klauzuli antyabuzywnej zostanie przeprowadzona z uwzględnieniem konstytucyjnych wymogów dotyczących konstruowania przepisów prawa podatkowego.

1. Normatywne zasady obowiązywania klauzul antyabuzywnych

Klauzule antyabuzywne funkcjonują w poszczególnych systemach prawnych, opierając się na dwóch różnych zasadach. W pierwszym wariantcie ich obowiązywanie nie wynika wprost z treści konkretnego przepisu prawa, ale jest efektem pracy orzecznictwa i doktryny, które na gruncie obowiązujących regulacji prawnopodatkowych, nierzadko z jednoczesnym odwołaniem się do wybranych instytucji z innych działów prawa (np. cywilnego), wypracowują określony model oceniania poszczególnych działań podatników pod kątem tego, czy są one podejmowane głównie w celu uniknięcia opodatkowania. Przykładem państwa, w którym organy podatkowe mogą stosować niewysłowioną w tekście prawnym klauzulę antyabuzywną, jest Japonia (Nagato, 2017, s. 36). Dodać przy tym należy, iż próby takiego (pozalegisłacyjnego) stworzenia klauzuli antyabuzywnej były podejmowane również na polskim gruncie. Otóż „do czasu wprowadzenia pierwszej klauzuli obejścia prawa do ustawy organy podatkowe i sądownictwo administracyjne próbowały zwalczać obejście, stosując kryteria pozanormatywne na podstawie art. 58 k.c. oraz koncepcji autonomii prawa podatkowego” (Maj, 2011, s. 115). W literaturze podkreślano, iż „zastosowanie konstrukcji cywilistycznej (tj. art. 58 kc – Ł.D.) obejmuje swym zakresem nie tylko prawo prywatne, lecz także prawo publiczne” (Kaczmarek, 2009, s. 65). Zaznaczyć jednak należy, iż pomimo wsparcia dla przywołanej koncepcji w nauce prawa nie można mówić o utworzeniu się jednolitej i niekwestionowanej linii orzeczniczej w prezentowanym zakresie. Za reprezentatywny głos przeciwników omawianej koncepcji uznać należy przytoczane w literaturze (Kujawski, 2016) stanowisko NSA, zgodnie z którym „co do zasady, przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa. Jedynie nieliczne, wyraźnie i wyjątkowo określone normy podatkowe przewidują sankcje na wypadek, gdyby strony czynności cywilnoprawnych chciały je tak ukształtować, by osiągnąć zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie ulgi. Wskazane wyjątki potwierdzają przy tym ogólną zasadę, że na gruncie przepisów prawa podatkowego nie może znaleźć zastosowania art. 58 § 1 k.c. Skoro zatem w świetle przepisów prawa podatkowego brak jest zakresu osiągnięcia przez podatnika określonego skutku, to nie można na podstawie tych przepisów zarzucać podatnikowi obejścia przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 58 § 1 k.c.” (NSA, 2002).

Oceniając oba stanowiska, podkreślić należy, iż postanowienia ordynacji podatkowej nie zawierały wyraźnego i bezpośredniego odesłania do art. 58 (KC, 1964) o charakte-

rze ogólnym (tj. dotyczącego wszelkich spraw prawnopodatkowych), które stanowiłoby o niedopuszczalności obchodzenia prawa podatkowego. Tym samym zasadniczą wadą pierwszego z zaprezentowanych stanowisk było dopuszczenie możliwości rozstrzygnięcia o zakresie obowiązków podatkowych bez wyraźnej podstawy prawnej, co pozostaje w wyraźnej sprzeczności z treścią art. 7 (Konstytucja, 1997) mówiącego o tym, iż organy władzy publicznej mogą podejmować działania jedynie w przypadkach przewidzianych prawem.

W przeciwieństwie do opisanego powyżej pozalegisłacyjnego wariantu funkcjonowania klauzuli antyabuzywnej w większości państw taka reguła jest wyrażona wprost w tekście prawnym.

Wskazać jednocześnie należy, iż na tym tle ścierają się dwie konkurencyjne teorie. Pierwsza z nich została określona w niemieckiej i austriackiej doktrynie prawa podatkowego jako *Innentheorie* (Linn, 2007, s. 55). Zakłada ona, iż przepis regulujący obowiązywanie klauzuli antyabuzywnej posiada wyłącznie symboliczny (nienormatywny) charakter (Szczepański, 2014, s. 107), Natomiast zapobieganie unikania opodatkowania opiera się na stosowaniu wykładni pozostałych przepisów prawa podatkowego (Birk, 2012, s. 104; Szczepański, 2014, s. 107). Druga koncepcja legislacyjnego obowiązywania klauzuli antyabuzywnej, określana jako *Aussentheorie*, zakłada jej samoistny charakter (Seiler, 2016, s. 30) i w konsekwencji przepis ją wysławiający „jest poważnym instrumentem prawnym niezbędnym w celu odrzucenia czy zignorowania zachowania stanowiącego nadużycie” (Szczepański, 2014, s. 108).

Niewątpliwie, ze względu na sygnalizowane wcześniej wymogi wynikające z treści art. 7 (Konstytucja, 1997), w polskim systemie prawnym dopuszczalny jest wyłącznie wariant legislacyjnego obowiązywania klauzuli antyabuzywnej. Dodać należy, iż z perspektywy art. 84 (Konstytucja, 1997) właściwym aktem prawnym mówiącym o takiej klauzuli powinna być ustawa. Tym samym wysłowienie wprost w treści art. 119a (Ustawa, 2018) polskiej regulacji o przeciwdziałaniu unikania opodatkowania uznać należy za realizację formalnych wymogów konstytucyjnych.

Nawiązując z kolei do przedstawionych powyżej teorii (tj. *Innen-* i *Aussentheorie*), przypomnieć należy, iż konsekwencją wyrażonej w art. 2 (Konstytucja, 1997) idei państwa prawa jest obowiązek ustawodawcy, który polega na budowaniu spójnego systemu prawnego pozwalającego na jasne odczytywanie zamierzeń organów administracji publicznej (TK, 1993). Prawidłowo skonstruowany akt prawny powinien więc zarówno jako całość, jak i jako zbiór poszczególnych przepisów być źródłem pewnej informacji na temat sposobu działania władzy publicznej (w tym skarbowej). Natomiast oczywistym zaprzeczeniem takiego stanu rzeczy jest sytuacja, w której nieznanym jest status poszczególnych przepisów danego aktu prawnego. Każdy przepis prawa ma równy i autonomiczny status, a więc powinien niezależnie od pozostałej części tekstu prawnego indywidualnie wpływać na los swojego adresata. Stąd „tekstów prawnych nie wolno interpretować w taki sposób, aby ich pewne fragmenty okazały się zbędne (zakaz wykładni *per non est*)” (NSA, 2017), ponieważ jednostka jako adresat aktu prawnego nie dysponuje instrumentami weryfikującymi, który fragment danej ustawy ma charakter obowiązujący.

W rezultacie niedopuszczalne jest odmawianie wartości normatywnej regulacji klauzuli antyabuzywnej i stwierdzanie faktu obejścia przepisów prawa podatkowego wyłącznie w drodze wykładni szczegółowych przepisów prawa podatkowego. Podsumowując, konsekwencją konstytucyjnego standardu państwa prawa powinno być postrzeganie obowiązywania polskiej klauzuli antyabuzywnej zgodnie z koncepcją *Aussentheorie*.

2. Definicja legalna klauzuli antyabuzywnej

Zasady stosowania polskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostały opisane w dziale IIA ordynacji podatkowej – Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Natomiast sama klauzula antyabuzywna została ujęta w art. 119a § 1 (Ustawa, 2018). Przepis ten ma następujące brzmienie: „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)”. Ponadto zgodnie z art. 119a § 2 (Ustawa, 2018) skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Natomiast, zgodnie z art. 119a § 5 (Ustawa, 2018), jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, w takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Na podstawie powyższego można więc powiedzieć, iż ujęta w ordynacji podatkowej klauzula antyabuzywna nie stanowi instrumentu delegitymizacji postępowania podatnika. Natomiast jej obowiązywanie powoduje, iż dopuszczalne prawem postępowanie jest opodatkowywane w sposób odmienny aniżeli przewidziany dla danego rodzaju czynności w przypadku, gdyby była ona podejmowana lub wykonywana z intencją obniżenia obciążenia podatkowego, a nie w celu gospodarczym albo ekonomicznym powszechnie dla tej czynności uznawanym.

3. Zakres pojęcia czynności abuzywnej

W widoczny sposób przytoczona wcześniej klauzula antyabuzywna znajduje zastosowanie wyłącznie do „czynności” jako pewnego aktu działania podatnika. Ustawodawca jednoznacznie zaznaczył w przepisie, iż „czynność” ma być „dokonana”. *A contrario*, pasywność podatnika prowadząca do uzyskania przez niego korzyści podatkowej nie może podlegać ocenie z perspektywy art. 119a (Ustawa, 2018). Przykładowo więc „nie będzie można kwestionować powstrzymania się przez podatnika od prowadzenia działalności gospodarczej pod koniec roku podatkowego, gdy grozi mu przekroczenie limitów zwolnienia z określonych obowiązków fiskalnych” (Kondej, 2016, s. 5). Dodać należy, iż pomimo użycia w zaprezentowanej definicji klauzuli antyabuzywnej słowa „czynność” w liczbie pojedynczej

dopuszczalne jest uznanie za unikanie opodatkowania również dwóch lub więcej aktów działania. W art. 119f § 1 (Ustawa, 2018) wyjaśniono bowiem, iż przez „czynność” rozumieć należy także „zespół powiązanych ze sobą czynności”. Odwołując się do art. 119a (Ustawa, 2018), przyjmując należy, iż każda z czynności wchodząca w skład takiego „zespołu” powinna być dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

W związku z powyższym warto zauważyć, iż „podatnik, aby ukryć nadużycie ukształtowania czynności prawnych, dokonuje często wielu czynności prawnych (tzw. omijające, poprawiające, poboczne, postronne czynności prawne), jak np. darowizna i zwrot darowanej kwoty w drodze pożyczki” (Szczeptański, 2014, s. 113). W zachowaniu podatników dążących do obejścia prawa podatkowego można więc wyróżnić dwa rodzaje działań. W pierwszej kolejności podejmowane są czynności, które albo pozostają neutralne względem danin publicznych, albo są opodatkowane prawidłowo (dalej: czynności przygotowujące). Jednocześnie zaznaczyć należy, iż są to zabiegi niezbędne dla skutecznego dokonania czynności, której skutkiem będzie uzyskanie korzyści podatkowej (dalej: czynność finalna). Innymi słowy, obejście prawa podatkowego wymagać może dokonania jednej lub więcej czynności przygotowujących. Tym samym można powiedzieć, iż są to czynności, których co najmniej pośrednim celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Odwołując się ponownie do art. 119a § 1 (Ustawa, 2018), wskazać należy, iż nie doprecyzowano, czy cel w postaci uzyskania korzyści podatkowej musi mieć bezpośredni charakter. W treści przywołanego przepisu jest co prawda mowa o tym, iż czynność powinna zostać dokonana „przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej”, co z perspektywy wykładni językowej pozwalałoby przyjąć, iż jest tu mowa wyłącznie o celu bezpośrednim. Niemniej jednak przywołany zwrot „przede wszystkim (...)” ma w art. 119d (Ustawa, 2018) definicję legalną, co nakazuje odstępstwo od literalnego sposobu jego rozumienia na rzecz wyjaśnienia ustawowego. Należy więc wskazać, iż w treści przywołanego przepisu doprecyzowano, iż „czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne”. Jeżeli więc celem czynności przygotowawczej jest stworzenie warunków dla wykonania czynności finalnej, to w oczywisty sposób nie jest ona dokonywana dla celów gospodarczych czy ekonomicznych. W rezultacie można byłoby więc przyjąć, iż art. 119a § 1 (Ustawa, 2018) ma zastosowanie zarówno do czynności finalnych, jak i czynności przygotowawczych. Z drugiej strony nie można jednak nie zauważyć, iż rezultatem zastosowania klauzuli antyabuzywnej jest zgodnie z art. 119a § 2 i 5 (Ustawa, 2018) przypisanie kwestionowanym czynnościom takich skutków podatkowych, jakie mogłyby zaistnieć, gdyby podatnik nie dopuścił się obejścia przepisów prawa podatkowego. W oczywisty więc sposób czynności przygotowawcze, które pozostają albo neutralne względem danin publicznych, albo są opodatkowane prawidłowo, nie mogą zostać zakwestionowane na podstawie klauzuli antyabuzywnej. Tym samym przyjmując należy, iż art. 119a (Ustawa, 2018) będzie znajdował zastosowanie wyłącznie do czynności finalnych. Konsekwentnie, „zespół czynności”, o którym mowa w art. 119f § 1 (Ustawa, 2018), dotyczy również tylko tych działań, których bezpośrednim celem było uzyskanie korzyści podatkowej.

Kończąc rozważania na temat sposobu rozumienia pojęcia „czynność”, warto dodać, iż ustawodawca zaniechał jednoznacznego wskazania ich charakteru. Opierając się więc na zasadzie *lege non distinguente nec nostrum est distinguere*, można zgodzić się z poglądem wyrażonym w doktrynie, zgodnie z którym „należałoby przyjąć, iż klauzula może objąć zarówno czynności prawne, jak i czynności faktyczne” (Kondej, 2016, s. 5).

4. Podstawy uznania czynności za abuzywną

Na podstawie przedstawionego wcześniej brzmienia art. 119a (Ustawa, 2018) można powiedzieć, iż czynność podatnika można uznać za abuzywną, jeżeli łącznie zostały spełnione trzy przesłanki:

1. Czynność została podjęta przede wszystkim w celu uzyskaniu korzyści podatkowej.
2. Uzyskanie korzyści podatkowej było sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
3. Sposób działania podatnika był sztuczny.

Pierwsza z wymienionych przesłanek została opisana w treści art. 119d (Ustawa, 2018). Otóż zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności wskazane przez podatnika należy uznać za mało istotne.

Z perspektywy przywołanej powyżej definicji „zasadnicze znaczenie ma (...) ocena, czy inne niż uzyskanie korzyści podatkowej cele działania podatnika są mało istotne” (Etel, 2018). W tym kontekście zasadnicze wątpliwości wywołuje fakt, iż ta kluczowa przesłanka oceny motywów działania podatnika została wyrażona w sposób dalece nieprecyzyjny. Ustawodawca nie wyznaczył bowiem nawet w przybliżony sposób kryteriów pozwalających na ocenę, kiedy cele niepodatkowe są mało istotne, pozostawił więc to uznaniu administracyjnemu. Warto zauważyć, iż w ten sposób została *de facto* powtórzona poprzednio obowiązująca regulacja klauzuli antyabuzywnej, gdzie również uznanie działań podatnika jako zmierzających do obejścia prawa podatkowego było uzależnione od tego, czy można było po ich dokonaniu oczekiwać innych istotnych korzyści niż podatkowe (Zieniewicz, 2015, s. 167). Natomiast Trybunał Konstytucyjny uchylając to poprzednie rozwiązanie, wyraźnie podkreślił, iż nawet uzyskanie niepodatkowej korzyści z tytułu przeprowadzonej czynności „naraża podatnika na zarzut, iż nie jest to korzyść w ocenie organu podatkowego istotna (...). Jest to zdecydowanie zbyt daleko idąca przesłanka, utrudniająca podatnikowi obronę przed zarzutem obejścia prawa podatkowego, a nawet mogąca taką obronę uniemożliwić” (TK, 2004). Wydaje się więc, iż aktualna regulacja klauzuli antyabuzywnej jest obciążona wadą niekonstytucyjności, ponieważ zakreśla *de facto* taki sam margines swobody organom oceniającym działania podatników co jej poprzedniczka.

Na tle powyższego można również przywołać kolejne wątpliwości dotyczące faktu, iż klauzula antyabuzywna znajdzie zastosowanie tylko w przypadkach wykazania przez organ, że niepodatkowe cele działania są mało istotne. Otóż, jak zauważa się w doktrynie,

literalne odczytanie tego przepisu (a więc obligatoryjne w przypadku regulacji zobowiązań podatkowych) prowadzi do konstatacji, że jeżeli podatnik nie miał żadnych innych celów poza podatkowymi (a więc te inne cele nie są nawet mało istotne), to jego działania nie mogą zostać uznane za abuzywne (Guzek, Stefaniak, 2015, s. 25). W oczywisty sposób tego rodzaju wykładnię, jako dążącą do pozbawienia sensu przepisu (tj. *ad absurdum*), należy odrzucić (Morawski, 2010, s. 170). Niemniej jednak jej rezultat jasno wskazuje na wady konstrukcyjne klauzuli antyabuzywnej.

Uzupełniając powyższe, można również zauważyć, iż zgodnie z art. 119d (Ustawa, 2018) brak abuzywności można przypisać tylko takim działaniom podatnika, którym przyświecają cele ekonomiczne lub gospodarcze. W tym kontekście trafnie podkreśla się w doktrynie, iż „można sobie (...) wyobrazić zupełnie inne subiektywnie kluczowe pobudki, dla których dana transakcja podlega realizacji w uzasadnieniu, np. o cele społeczne, religijne, zdrowotne” (Marianiński, Żurawiński, 2017, s. 14). Przyjęty przez ustawodawcę model klauzuli antyabuzywnej może więc prowadzić m.in. do ograniczenia wsparcia dla działalności charytatywnej udzielanej przez przedsiębiorców.

W literaturze podkreśla się również, iż ujęte w art. 119d (Ustawa, 2018) wyrażenia „cel ekonomiczny” i „cel gospodarczy” są pojęciami „jeśli nie synonimicznymi, to na pewno o znaczeniach zachodzących na siebie” (Guzek, Stefaniak, 2015, s. 25). Z drugiej strony podnosi się, iż zwrot „ekonomiczne” odnosi się do osób nieprowadzących działalności gospodarczej, a „gospodarcze” odnosi się do przedsiębiorców (Dauter, 2017). To stanowisko jest argumentowane treścią uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej klauzulę antyabuzywną (Dauter, 2017). Pierwszy z wymienionych poglądów należy odrzucić, ponieważ dwa różne pojęcia użyte w akcie prawnym nie mogą mieć tego samego znaczenia, co wynika z zakazu wykładni synonimicznej (Morawski, 2010, s. 117). Drugie stanowisko nie wydaje się również trafne, ponieważ treść uzasadnienia projektu ustawy nie może być traktowana ani jako źródło prawa, ani jako instrument wykładni legalnej (Tobor, 2013, s. 263). Natomiast, niezależnie od przedstawionych poglądów, podkreślić należy, iż oba przywołane zwroty są nieprecyzyjne, a jednocześnie odgrywają ważną rolę przy ustalaniu ewentualnej abuzywności działania podatnika. Można więc wskazać, iż ich użycie w treści art. 119d (Ustawa, 2018) wywołuje analogiczne wątpliwości konstytucyjne jak w przypadku zwrotu „mało istotne”.

Przechodząc do kolejnych przesłanek uznania danej czynności za abuzywną, warto zauważyć, iż ustawodawca w widoczny sposób powielił w treści drugiej przesłanki element przesłanki trzeciej. Otóż druga przesłanka mówi o tym, iż uzyskanie korzyści podatkowej było sprzeczne z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Z kolei trzecia przesłanka stanowi o tym, iż działanie podatnika było „sztuczne”. Przy tym, zgodnie z art. 119c ordynacji podatkowej, jednym z nieodzownych elementów rozstrzygających o możliwości uznania postępowania podatnika za „sztuczne” jest dążenie przez niego do uzyskania korzyści sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej. Zasygnalizowane powtórzenie się ustawodawcy w treści obu przesłanek polega więc na tym, iż spełnienie obu jest zależne od stwierdzenia dążenia do uzyskania korzyści podatkowej niezgodnie z postanowieniami ustawy podatkowej. Wobec tego zauważyć należy podnoszony w literaturze fakt,

iż niezgodne z przepisami prawa postępowanie podatnika jest podważalne już na gruncie aktu prawnego zawierającego naruszone regulacje (Kondej, 2016, s. 6). Zbędne jest więc odwoływanie się do dodatkowych instytucji prawnych jak np. klauzula antyabuzywna. W związku z tym można powiedzieć, iż wymienione elementy przesłanek stwierdzenia abuzywności określonego postępowania podatnika zbliżają charakterem klauzulę antyabuzywną do ujęcia zgodnego z zaprezentowaną wcześniej *Innentheorie*, co według przedstawionej wcześniej analizy konstytucyjności konsekwencji obowiązywania tej teorii oznaczałoby niezgodność postanowień działu IIIa ordynacji podatkowej z treścią art. 2 ustawy zasadniczej.

Uzupełniając powyższe uwagi, wskazać należy, iż trzecia przesłanka zostanie zgodnie z art. 119c ordynacji podatkowej spełniona (tj. działanie podatnika będzie „sztuczne”) w przypadku, gdy dążenie do uzyskania niezgodnej z prawem korzyści podatkowej będzie rezultatem odstąpienia od zasad rozsądnego postępowania, jak i zaniechania kierowania się zgodnymi z prawem celami. Warto więc zauważyć, iż cele zgodne z prawem to takie, które zostały w przepisach prawa wskazane. Niedopuszczalna byłaby bowiem sytuacja, w której można wymagać od podatnika postępowania zgodnego z celami prawa przy jednoczesnym braku ich ujawnienia w tekście prawnym. Odwołując się więc do przytoczonego spostrzeżenia ujętego w literaturze, można wskazać, iż podobnie jak w omawianym przypadku uzyskiwania niezgodnych z prawem korzyści podatkowych także postępowanie niezgodne z celami zakreślonymi w przepisach prawa jest podważalne już na gruncie aktu prawnego te cele określającego (Kondej, 2016, s. 6). Tak samo więc również i ta część przepisu budzi wątpliwości co do jej zgodności z treścią art. 2 ustawy zasadniczej.

Przechodząc do drugiego z elementów trzeciej przesłanki (tj. „rozsądnego postępowania”), warto zauważyć, iż pojęcie „rozsądne” jest nie tylko niedookreślone, ale i niemierzalne. Dla porównania, zwrot niedookreślony „naruszenie zdrowia” jest również niedookreślony, ale mierzalny, ponieważ uszczerbek na zdrowiu jest zjawiskiem identyfikowalnym na podstawie obiektywnych przesłanek (np. utraty kończyny). Należy więc zauważyć, iż posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem niedookreślonym i niemierzalnym pozostawia daleko idący zakres swobody organom skarbowym i tym samym naruszona zostaje „zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych”, z której wynika „konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom unormowań prawnopodatkowych maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe” (Chojnacka, 2015, s. 30).

Uwagi końcowe

Na podstawie przeprowadzonej analizy można powiedzieć, iż prawne ujęcie klauzuli antyabuzywnej spełnia tylko jeden formalny wymóg konstytucyjny przewidziany dla przepisów prawa podatkowego. Otóż została ona wyrażona w tekście ustawy. Natomiast w pozostałym zakresie omówiona regulacja jest co do zasady sprzeczna z postanowieniami ustawy zasadniczej. Podstawowym zarzutem jest tu brak precyzji w treści przepisów regu-

lujących stosowanie klauzuli antyabuzywnej, co jest konsekwencją użycia w nich szeregu pojęć niedookreślonych. Jest to szczególnie rażące w przypadku przepisów definicyjnych, a więc regulacji przewidzianych do wyjaśniania pojęć składających się na ustawowe rozumienie klauzuli antyabuzywnej. Brak klarowności co do normatywnego znaczenia zwrotów użytych w przepisach definicyjnych powoduje bowiem, iż są one obciążone błędem tłumaczenia nieznanego przez nieznaną.

Przedstawiona powyżej niepewność co do normatywnego wymiaru klauzuli antyabuzywnej przekłada się w oczywisty sposób na brak jasnych granic jej stosowania. Można więc mówić o daleko posuniętej swobodzie organów skarbowych w zakresie dokonywania oceny abuzywności czynności podejmowanych przez podatników. W rezultacie omówiony sposób regulacji klauzuli antyabuzywnej uderza w jedną z podstawowych wartości konstytucyjnych, jaką jest bezpieczeństwo prawne, do którego elementów składowych należy możliwość przewidywania sposobu postępowania organów administracji publicznej (w tym podatkowej).

Literatura

- Birk, D. (2012). *Steuerrecht*. Heidelberg: C.F. Müller.
- Dauter, B. (2017). *Komentarz do art. 119d*. W: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek. *Ordynacja podatkowa*. Komentarz. Warszawa: Wolters Kluwer Polska. Pobrano z: <https://sip.lex.pl/#commentary/587744721/542161> (16.04.2018).
- Etel, L. (2018). *Ordynacja podatkowa*. Komentarz aktualizowany. System Informacji Prawnej LEX. Pobrano z: <https://sip.lex.pl/#commentary/587760018/557458> (16.04.2018).
- Guzek, M., Stefaniak, M. (2016). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. *Monitor Podatkowy*, 11, 22–27.
- Iwin-Garzyńska, J. (2016). Nowe oblicze optymalizacji podatkowej w Polsce. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 97–107.
- Kaczmarek, P. (2009). Spór wokół rozumienia obejścia prawa w kontekście dyskusji nad autonomią prawa podatkowego względem prawa cywilnego. *Przegląd Prawa i Administracji*, 79, 63–72.
- Kondej, M. (2016). Hipoteza normy klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. *Praktyka Podatkowa*, 1, 1–17.
- Kujawski, G. (2016). *Klauzula generalna unikania opodatkowania*. Pobrano z: <https://sip.lex.pl/#monograph/369403581/335348> (16.04.2018).
- Linn, A. (2007). *Missbrauchsverhinderungsnormen und Standortwahl Eine rechtsvergleichende und modelltheoretische Analyse des Einflusses von CFC-Regeln und Unterkapitalisierungsregeln*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag |GWV Fachverlage GmbH.
- Maj, I. (2011). Polityka organów podatkowych w zakresie obejścia prawa podatkowego. W: P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.). *Podatnik versus organ podatkowy* (s. 113–122). Wrocław: Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa.
- Mariański, A., Żurawiński, J. (2017). Sukcesja biznesu a obowiązujące i projektowane przepisy prawa, w tym w szczególności regulacje klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania. *Monitor Podatkowy*, 11, 11–15.
- Morawski, L. (2010). *Zasady wykładni prawa*. Toruń: Dom Organizatora.
- Nagato, T. (2017). A General Anti-Avoidance Rule (GAAR) and the Rule of Law in Japan, Policy Research Institute, Ministry of Finance, Japan. *Public Policy Review*, 1 (13), 35–70. Chojnacka I. (red.) (2015). *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*. Warszawa: Trybunał Konstytucyjny Wyda-

wnictwa.

- Seiler, M. (2016). *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*. Lindeverlag.
- Szczepański, J. (2014). Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 1 (76), 105–118
- Tobor, Z. (2013). *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska SA.
- Wróblewska, I. (2010). *Zasada państwa prawnego w orzecznictwie trybunału konstytucyjnego RP*. Toruń: Dom Organizatora.
- Zieniewicz, M. (2015). Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – ewolucja instytucji i współczesne tendencje w Polsce. W: A. Cwiąkała-Małys, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Aktualne i wybrane problemy z zakresu bankowości, podatków i rachunkowości* (s. 165–184). Wrocław: Uniwersytet Wrocławski.

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z dnia 29 maja 2002 roku, sygn. III SA 2602/00.
- Wyrok NSA z dnia 23 października 2017 roku, sygn. II GSK 40/16.
- Wyrok TK z dnia 2 marca 1993 roku, sygn. K. 9/92.
- Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 roku, sygn. K 4/03

Akty prawne

- Konstytucja (1997). Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 roku. Dz.U. nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa, tj. z dnia 23 marca 2018 roku. Dz.U. 2018, poz. 800.
- KC (1964). Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks Cywilny, tj. z dnia 9 lutego 2017 roku. Dz.U. 2017, poz. 459.

A CLAUSE AGAINST TAX AVOIDANCE (CONSTITUTIONAL PERSPECTIVE)

Summary: *Purpose* – The aim of the article is to analyze the legal regulation of the so-called an anti-versus clause including constitutional requirements for the construction of tax law.

Design/methodology/approach – Analysis of literature and jurisprudence, examination of source documents.

Findings – The legal inclusion of the anti-abusing clause gives a wide margin of discretion to tax authorities to assess the legal consequences of taxpayers' activities. The reason for this state of affairs and at the same time the key disadvantage of the presented legal regulation is the support of its construction with vague notions, which were used even in the provisions of a definitional nature. As a consequence, the Polish regulation of the anti-abusing clause is undoubtedly in conflict with art. 2 of the Constitution speaking about a democratic state of law.

Originality/value – The value of the article is description of problems that may arise in the course of interpreting the provisions defining the rules for the application of the anti-abusive clause. In addition, there was shown the non-compliance of the analyzed solutions with specific constitutional requirements.

Keywords: anti-abuse clause, circumvention of the law, tax

Cytowanie

Dubiński, Ł. (2018). Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (perspektywa konstytucyjnoprawna). *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 17–26. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-02.

Koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich

Waldemar Gos*

Streszczenie: *Cel* – Przegląd regulacji prawnych i wewnętrznych regulacji uczelni w zakresie zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy materiałów źródłowych oraz metodę wnioskowania logicznego.

Wynik – Wskazanie zasad i postulatów, które należy uwzględnić przy opracowaniu regulacji wewnętrznych uczelni w zakresie kosztów uzyskania przychodów nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich.

Oryginalność/wartość – Opracowanie zasad, które będą jednolite i akceptowane we wszystkich uczelniach, zmniejsza ryzyko podatkowe.

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, koszty uzyskania przychodów

Wprowadzenie

Od kilku miesięcy trwa ożywiona dyskusja dotycząca kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich przez nauczycieli akademickich, związana z nowelizacją art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który obowiązuje od 1 stycznia 2018 roku. W związku z wprowadzoną do ustawy zmianą powstało wiele wątpliwości interpretacyjnych dotyczących zastosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów w odniesieniu do przychodów uzyskiwanych z działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej przez nauczycieli akademickich¹. Wątpliwości w kwestii zastosowania omawianej preferencji dotyczyły głównie pracowników uczelni wytwarzających utwory w rozumieniu prawa autorskiego, ale wykonujących działalność wyłącznie naukową lub dydaktyczną.

* prof. dr hab. Waldemar Gos, Uniwersytet Szczeciński, Instytut Rachunkowości, e-mail: waldemar.gos@usz.edu.pl. ORCID: 0000-0003-1182-4550.

¹ Według art. 108 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym do tej grupy zawodowej należą: pracownicy naukowo-dydaktyczni, pracownicy dydaktyczni i pracownicy naukowci, dyplomowani bibliotekarze oraz dyplomowani pracownicy dokumentacji i informacji naukowej. Obecnie zgodnie z ustawą z 20 lipca 2018 roku Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2018, poz. 1668 ze zm.) są to odpowiednio pracownicy badawczo-dydaktyczni, pracownicy dydaktyczni i pracownicy badawczy.

Celem opracowania jest:

1. Przegląd regulacji prawnych i wewnętrznych regulacji uczelni w zakresie ustalania kosztów uzyskania przychodów przez nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich.
2. Sformułowanie wniosków i postulatów, które powinny zostać uwzględnione przy opracowaniu zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów przez nauczycieli akademickich.

W artykule wykorzystano głównie metodę analizy materiałów źródłowych (regulacje prawne, wewnętrzne akty normatywne wybranych uczelni) oraz metodę wnioskowania logicznego.

1. Przegląd regulacji prawnych w zakresie praw autorskich nauczycieli akademickich

Podstawowe zasady ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie ustalania kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich przez nauczycieli akademickich są następujące:

1. Koszty uzyskania przychodów z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich ustala się w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz ubezpieczenie chorobowe.
2. Niniejsze koszty w 2018 roku nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, czyli kwoty 85 528 zł.
3. W przypadku nauczycieli akademickich wymienione przepisy prawa stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu działalności badawczo-rozwojowej oraz naukowo-dydaktycznej.

Różna interpretacja znowelizowanego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych skłoniła Ministerstwo Finansów do wydania swojej interpretacji. Wyjaśnienia Ministra Finansów przekazane do wiadomości Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego pismem z dnia 20 grudnia 2017 roku (nr pisma: DD3.8223.361.2017), dotyczące nowych zasad korzystania z 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów, wskazują, że „zasadne jest, aby pracodawca tworzył przejrzysty mechanizm pozwalający precyzyjnie określić wysokość należnego honorarium, tj. wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi. Z jednej strony mechanizm ten zapewni w przypadku braku realnego rezultatu umowy w postaci utworu skuteczne skorygowanie wysokości wynagrodzenia, do którego w konsekwencji nie przysługiwały 50% koszty uzyskania przychodów. Natomiast w sytuacji, gdy utwór powstanie, mechanizm ten będzie pomocny przy dowodzeniu, że w odniesieniu do części wynagrodzenia twórca pracodawca (płatnik) prawidłowo stosował 50% koszty uzyskania przychodów, bowiem wynagrodzenie to stanowiło w istocie honorarium” (Pismo Ministra Finansów, 2017).

Można więc stwierdzić, że zasady określania wielkości honorarium autorskiego za przeniesienie na uczelnię praw autorskich do utworów naukowych i dydaktycznych przez

pracowników uczelni pozostawiono w gestii szkół wyższych jako pracodawców, co znajduje wyraz w ich wewnętrznych unormowaniach. Przykładowe regulacje w tym zakresie zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1.

Podstawowe zasady ustalania kosztów z tytułu praw autorskich dla pracowników uczelni

Regulacje prawne i wewnętrzne akty normatywne uczelni	Podstawowe założenia
1	2
Zarządzenie Rektora Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie nr R-0201-3/2018 z dnia 24 stycznia 2018 roku w sprawie zasad dokumentowania okoliczności stanowiących podstawę stosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów przy poborze zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pracownikowi, do którego obowiązków wynikających ze stosunku pracy należy tworzenie utworów w rozumieniu ustawy o prawach autorskich, w związku ze stworzeniem takiego utworu w ramach obowiązków pracowniczych i przeniesieniem na UEK autorskich praw majątkowych do niego przysługuje prawo do zastosowania przez płatnika 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w niniejszym zarządzeniu. 2. Możliwość zastosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów uwarunkowana jest prowadzeniem przez pracownika stosownej ewidencji utworów stworzonych w ramach stosunku pracy. 3. Wynagrodzenie pracowników naukowo-dydaktycznych z tytułu przeniesienia na UEK autorskich praw majątkowych do utworów stworzonych w ramach działalności naukowo-dydaktycznej może obejmować maksymalnie 90% wynagrodzenia zasadniczego. 4. W przypadku pozostałych pracowników, w tym niebędących nauczycielami akademickimi, wynagrodzenie z tytułu przeniesienia na UEK autorskich praw majątkowych do utworów stworzonych w trakcie wykonywania obowiązków pracowniczych może obejmować maksymalnie 75% wynagrodzenia zasadniczego.
Uchwała nr XXIV –13.2/18 Senatu Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie z dnia 31 stycznia 2018 roku w sprawie ustalania wysokości honorarium z tytułu przeniesienia autorskich praw majątkowych do utworów w wynagrodzeniu pracowników uczelni	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pracownicy Uniwersytetu zatrudnieni jako nauczyciele akademicy mogą korzystać z 50-procentowej normy kosztów uzyskania przychodu przewidzianej w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu rozporządzenia na rzecz Uniwersytetu autorskimi prawami majątkowymi do utworów wytworzonych w ramach stosunku pracy z Uniwersytetem. 2. Przepisy niniejszej uchwały stosuje się do tej części wynagrodzenia pracowników, w stosunku do którego mają zastosowanie przepisy art. 22 ust. 9b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. 3. Udział procentowy wynagrodzenia, do którego stosuje się 50-procentową normę kosztów uzyskania przychodów, wynosi dla pracowników: <ol style="list-style-type: none"> a) naukowych i naukowo-dydaktycznych do 95% wynagrodzenia zasadniczego; b) dydaktycznych do 70% wynagrodzenia zasadniczego; c) dyplomowanych bibliotekarzy oraz dyplomowanych pracowników dokumentacji i informacji naukowej do 60% wynagrodzenia zasadniczego. 4. Pracownicy korzystający z 50-procentowej normy kosztów uzyskania przychodu zobowiązani są prowadzić w porozumieniu z dziekanem/kierownikiem jednostki organizacyjnej ewidencję prac objętych prawem autorskim oraz przechowywać niezbędną dokumentację dla potrzeb kontroli podatkowej.

1	2
<p>Uchwała nr 155/2017 Senatu AGH z dnia 29 listopada 2017 roku w sprawie stosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pracownicy, którzy obowiązani są w ramach stosunku pracy prowadzić działalność naukowo-dydaktyczną, badawczo-rozwojową, w tym badania naukowe i prace rozwojowe, rozwijać twórczość naukową, mogą mieć prawo do 50-procentowych kosztów uzyskania przychodu. 2. Ustala się, że wynagrodzenie z tytułu korzystania z praw autorskich wynosi dla: <ol style="list-style-type: none"> a) pracowników naukowo-dydaktycznych do 45% wynagrodzenia; b) pracowników naukowych do 45% wynagrodzenia. 3. Zakres stosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodu od wynagrodzeń pracowników niewymienionych w pkt 2 uzależniony jest od zakresu wykonywanych przez nich prac o charakterze twórczym, co ma wynikać z ich obowiązków służbowych.
<p>Uchwała nr 1/2018 senatu Akademii Muzycznej w Krakowie z dnia 15 stycznia 2018 roku w sprawie wynagrodzenia objętego prawami autorskimi dla nauczycieli akademickich zatrudnionych w ramach stosunku pracy oraz stosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wynagrodzenie zasadnicze nauczyciela akademickiego będącego pracownikiem naukowym lub naukowo-dydaktycznym składa się z: <ol style="list-style-type: none"> a) wynagrodzenia za prace twórcze chronione prawem autorskim – honorarium, stanowiące do 90% wysokości wynagrodzenia zasadniczego; b) pozostałej części wynagrodzenia nieobjętego ochroną wynikającą z prawa autorskiego. 2. Nauczyciel akademicki będący pracownikiem dydaktycznym za wykonywanie działalności twórczej w ramach stosunku pracy, chronionej prawem autorskim, może korzystać z 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów, o ile spełnia przesłanki z art. 22 ust. 9b ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2018 roku. 3. Wynagrodzenie za prace twórcze chronione prawem autorskim – honorarium stanowi do 50% wysokości wynagrodzenia zasadniczego, pozostała część wynagrodzenia nie jest objęta ochroną wynikającą z prawa autorskiego. 4. Zakwalifikowanie zakresu prac jako czynności o charakterze twórczym należy do pracownika, który przyjmuje na siebie odpowiedzialność karno-skarbową za złożone oświadczenie, którego wzór stanowi załącznik do niniejszej uchwały. 5. Podstawą zastosowania 50-procentowych kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy jest oświadczenie nauczyciela akademickiego.
<p>Uchwała Senatu Politechniki Krakowskiej z 20 grudnia 2017 roku nr 123/f/12/2017 zmieniająca uchwałę w sprawie ustalenia ogólnego zakresu obowiązków nauczycieli akademickich i stosowania 50-procentowej stawki kosztów uzyskania przychodu ze stosunku pracy pracowników PK</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prawem autorskim chronione są prace pracowników naukowo-dydaktycznych i naukowych w ramach obowiązków badawczych i obowiązków dydaktycznych w wysokości zależnej od zajmowanego stanowiska oraz posiadanego tytułu lub stopnia naukowego. Prace w ramach obowiązków organizacyjnych nie są chronione prawem autorskim. 2. Pracownicy naukowo-dydaktyczni i naukowci (twórcy) za wykonywanie działalności twórczej w ramach stosunku pracy, chronionej prawem autorskim, korzystają z kosztów uzyskania przychodu w wysokości 50%. 3. Ustala się, że wynagrodzenie nauczycieli akademickich z tytułu korzystania z praw autorskich wynosi dla pracowników naukowo-dydaktycznych i naukowych: <ol style="list-style-type: none"> a) z tytułem naukowym profesora lub stopniem naukowym doktora habilitowanego – 90%; b) ze stopniem naukowym doktora – 77%; c) z tytułem zawodowym magistra – 64%. 4. Na wniosek pracownika Rektor PK może ustalić inny niż ustalony w ust. 1 niniejszego paragrafu, procentowy udział zakresu obowiązków nauczyciela akademickiego.

Analiza informacji zawartych w tabeli 1 pozwala stwierdzić, że nie ma jednolitych zasad dotyczących ustalania kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich przez pracowników uczelni. Uczelnie odwołując się do ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, zakładają, że czas pracy nauczycieli akademickich mierzy się zakresem ich obowiązków (organizacyjnych, dydaktycznych, naukowych). Prawem autorskim są zazwyczaj chronione obowiązki naukowe i dydaktyczne. Problematyczne jest jednak określenie proporcji między poszczególnymi rodzajami obowiązków pracownika. Z uwagi na brak precyzyjnych i jednoznacznych wytycznych wiele uczelni zwraca się do organów skarbowych o wydanie indywidualnych interpretacji i często otrzymuje odpowiedź, że interpretacja uczelni jest nieprawidłowa. Jako przykład może posłużyć interpretacja indywidualna z 4 kwietnia 2018 roku sygn. 0115-KDIT2-1.4011.23.2018.1.MK dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Uczelnia zadała pytanie, czy przyjęte przez nią rozwiązania, podobne do wskazanych w tabeli 1, są prawidłowe. Niestety otrzymała odpowiedź negatywną. W interpretacji zwrócono uwagę na następujące okoliczności:

1. „W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest jednolite stanowisko, iż dla zastosowania normy kosztów uzyskania przychodów, określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, **konieczne jest rozróżnienie wynagrodzenia na część związaną z wykonywaniem obowiązków pracowniczych i część określającą honorarium**, związaną z korzystaniem z praw autorskich za eksploatację dzieła w określony sposób i na określonym polu. Nie jest przy tym wystarczające wyróżnienie w umowie o pracę części czasu pracy przeznaczonej na pracę twórczą, gdyż z takiego wyróżnienia nie wynika, czy jakkolwiek utwór rzeczywiście powstał i czy w związku z jego eksploatacją wypłacono honorarium (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2010 r., II FSK 1791/08; z dnia 16 września 2010 r., II FSK 839/09)”.
2. „Sama przesłanka zatrudnienia na **określonym stanowisku**, z którym związana jest praca twórcza, **nie pozwala** na zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2275/13 stwierdzono, że zgodnie bowiem z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych przepis ten nie będzie miał zastosowania, jeżeli z ustalonego w sprawie stanu faktycznego nie można ustalić, jaka część wynagrodzenia, uzyskiwanego przez pracownika ze stosunku pracy, dotyczy wynagrodzenia za wykonywanie prac o charakterze twórczym lub za rozporządzenie przez twórcę majątkowymi prawami autorskimi (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 2011 r. II FSK 2217/09)”.
3. „Podkreślenia przy tym wymaga, że przez **wyodrębnienie honorarium** z łącznej wartości wynagrodzenia nie można uznać sytuacji, w której **pracodawca określa je jako procent ogólnego wynagrodzenia pracownika**. Nie można bowiem przyjęc założenia, że na pewno taki właśnie procent wynagrodzenia będzie dotyczyć działalności twórczej. Wobec tego, tylko jednoznaczne określenie wartości honorarium w sprecyzowanej kwocie z tytułu rzeczywiście wykonanej pracy twórczej pozwala

na zastosowanie do tak wyliczonej wartości kosztów uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten nie znajdzie zastosowania do wynagrodzenia wyliczonego w sposób hipotetyczny, nawet jeśli będzie ono zbliżone do wartości rzeczywistej”.

4. „Reasumując, prezentowany przez Wnioskodawcę procentowy podział wynagrodzenia nie stwarza możliwości zastosowania 50% kosztów uzyskania przychodów względem wynagrodzenia za wykonywaną przez pracowników pracę twórczą. Do całości uzyskiwanych przez pracowników przychodów ze stosunku pracy zastosowanie znajdzie art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych”.
5. „Zastrzeżenia wymaga, że cytowana w treści ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych nie stanowi przepisów prawa podatkowego, a więc organ nie jest upoważniony do interpretowania tej ustawy w trybie art. 14b Ordynacji podatkowej, a tym samym do stwierdzenia, czy dana osoba jest twórcą/wykonawcą w rozumieniu przepisów ww. ustawy lub czy konkretny efekt pracy danej osoby stanowi przedmiot prawa autorskiego lub praw pokrewnych. Niniejsza interpretacja dotyczy zatem wyłącznie skutków podatkowych przedstawionego we wniosku stanu faktycznego. Nie rozstrzyga zaś kwestii prawidłowości działań na gruncie przepisów odrębnych (w tym przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych)”.

Analizując argumenty przedstawione w interpretacji, należy podkreślić, że niewątpliwie nauczycielom akademickim przysługuje prawo do zwiększonych kosztów uzyskania przychodów z tytułu praw autorskich. Jednak należy odpowiedzieć na pytanie: jak opracować zasady, aby mogły być zgodne z przepisami prawa, szczególnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych? Zasady te powinny się koncentrować wokół dwóch zagadnień, a mianowicie:

- przedmiotu prawa autorskiego, z którym wiąże się stosowanie preferencji podatkowych,
- wynagrodzenia (honorarium) za ten przedmiot.

2. Przedmiot prawa autorskiego

Przedmiot prawa autorskiego określa ustawa z 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej: upr). Zgodnie z art. 1 ust. 1 upr utworem jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia. Ustawodawca zawarł w niej katalog przykładowych utworów, który ma charakter otwarty. I tak przedmiotem prawa autorskiego są w szczególności utwory¹:

- wyrażone słowem, symbolami matematycznymi, znakami graficznymi (literackie, publicystyczne, naukowe, kartograficzne oraz programy komputerowe),

¹ Przegląd definicji utworu zob. Sokołowska (2017), s. 305–337.

- plastyczne,
- fotograficzne,
- lutnicze,
- wzornictwa przemysłowego,
- architektoniczne, architektoniczno-urbanistyczne i urbanistyczne,
- muzyczne i słowno-muzyczne,
- sceniczne, sceniczno-muzyczne, choreograficzne i pantomimiczne,
- audiowizualne (w tym filmowe).

Dany przejaw działalności pracownika ma twórczy charakter, jeżeli spełnia następujące warunki:

- stanowi przejaw działalności twórczej,
- stanowi rezultat pracy człowieka (twórcy),
- odznacza się indywidualnym charakterem,
- został ustalony w jakiegokolwiek postaci.

Łączne spełnienie wymienionych przesłanek kwalifikuje dany wytwór działalności człowieka jako przedmiot podlegający ochronie praw autorskich.

Można więc stwierdzić, że w ramach stosunku pracy nauczycieli akademickich powstają utwory, różnie wyrażone, które powinny być chronione przepisami prawa autorskiego. Ponadto należy podkreślić, że w ramach stosunku pracy pracownik może stworzyć utwór, a jego wynagrodzenie może w części lub wyjątkowo w całości stanowić honorarium za autorskie prawa majątkowe do stworzonego utworu. Przedstawione stwierdzenie potwierdza WSA w Krakowie w wyroku z 16 lutego 2010 roku (sygn. akt I SA/Kr 1454/09). W uzasadnieniu do przywołanego wyroku sąd wskazał, że „(...) jeżeli pracownik w ramach obowiązków ze stosunku pracy wykonuje również prace twórcze, to z umowy o pracę musi ten fakt wynikać, a także to, jaka część wynagrodzenia stanowi honorarium za przeniesienie praw autorskich do utworu, a jaka jest ściśle związana z wykonywaniem obowiązków pracowniczych, bowiem tylko taki podział wynagrodzenia daje podstawę do zastosowania 50% stawki kosztów uzyskania przychodów (...)”.

3. Honorarium jako element wynagrodzeń

W literaturze (Orłowski, Salamonowicz, 2016, s. 63) stwierdza się, że znaczną część wynagrodzenia nauczycieli akademickich stanowi honorarium za przeniesienie na uczelnię autorskich praw majątkowych do utworów pracowniczych. W związku z tym w umowie o pracę musi być określone, jaka część wynagrodzenia będzie stanowiła honorarium. Biorąc pod uwagę przepisy podatkowe, można określić maksymalną kwotę honorarium, która będzie uwzględniona przy rozliczeniu podatkowym. Podwyższone koszty uzyskania przychodów można więc stosować wtedy, gdy wypłacone zostało wynagrodzenie za przeniesienie autorskich praw majątkowych. W związku z tym, jak już określono, z treści umowy o pracę lub przykładowo aneksu do umowy powinno wynikać, że obowiązki ze stosunku

pracy obejmują także działalność twórczą, a wyodrębniona kwotowo część wynagrodzenia stanowi honorarium za przeniesienie praw autorskich do utworu. Interpretacje podatkowe wskazują, że nie można ustalić honorarium w procencie od wynagrodzenia zasadniczego. Jest to niezgodne z przytoczonym wyrokiem WSA w Krakowie w wyroku z 16 lutego 2010 roku (sygn. akt I SA/Kr 1454/09), który stwierdza, że „w umowie o pracę lub innym dokumencie powiązany z umową o pracę powinno wynikać, jaka część wynagrodzenia jest objęta prawem autorskim”. W związku z tym określenie honorarium autorskiego jako procent od wynagrodzenia zasadniczego można uznać za prawidłowe rozwiązanie.

Zgodnie z uchwałą SN z 30 kwietnia 1986 roku (III PZP 42/86) wynagrodzenie to świadczenie konieczne, o charakterze przysparzająco-majątkowym, które pracodawca jest zobowiązany wypłacać okresowo pracownikowi w zamian za wykonywaną pracę, świadczoną na podstawie wiążącego pracownika i pracodawcę stosunku pracy. Jednym ze składników wynagrodzenia może być honorarium, czyli wynagrodzenie z tytułu korzystania lub rozporządzania prawami autorskimi i pokrewnymi. Honoraria obejmują w szczególności (GUS, 2018):

- wynagrodzenie przekazane autorowi lub artyście wykonawcy z tytułu korzystania z utworu lub artystycznego wykonania przez podmioty wypłacające wynagrodzenie, jeżeli utwór lub artystyczne wykonanie zostały stworzone przez pracowników na podstawie umowy o pracę i przez osoby fizyczne na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło,
- wynagrodzenia (tantiemy) wypłacane twórcom i artystom wykonawcom przez organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi,
- wynagrodzenia za opracowania naukowe i badawczo-rozwojowe wykonywane przez pracowników jednostek naukowych i badawczo-rozwojowych, stanowiące wykładnik działalności twórczej.

Nie ma więc żadnych regulacji prawnych, które wskazują na sposób ustalania honorarium, na przykład jako kwotę lub jako procent od znanej kwoty.

Należy jednak podkreślić, że dla celów dowodowych rekomendowanym rozwiązaniem jest prowadzenie ewidencji prac twórczych, pozwalającej na wyodrębnienie wynagrodzenia objętego 50-procentową stawką kosztów uzyskania przychodów (Pismo Ministerstwa Kultury, 2002).

Uwagi końcowe

Podsumowując wcześniejsze rozważania, należy wskazać, że aby możliwe było zastosowanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów do części wynagrodzenia związanego z korzystaniem lub rozporządzeniem prawami autorskimi, muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

- stosunek prawny łączący pracownika i pracodawcę przewiduje zróżnicowanie wynagrodzenia należnego pracownikowi na część związaną z korzystaniem z praw autorskich i część związaną z wykonywaniem typowych obowiązków pracowniczych,

- pracodawca prowadzi stosowną dokumentację w tym zakresie, np. szczegółową ewidencję przekazanych utworów.

Warto również wskazać na próbę regulacji prawnej, a mianowicie Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego poinformowało, że w porozumieniu z Ministerstwem Finansów zostało wypracowane rozwiązanie polegające na tym, że w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce zostanie wprowadzony zapis: „wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność o indywidualnym charakterze w rozumieniu przepisów z 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych” (MNiSW, 2018). Podczas analizy treści komunikatu nasuwa się pytanie: jaka część wynagrodzenia (honorarium) nauczyciela akademickiego może być chroniona prawem autorskim i jak to uprawdopodobnić? Zostało to wpisane do nowej ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (art. 116 ust. 7). Na tym tle powstaje kolejne pytanie: jak traktować wyroki sądów w zakresie umów o dzieło, których przedmiotem było prowadzenie wykładów przez nauczycieli akademickich? Wszystkie te pytania powinny być przedmiotem dyskusji, której celem jest precyzyjne i sprawiedliwe wypracowanie zasad w zakresie kosztów uzyskania przychodów dla nauczycieli akademickich.

Literatura

- GUS. *Pojęcia stosowane w statystyce publicznej: honoraria*. Pobrano z: <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/115.pojecie.html> (7.06.2018).
- Interpretacja indywidualna dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 kwietnia 2018 roku (sygn. 0115-KDIT-2-1.4011.23.2018.1.MK).
- MNiSW. *Koszty uzyskania przychodów – stanowisko MNiSW i MF*. Pobrano z: <https://www.archiwum.nauka.gov.pl/komunikaty/koszty-uzyskania-przychodu-stanowisko-mnisw-i-mf.html> (15.06.2018).
- Orłowski, J., Salamonowicz, M (2016). Dochody nauczycieli akademickich do utworów z praw i ich opodatkowanie. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, XCIX, 63–74.
- Pismo Ministra Finansów z 20 grudnia 2017 roku (nr DD3.8223.361.2017).
- Pismo Ministerstwa Kultury z 13 sierpnia 2002 roku (sygn. DP/WPA.024/318).
- Sokołowska, D. (2017). Definiowanie pojęcia utworu naukowego w regulacjach szkół wyższych. *Acta Iuris Stetinensis*, 2 (18), 305–337.
- Uchwała SN z 30 kwietnia 1986 r. (sygn. akt III PZP 42/86).
- Ustawa z 27 lipca 2005 roku – Prawo o szkolnictwie wyższym. Dz.U. 2017, poz. 2 183 ze zm..
- Ustawa z 20 lipca 2018 roku – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Dz.U. 2017, poz. 1 668 ze zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2018, poz. 106 ze zm.
- Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Dz.U. 2017, poz. 880 ze zm.
- Ustawa z 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa. Dz.U. 2017, poz. 201 ze zm.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 16 lutego 2010 roku (sygn. akt I SA/Kr 1454/09).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 marca 2010 roku (sygn. akt II FSK 1791/08).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 września 2010 roku (sygn. akt II FSK 839/090).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 kwietnia 2011 roku (sygn. akt II FSK 2217/09).

TAX DEDUCTIBLE EXPENSES OF ACADEMICS' COPYRIGHTS

Abstract: *Purpose* – An overview of legal regulations and internal university regulations about calculating tax deductible expenses.

Design/methodology/approach – In the study the method of the analysis of source material and logical reasoning were used.

Findings – Pointing to these rules and postulates which should be taken into consideration while formulating internal university regulations about tax deductible expenses of academics' copyrights.

Originality/value – The development of rules, which will be uniform and accepted by all universities, will decrease the tax risk.

Keywords: income tax, tax deductible expenses

Cytowanie

Gos, W. (2018). Koszty uzyskania przychodów nauczycieli akademickich z tytułu praw autorskich. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 27–36. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-03.

Contemporary tax depreciation

Jolanta Iwin-Garzyńska*

Abstract: The chapter discusses the depreciation tax system, and summarizes the provisions of Polish law on corporate income tax. Methods of literature analysis and critical analysis of tax law, corporate income tax. Presents the essence of tax depreciation in the Polish income tax system. The chapter is original presentation of the tax aspect of depreciation in the context of the corporate finance.

Keywords: finance, corporate finance, corporate income tax, depreciation tax system
JEL Classification: G30, H21, H25

Introduction

Provisions of the act on corporate income tax provide for a special way to take into account tax deductible expenditure on goods that wear and tear over a longer period, i.e. fixed assets and intangible assets. The essence of these regulations is that expenses for their acquisition are not included in the cost of revenues directly, but indirectly, through depreciation expenses made by a company.

The chapter discusses the depreciation tax system, and summarizes the provisions of Polish law on corporate income tax.

1. Depreciation in the Polish tax system

The concept of tangible assets is defined in art. 16a par. 1 of the Act, which provides that, subject to Art. 16c, depreciation shall include owned or jointly owned by the taxpayer, purchased or produced, complete and fit for use on admission to use structures, buildings and premises; machinery, equipment and transport, and other items with an estimated life longer than one year, used by the taxpayer for the purpose of business activities or put into use on the basis of rental, lease or other agreement of similar nature. Fixed assets were also mentioned in par. 2 of the same article. The provision provides an exhaustive list of grounds that must be met to include the items referred to in par. 1 of this provision into fixed assets, which are subject to tax depreciation (see e.g. Judgment of the NSA of 21.06.2006. II FSK 921/05. Legalis).

* prof. dr hab. Jolanta Iwin-Garzyńska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, e-mail: jiwin@wneiz.pl. ORCID: 0000-0002-9097-0830.

In determining the deductible under the provisions of the income tax, exceptional position is granted to costs not considered by legislature as deductibles (The Act on Corporate Income Tax, art. 16, item 1). The Act on corporate income tax determines that deductible expenses do not include expenses, e.g., paid for:

- acquisition of land or the right of perpetual usufruct of land, with the exception of fees for perpetual use of land,
- purchase or production of tangible fixed assets and intangible assets, including those belonging to the acquired company or its organized parts,
- improvement of fixed assets, which increase the value of these assets, which forms the basis for calculating depreciation – however, this expenditure after updating, minus net of amortization charges, are deductible in determining the income from the sale of property and property rights, regardless of the time they are incurred.

Deductible depreciation charges are made in accordance with the principles derived from art. 16a–16m of the Act on Corporate Income Tax. It should also be noted that deductible costs shall not include depreciation expenses made of fixed assets (intangible assets) acquired in the form of an in-kind contribution, from that part of their value, which was not communicated to the creation or increase of the share capital of a capital company. They are particularly interesting because they stipulate that expenditure on the acquisition or construction of the asset is not deductible for income because these costs can be recognized only gradually through depreciation charges (The Act on Corporate Income Tax, art. 16, par. 1, item 63d).

Increasing deductible costs with depreciation is not the only way to take account of the expenditure on the acquisition of fixed assets and intangible assets in deductibles. These expenditures will increase expenses upon paid disposal (less the sum of charge-offs and amortization). In this way, they will also include expenditure on acquisition of fixed assets not subject to depreciation (e.g. land) (Kubacki, 2012, p. 248).

For expenditure to be recognized as tax deductible cost, there should be causal link between revenue and the cost of its acquisition. With regard to fixed assets, the causal relationship alone is not sufficient for the costs incurred by the company on their use to be recognized as deductibles by the income tax system. The company makes investments in fixed assets for the purpose of obtaining income, then it operates to give a specific revenue. The causal link between the income and the costs of obtaining it is very clear. With regard to fixed assets, deductibles incurred by the company must, however, be sanctioned by law, because otherwise they cannot be classified as those costs. Failure to include certain costs associated with the operation of the asset in deductibles (i.e. limiting the size of depreciation) affects the scope of the depreciation tax shield.

Tax depreciation is determined by a depreciation system, which features fiscal stringency, which means that it has been created primarily for tax purposes. The cost of the asset incurred in the form of depreciation during its use should be sanctioned by the norms of financial law shaping the system. Tax costs of depreciation must also satisfy the condition concerning the causal link between the cost of depreciation of the fixed asset and the proceeds from its operation. This was confirmed by the Supreme Administrative Court, which pointed out that

the structure taking into account the cost in the form of depreciation of an asset corresponds to the general rule, under which there must be a causal link between the cost in the form of depreciation of an asset and the revenue obtained from the use of that asset in business (Judgment of the NSA of 27 March 2003, SA/Bd 482/03 unpublished).

While assessing the financial system solutions in terms of the relationship between deductible costs under tax law norms and the value of depreciation tax shield, do not forget the possible use of different depreciation methods as instruments for stimulating the amount of deductible costs. In the literature we can distinguish many methods of depreciation of fixed assets and intangible assets.

The act on corporate income tax in the part concerning depreciation, the legislator foresaw the possibility of the use by the company of three methods of depreciation included in deductibles. These methods are: one-time, linear and degressive (Głuchowski, Handor, Patyk, Szymańska, 2002, p. 193). The company makes depreciation and amortization of depreciable assets, since the initial value starting from the first month following the month in which the measure was entered in the records. The company itself selects one of the methods of amortization before starting depreciation and applies the chosen method to fully accommodate a given asset¹. Any adjustment to depreciation is possible only in exceptional cases e.g. when the company incorrectly determined the amount of depreciation, incorrectly identified the initial value of property, has used the wrong rate, but only when using the linear method and the rates contained in the annex to the act (Judgment of the NSA of 17 April 2008, II FSK 282/07). During the depreciation of an asset, the method of depreciation of an asset cannot be changed (Judgement of the NSA of 6 June 2006, II FSK 909/05). The act on corporate income tax does not define the term “amortization method”. The Accounting Act also does not contain such a definition. However, the provisions of the Act on Income Tax state that businesses have a choice between three depreciation methods:

- linear depreciation using standard, elevated or reduced depreciation rates specified on the list annexed to the Act (Law of the 15 February 1992, art. 16i, par. 1, 2 and 5),
- linear depreciation using individual depreciation rates (Law of the 15 February 1992, art. 16j, par. 1),
- degressive depreciation (Law of the 15 February 1992, art. 16k).

In accordance with the provisions of the Act, the one-time method does not apply as a way of making depreciation. This may be due to the fact that using one-time write-off in the company there will be no regular depreciation. However, for the purpose of analysing the possibility of a depreciation tax shield one-time charge is important.

The **one-time method** relies on a single one-time completion of deductible costs of the acquired asset. The Act provides that taxpayers may not make depreciation and amortization of assets whose initial value does not exceed PLN3,500 (from 2018 – 10.000 PLN), and expenses for their purchase are the cost of revenues in the month of usage. It is the right of a company, not an obligation. This provision is optional. It should be added that taxpayers are

¹ “According to the provisions of the Act on corporate income tax, taxpayers have to apply their method of choice until the asset has been fully depreciated” (Law of 15 February 1992, art. 16h, par. 2).

required to enter such an asset to the records maintained in accordance with the provisions of the Accounting Act, no later than the month of putting it to use (The Accounting Act, art. 17, par. 1, item 1).

The possibility of a single inclusion of the value of fixed asset in deductible costs is related to the provision of the Act, which provides the opportunity for fixed assets with an initial value in excess of PLN 3,500, if due to the period of expected use equal to or less than a year it will not be included by the company fixed assets.

In accordance with the provisions of the Act, if the taxpayers purchase or produce in-house assets with initial value in excess of PLN 3500 (from 2018 – 10.000 PLN), and due to their expected period of use being equal to or less than a year does not count them as fixed assets, and the actual period of their use exceeds a year, the taxpayers are obliged, in the first month following the month in which the year has passed:

1. To include these include components into fixed assets or intangible assets, taking them to register at the purchase price or cost of production.
2. Reduce the cost of revenues by the difference between the purchase price or production cost and the amount of depreciation attributable to the period of their current use, calculated for fixed assets using the depreciation rates set out in the Schedule of annual depreciation rates attached as Annex 1 to the Act.
3. Apply the depreciation rates referred to in paragraph 2, throughout the period of depreciation.
4. Deposit, before the 20th day of the month, to the tax office the amount of interest accrued from the date of credit to the deductible costs of expenditure for the acquisition or construction of their own assets until the date on which the period of their use exceeded one year, and the accrued amount of interest shown in testimony, referred to in art. 27, par. 1; interest on the difference referred to in paragraph 2 shall accrue at the rate of interest for late payment of tax arrears in force on credit asset to fixed assets (The Act on Corporate Income Tax, art. 16e).

The **linear method** is to make write-offs in equal monthly or quarterly instalments or once at the end of the fiscal year; this is the basic method of amortization. This method consists in the fact that depreciation takes place from the first month following the month in which the asset was entered into the records. In relation to this method, the legislator has provided the possibility of use by enterprises increased rates of depreciation and individual rates of depreciation.

The possibility of increasing depreciation rates applicable to buildings and structures used in degraded or bad conditions, assets subject to rapid technological advances, used more intensively in relation to average conditions or requiring special technical efficiency.

In accordance with the provisions of the Act, taxpayers may increase the rates given the List of depreciation rates:

1. For buildings and structures used in the following conditions:
 - a) degraded – using coefficients not higher than 1.2;
 - b) bad – using coefficients not higher than 1.4.

2. For machines, equipment and means of transport, except sea stock, used more intensively in relation to average conditions or requiring special technical efficiency when used in this period, using coefficients not higher than 1.4.
3. For plant and equipment included in groups 4-6 and 8 in the of Fixed Assets Classification, issued on the basis of separate provisions, subject to rapid technological advances, using coefficients not higher than 2.0.
4. In the event of termination or conditions that justify an increase in the rates referred to in par. 2 points 1 and 2, these rates are increased or decreased from the month following the month in which the circumstances justifying these changes had occurred.

The company is also able to reduce the depreciation rate specified in the Annex to the Act². Such a possibility is not dependent on the occurrence of any circumstances. This underlines the fiscal nature of provisions concerning the principles of depreciation of fixed assets. By lowering the rate, the company can be guided by the principle of adequacy of depreciation expense for the productivity of the asset. As a result of rate reduction, the income tax base is increased, tax payments increase, the tax shield is reduced, and consequently the value of capital is adversely affected.

Lowering depreciation rates is made from the month in which the assets were introduced in the records or from the first month of each subsequent fiscal year. The Act does not ban the reduction in the rate of depreciation of the fixed asset even several times. The taxpayer may then change the rates, i.e. reduce or increase the previously reduced rate, starting from the first month of each next fiscal year. In this situation, it has the possibility of applying different depreciation rates for fixed assets for each fiscal year, with the only proviso that the rates were not higher than the rates specified in the Schedule of depreciation rates (Interpretation of the director of the Tax Chamber in Poznań of 26 August 2013. No. ILPB4/423-182/13-2/DS).

The possibility of increasing and decreasing depreciation rates reflects the spirit of flexibility of tax solutions. This principle is one of the fundamental rules in the design of a common consolidated tax base, the concept of income tax harmonization in the European Union. On the other hand, the concept seeks solutions favouring standardization and objectification of determining the taxable income, and thus easier comparisons of tax burdens (Supera-Markowska, 2010, p. 205).

The present system of depreciation of assets provides companies with the possibility of using individual depreciation rates for improved or used fixed assets. The rates for these assets are determined by the company itself, although the depreciation period resulting from the rate applied cannot be less than that specified in the Act for individual groups of assets (Litwińczuk, 1996, p. 184). However, as for the possibility of increasing depreciation rates, the possibility to use individual rates is very limited. These limits are designed to prevent fraud on the part of companies, but also the circle of those who may benefit from the preferential possibility of depreciation of fixed assets has been narrowed.

Increased depreciation rates within the limits set by the tax law is calculated using the

² According to art. 16i par. 5 of the Act, taxpayers can reduce the depreciation rates specified in the Schedule for individual fixed assets.

linear method of depreciation. In addition to this method, Polish tax law allows the use of degressive depreciation, i.e. accelerated depreciation. It is considered a form of tax preference, as increased write-offs result in decreasing the taxable income of the company and consequently the income tax.

Accelerated depreciation is used in many countries, including the United States, Germany and Japan (*Tax Guide for Small Business*, 1993, p. 55–59). The modified MACRS system for the recovery of costs that was introduced in the United States is of particular interest. The two methods of depreciation it uses are based on the degressive method. Japan, on the other hand applies an accelerated method of depreciation for computers, numerically controlled machine tools, some branches of electronics, nuclear energy, etc. (Ozaki, 1988, p. 86–92). The European Union tax directives also state that the taxpayer should have the choice between accelerated depreciation on a degressive basis and linear depreciation. Also in the works on the CCCTB concept, leaving entrepreneurs the opportunity to choose between linear and the degressive depreciation method has been pointed out, which would allow them to adjust to the asset the method that best reflects its consumption (vide *An overview...*, p. 3; *Summary Record...*, p. 5).

Accelerated depreciation (The Act on Corporate Income Tax, 16k) of a degressive nature may be used for machinery and equipment classified in accordance with the classification of types of CSO fixed assets groups 3–6 and 8 and means of transport, with the exception of passenger cars. In accordance with the provisions of the Act, in the first year of using a fixed asset, the company uses depreciation rates included in the list increased by a factor of no more than 2, and in subsequent fiscal years it makes tax write-downs from the initial value minus accumulated amortization established at the beginning of successive years. It follows that the basis for depreciation is the net value of the asset. Starting with tax year in which so determined annual depreciation amount would be lower than the annual amount of depreciation calculated using the linear method, the company makes further write-offs using the linear method. The coefficient of increase in the depreciation rate when using the degressive method may not exceed 3, but only if you use assets that can be depreciated using this method, in a facility located in the municipality of specific risk or high structural unemployment, or in the municipality at risk of recession and social degradation³.

The regulations on the degressive method also contain provisions favourable to entrepreneurs who have started a business and for “small taxpayers”⁴. These entrepreneurs can take advantage of a one-off depreciation including amortization write-off up to 100% of the

³ A list of these municipalities is determined by the Council of Ministers. Currently there is no list of municipalities at risk of high structural unemployment or municipalities threatened by recession and social degradation. This provision is not in practical use

⁴ In accordance with the provisions of the Act, a “small taxpayer” is one whose value of sales revenues (together with the amount of value added tax) did not exceed the equivalent of EUR 1,200,000 in the previous fiscal year, expressed in the Polish currency (zloty). The amount is converted into zlotys at the average euro exchange rate published by the NBP on the first working day of October of the year preceding the fiscal year, rounded to 1.000zł. In 2018, a small taxpayer can be considered an individual whose proceeds from sale, together with VAT for 2017 did not exceed 5.176.000 zł.

initial value of the asset in the first tax year (Art. 16k of the Act). This applies to fixed assets of groups 3–8 in the fixed assets classification, including machinery, equipment and means of transport, with the exception of passenger cars. The total amount of write-offs made using the method of depreciation of fixed assets entered in the register in the given year may not exceed the equivalent of 50,000 euros⁵. The preferential method of depreciation write-offs provides the minimal aid to the extent and under the terms of the acts of Community law⁶.

Depreciation also covers acquired property rights such as licenses, copyrights, industrial property rights and know-how, as well as goodwill, development costs, or **intangible assets**. With the depreciation of these values apply the principle that the depreciation period may not be less than the statutorily specified number of months, e.g. of a license (sub-license) for computer software and copyright – 24 months.

2. Depreciation tax system in empirical research

In the reports of the Ministry of Finance, only preferential rules for entrepreneurs who have started a business and for the “small taxpayers” have been recognized as tax preferences (*Tax preferences...*, p. 12). Taking into account only the “*depreciation allowances*” indicates that the Ministry does not see the issue of the financial burden of other depreciation solutions.

The aim of this study was to analyse the depreciation system. By reference to the depreciation method, they emphasized that Polish companies have the opportunity to shape depreciation, reducing the size of the tax outflows, and ultimately influence the size of the income taxes paid. It is, therefore, important that Polish companies use the possibility “given” to them by the legislature. Exploring the propensity to use depreciation allowances as part of deductible expenses is important from the point of view of the possibility of harmonizing tax depreciation system within the European Union. The first study in terms of the propensity of Polish enterprises was carried out in 2002⁷. The corresponding data are shown in Table 1.

⁵ In 2018, the limit of one-off depreciation in accordance with the above Act was 216 000 zł.

⁶ The de minimis principle within the Community is indicated in Commission Regulation (EC) No 1998/2006 on the application of Art. 87 and 88 of the Treaty on de minimis aid. De minimis aid is aid granted to the same economic entity during the current financial year and the two previous fiscal years, which does not exceed the equivalent of 200,000 euros. Vide OJ European Union L379/5 of 28.12.2006.

⁷ The research was conducted within the framework of the research project KBN titled *Depreciation tax shield and the value of property investment in companies* (No. 2 H02C 09822) head of the project – J. Iwin-Garzyńska. The study group consisted of about 250 companies, dominated by limited liability companies and joint-stock companies.

Table 1

The importance of accelerated depreciation methods for companies (0 – unimportant, 5 – important)

	0	1	2	3	4	5	Total
Degressive	79%	2%	3%	7%	3%	7%	100%
Raising rates	67%	0%	5%	8%	13%	7%	100%
Individual depreciation	72%	3%	3%	7%	5%	10%	100%
No matter – liner depreciation	25%	3%	7%	3%	5%	57%	100%

Source: Author's own calculation based on surveys

The data in Table 1 shows that for the majority of the companies surveyed, accelerated depreciation method was not important. As many as 79% of the surveyed companies showed that the declining balance method is irrelevant for the formation of the size of depreciation as a source of investment financing. The reason for this state of affairs may be the reluctance to increase operating costs, simplicity of setting a linear write-downs and poor perception of amortization of financial assets by the financial and accounting companies (Iwin-Garzyńska, 2005, p. 154–155).

The second study was also carried out in 2010–2012 under the project funded by the Ministry of Higher Education. The corresponding data are included in Table 2.

Table 2

The importance of accelerated depreciation methods for companies (0 – unimportant, 5 – important)

	0	1	2	3	4	5	No answer	Total
Degressive	21.8%	5.5%	1.8%	0%	0%	1.8%	69.1%	100%
Raising rates	14.3%	3.6%	5.4%	7.1%	1.8%	0%	67.8%	100%
Individual depreciation	19.6%	1.8%	0%	1.8%	5.4%	1.8%	69.6%	100%
One-off deduction	8.9%	3.7%	0%	8.9%	0%	8.9%	69.6%	100%
No matter – liner depreciation	14.3%	0%	3.6%	3.6%	0%	8.9%	69.6%	100%

Source: Author's own calculation based on surveys

The data in Table 2 shows that the tax depreciation methods are immaterial for companies, since the vast group of surveyed companies did not reply to the question, and among those that responded, the dominated answer pointed out the irrelevance of depreciation methods. This can prove two hypotheses. Firstly, Polish companies truly consider provisions for accelerated depreciation methods to be irrelevant. Secondly, in practice, they use the solutions, but to a limited extent or with no knowledge that they do so. The proof to this hypothesis may be the low score of one-time deductions. In practice, however, one-time deductions of fixed assets of initial value up to 3,500 (in 2018 up to 10,000) are almost universal.

The opinion of the Polish companies is similar to the position of the Ministry of Finance, for which the records of the tax depreciation system are irrelevant, because the only preference is a one-off depreciation.

Conclusions

In the system of tax depreciation, both in Polish law on income tax from legal persons and the draft directive of the CCCTB, the **theory of fiscal illusion** is revealed, which consists of hidden taxation, the amount of actual tax burdens, diversity of the tax burden. These illusions can be triggered by, among others, making an impression that the taxes paid by the company are preferred because they result in extraordinary benefits (Owsiak, 2005, p. 228–229)⁸. The introduction of many tax depreciation methods in the Act promotes the formation of the illusion that the burden for the taxpayer is smaller than in the case of one method. Depreciation provision are explained such, that the company may have advantages, since as a result of tax savings it has additional capital to fund operations and development. However, this is only an illusion, since companies, as research shows, fail to see the relevance of diversity in tax depreciation methods.

References

- An overview of the main issues that emerged an the first meeting of the subgroup on tax depreciation of assets.* CCCTB/WP/007/doc.en, Brussels, 23.2.2005.
- Głuchowski, J., Handor, D., Patyk, J., Szymańska, J. (2002). *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce.* Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Iwin-Garżyńska, J. (2005). *Kapitał amortyzacyjny w zarządzaniu finansami.* Warszawa: PWE.
- Iwin-Garżyńska, J. (2016). Common consolidated corporate tax base (Ccctb) in the theory of corporate finance. *International Journal of Accounting and Taxation*, 1 (4), 17–51.
- Kubacki, R. (2012). *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych.* Wrocław: Unimex.
- Litwińczuk, H. (1996). *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych.* Warszawa: KiK.
- Owsiak, S. (2005). *Finanse publiczne. Teoria i praktyka.* Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Ozaki, N. (1998). *An Outline of Japanese Taxes.* Tax Bureau Ministry of Finance, Tokyo
- Summary Record of the Meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*, CCCTB/WP/013. Brussels, 8.7.2005.
- Supera-Markowska, M. (2010). *Wspólna Skonsolidowana Podstawa Opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE.* Warszawa: C.H. Beck.
- Tax Guide for Small Business* (1993). Washington: Internal Revenue Service.
- Tax preferences in Poland. Report of the Ministry of Finance. Annex B: The value of tax preferences* (2010). Warsaw: Ministry of Finance.
- Law of 15 February 1992 o podatku dochodowym od osób prawnych [on Corporate Income Tax] (OJ 2000 r. No. 54, pos. 654 with later modifications).
- Judgment of the NSA of 21.06.2006. II FSK 921/05. Legalis.
- Judgment of the NSA of 27 March 2003, SA/Bd 482/03 unpublished
- Judgment of the NSA of 17 April 2008, II FSK 282/07. Published at: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
- Judgement of the NSA of 6 June 2006, II FSK 909/05. Published. MoPod 2006/12/44.
- Interpretation of the director of the Tax Chamber in Poznań of 26 August 2013. No. ILPB4/423-182/13-2/DS.

⁸ S. Owsiak presents more activities that produce the tax illusion. Here we point out the most important ones from the point of view of the subject study (Owsiak, 2005, p. 228–229).

WSPÓLCZESNA AMORTYZACJA PODATKOWA

Streszczenie: W artykule przedstawiono istotę system amortyzacji podatkowej z ukazaniem zapisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w tym zakresie. Zastosowano metody analizy literatury oraz krytycznej analizy prawa podatkowego, szczególnie podatku dochodowego od osób prawnych. Omówiono istotę amortyzacji podatkowej w polskim systemie podatku dochodowego. W publikacji przedstawiono współczesne aspekty amortyzacji podatkowej w kontekście finansów przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: finanse, finanse przedsiębiorstwa, podatek dochodowy od osób prawnych, system podatkowy amortyzacji

Citation

Iwin-Garzyńska, J. (2018). Contemporary tax depreciation. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 37–46. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-04.

Autonomiczność prawa podatkowego względem prawa cywilnego na przykładzie VAT w usługach budowlanych oraz budowlano-montażowych

Elżbieta Jędruczyk, Magdalena Kupraszewicz*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest analiza oraz krytyczna ocena linii interpretacyjnej przyjętej przez polskie Ministerstwo Finansów w podatku od towarów i usług dla usług budowlanych i budowlano-montażowych, powodującej „oderwanie” konsekwencji w zakresie podatku od towarów i usług (momentu powstania obowiązku podatkowego) od uregulowań prawa cywilnego. Problem badawczy analizowany jest w kontekście zasady neutralności podatku VAT oraz wpływu stopnia tej neutralności na finanse przedsiębiorstw, z podkreśleniem aspektu płynności finansowej.

Metodologia badania – Zastosowano metody badań literaturowych, *case study* oraz analizę danych statystycznych ze źródeł wtórnych.

Wynik – Linia interpretacyjna przyjęta przez Ministerstwo Finansów może wywierać negatywne skutki w aspekcie płynności przedsiębiorstw z branży budowlanej oraz budowlano-montażowej.

Oryginalność/wartość – Zidentyfikowano prawdopodobne negatywne konsekwencje interpretacji ogólnej Ministra Finansów oraz ich przyczynę (interpretację przepisów prawa podatkowego z pominięciem wykładni systemowej).

Słowa kluczowe: podatek od towarów i usług, usługi budowlane, usługi budowlano-montażowe, opodatkowanie przedsiębiorstw, finanse przedsiębiorstwa

Wprowadzenie

Przedsiębiorstwa funkcjonują w złożonej rzeczywistości ekonomiczno-prawnej. Szczególną rolę w kształtowaniu sytuacji finansowej przedsiębiorstw odgrywają regulacje prawa podatkowego. Umiejętność prawidłowego interpretowania przepisów podatkowych jest niezbędna w każdym przedsiębiorstwie, powszechnie jednak wiadomo, że przepisy podatkowe charakteryzują się znacznym poziomem skomplikowania.

Prawa podatkowego nie sposób interpretować w oderwaniu od regulacji innych gałęzi prawa, stąd podkreśla się w szczególności konieczność powiązania jego norm z normami prawa administracyjnego oraz cywilnego.

* mgr Elżbieta Jędruczyk, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, e-mail: ejedruczyk@wneiz.pl, ORCID: 0000-0001-6017-5839, mgr Magdalena Kupraszewicz, Kancelaria Radcy Prawnego Magdalena Kupraszewicz, e-mail: magdalena.kupraszewicz@gmail.com.

Celem niniejszego artykułu jest analiza oraz krytyczna ocena linii interpretacyjnej przyjętej przez polskie Ministerstwo Finansów w podatku od towarów i usług dla usług budowlanych i budowlano-montażowych, powodującej niejako „oderwanie” konsekwencji w zakresie podatku od towarów i usług (momentu powstania obowiązku podatkowego) od uregulowań prawa cywilnego. Problem badawczy analizowany jest w kontekście zasady neutralności podatku VAT oraz wpływu stopnia tej neutralności na finanse przedsiębiorstw, z podkreśleniem aspektu płynności finansowej.

Motywacją do podjęcia badanego tematu była interpretacja ogólna Ministra Finansów o sygnaturze PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141 z dnia 1 kwietnia 2016 roku, dotycząca momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

Analizowany problem badawczy wymagał zastosowania zróżnicowanych metod. Przeprowadzono analizę literatury przedmiotu, aktów prawnych i orzecznictwa oraz interpretacji podatkowych ogólnych i indywidualnych. Badania literaturowe uzupełniono metodą *case study*. Istotność podejmowanego problemu podkreśla analiza danych statystycznych pozyskanych z opracowań statystycznych Ministerstwa Finansów (w szczególności z publikowanych co roku raportów z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych).

1. Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego – zarys problemu

Wykładnia prawa podatkowego wymaga znajomości jego istoty, funkcji i roli w życiu politycznym, społecznym i gospodarczym. W procesie interpretacji należy dążyć do uzyskania swego rodzaju kompromisu pomiędzy dwoma podstawowymi wartościami, jakie powinno ono realizować, wynikającymi z zasady pewności prawa oraz zasady sprawiedliwości, wyrażającej się m.in. równością i powszechnością opodatkowania (Mastalski, 2008, s. 74).

W literaturze przedmiotu terminem „stosowanie prawa” zwykło się określać podejmowany przez kompetentny organ państwowy proces decyzyjny, prowadzący do wydania wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym – indywidualnym i konkretnym (Ziemiński, 1980, s. 15). Podmiotami stosowania prawa są jednak nie tylko organy państwa, albowiem za podmioty stosowania prawa uznaje się również organy osób prawnych, względnie inne podmioty wykorzystujące swoje uprawnienia (Wróblewski, 1988, s. 48).

Przedmiotem prawa podatkowego są stosunki społeczne należące do szeroko rozumianych zjawisk ekonomicznych, które charakteryzują się jednak pewną specyfiką, a mianowicie istnieją i wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych od podmiotu, który je uzyskał w związku z prowadzoną przez siebie działalnością lub w inny sposób wszedł w ich posiadanie, na rzecz państwa (lub innego podmiotu publicznoprawnego). Normy prawa podatkowego nie regulują zatem stosunków społecznych dotyczących wzajemnego oddziaływania podmiotów uczestniczących w obrocie, lecz stosunki pomiędzy państwem a podmiotami obciążonymi obowiązkiem świadczeń pieniężnych na jego rzecz (Mastalski, 2008, s. 15).

Prawo podatkowe funkcjonuje na pograniczu prawa publicznego i prawa prywatnego. Jeżeli chodzi o metodę regulacji prawnej zbliżone jest do prawa administracyjnego, ale przy konstruowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego wykorzystuje (z pewnymi modyfikacjami) instytucje prawa cywilnego i handlowego (Mastalski, 2008, s. 17). W teorii prawa podkreśla się, że prawo podatkowe, pomimo że należy do sfery prawa publicznego, wykazuje również daleko idące związki z prawem cywilnym – zarówno w procesie jego tworzenia, jak i stosowania (Mastalski, 2008, s. 27).

Nie budzi wątpliwości fakt, że wykładnia prawa podatkowego ma wpływ na finanse przedsiębiorstw. W przypadku podatków dochodowych i majątkowych określona wykładnia może spowodować wzrost lub obniżenie obciążenia podatkowego, a co za tym idzie – obniżenie zysku netto przedsiębiorstwa. Sytuacja jest odmienna w przypadku podatków obrotowych (w tym podatku od towarów i usług), gdyż ciężar tego podatku ponosi, w założeniu, konsument, teoretycznie zatem nie powinien on obciążać podmiotów biorących udział w obrocie towarami i usługami, czyli powinien być dla nich neutralny (Tratkiewicz, Rogowska-Rajda, 2013, s. 116). W praktyce gospodarczej jednak okazuje się, że neutralność podatku od wartości dodanej nie jest całkowita. Wpływ podatku od towarów i usług na finanse przedsiębiorstw wyraża się m.in. w jego walorze cenotwórczym (podatnik – przedsiębiorstwo musi uiścić cenę nabywanych dóbr uwzględniającą podatek VAT już w momencie płatności za fakturę, dopiero w późniejszym terminie nabywa uprawnienie do uwzględnienia naliczonego podatku w rozliczeniu miesięcznym lub kwartalnym). Ponadto nie sposób pominąć roli podatku od towarów i usług w kształtowaniu przepływów podatkowych, ponieważ w wyniku okresowego rozliczenia podatku powstaje należność bądź zobowiązanie do zapłaty, które w sposób bezpośredni kształtuje płynność przedsiębiorstwa – podatnika.

Aby wyjaśnić istotność regulacji z zakresu podatku od towarów i usług dla finansów przedsiębiorstw, niezbędne jest zatem zbadanie zakresu pojęcia neutralności opodatkowania.

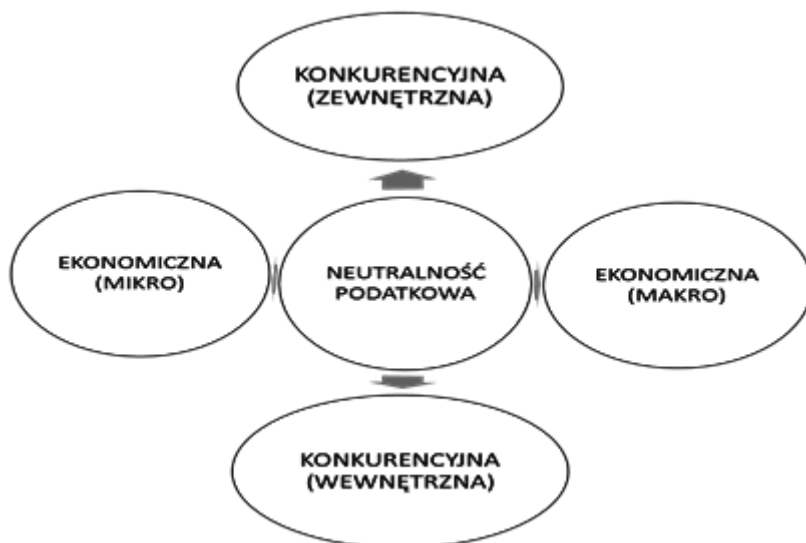
2. Neutralność podatku od towarów i usług w kontekście płynności przedsiębiorstw

Problem płynności w przedsiębiorstwach nabiera szczególnego znaczenia w kontekście podatku od wartości dodanej (VAT). Istotną cechą tego podatku (jako podatku pośredniego) jest założenie jego neutralności. Neutralność podatku VAT jest jednym z fundamentów polityki fiskalnej Unii Europejskiej, co potwierdzają informacje opublikowane na stronach internetowych Komisji Europejskiej, z których wynika, że podatek VAT jest neutralny niezależnie od liczby przeprowadzanych transakcji.

Neutralność podatku VAT postrzegana jest w różnych aspektach. System podatkowy, w którym zakłada się zastosowanie zasady neutralności, musi zapewniać, że opodatkowanie nie wywiera wpływu na decyzje gospodarcze (Bufan, Opre, 2009). Niektórzy autorzy rozszerzają koncepcję neutralności, wprowadzając rozróżnienie pomiędzy neutralnością zewnętrzną i wewnętrzną (Kajus, Terra, 2012). Wewnętrzna neutralność to określenie

stosowane dla zdefiniowania krajowych aspektów neutralności – wyróżnia się neutralność prawną (zasada równego traktowania), neutralność konkurencyjną (ciężar opodatkowania nie jest uzależniony od stopnia pionowej i poziomej integracji) oraz neutralność ekonomiczną (brak wpływu podatku na optymalną alokację czynników produkcji). Natomiast neutralność zewnętrzna obejmuje międzynarodowe aspekty neutralności.

Koncepcję neutralności podatkowej można ponadto rozpatrywać w kontekście makroekonomicznym (z punktu widzenia jej wpływu na gospodarkę) oraz mikroekonomicznym (z punktu widzenia przedsiębiorstwa).



Rysunek 1. Neutralność podatku od towarów i usług

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeglądu literatury przedmiotu.

Mimo że teoretycznie podatek od towarów i usług powinien być neutralny dla podatnika, w praktyce gospodarczej brzmienie i interpretacja przepisów sprawiają, że może mieć pewien wpływ na kondycję finansową przedsiębiorstw – nie pod postacią obciążenia podatkowego (w teorii podatek od towarów i usług jest odprowadzany ze środków finansowych zapłaconych przez kontrahenta), ale oddziaływania przepływów z jego tytułu na płynność finansową.

Płynność finansowa rozumiana jest jako zdolność przedsiębiorstwa do regulowania krótkoterminowych zobowiązań (Sierpińska, Jachna, 2004, s. 79). Należy podkreślić, że na kondycję płatniczą przedsiębiorstw wpływ mają nie tylko płatności wynikające ze stosunków cywilnoprawnych, ale również przepływy podatkowe.

Istotność przepływów z podatku VAT dla płynności przedsiębiorstw wynika z tego, że w Polsce, co do zasady, w opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie ma za-

stosowania metoda kasowa. Stosuje się tzw. metodę memoriałową, a zatem powstanie obowiązku podatkowego jest niezależne od momentu faktycznego otrzymania płatności z tytułu sprzedaży. Takie ukształtowanie stosunków podatkowych sprawia, że aby możliwe było zachowanie neutralności tego podatku dla płynności przedsiębiorstwa, istotne staje się zarządzanie przepływami podatkowymi w sposób pozwalający na zsynchronizowanie przepływów wynikających ze stosunków cywilnoprawnych z przepływami z tytułu podatku od towarów i usług.

Zarządzanie przepływami z tytułu podatku od towarów i usług prowadzone jest dwustronnie. Z jednej strony konieczne jest zapewnienie terminowego wpływu należności za wykonane czynności opodatkowane. Podstawowe instrumenty wykorzystywane w tym celu to zróżnicowane terminy płatności faktur oraz zachęty dla kontrahentów, aby szybciej regulowali faktury (skonta za szybkie płatności, premie z tytułu płatności gotówkowych).

Z drugiej strony, aby możliwe było zaplanowanie przepływów podatkowych, niezbędne jest prawidłowe rozpoznanie momentu powstania obowiązku podatkowego. Moment ten wynika z ustawy o podatku od towarów i usług, która – jak wskazuje praktyka gospodarcza – w wielu punktach sformułowana jest nieprecyzyjnie. W sytuacjach wątpliwości co do interpretacji przepisów podatnicy mają możliwość sięgnięcia po interpretacje podatkowe (indywidualne lub ogólne) Ministerstwa Finansów.

O popularności interpretacji indywidualnych świadczy niesłabnące od lat zainteresowanie podatników. W 2014 roku złożono łącznie 37 140 wniosków o interpretacje, z czego 17 992 wnioski (48%) dotyczyły podatków pośrednich. W 2015 roku 14 433 wnioski dotyczyły podatków pośrednich (z ogólnej liczby 36 922), w 2016 roku złożono łącznie 34 873 wnioski, w tym 13 477 w zakresie podatków pośrednich (Krajowa Informacja Skarbowa, 2015, 2016, 2017).

Oprócz interpretacji indywidualnych w obrocie prawnym funkcjonują również interpretacje ogólne, dzięki którym Ministerstwo Finansów ma możliwość zapewnienia jednolitego stosowania przepisów podatkowych. Od 2012 roku interpretacje ogólne mogą być wydawane nie tylko z inicjatywy ministra, ale również na wniosek podatników, należy jednak nadmienić, że z możliwości tej Ministerstwo Finansów korzysta niechętnie. Z 74 wniosków o wydanie interpretacji ogólnych złożonych w latach 2014–2016 do Ministerstwa Finansów przekazano tylko pięć. W 2016 roku wydano łącznie dziewięć interpretacji ogólnych, w tym tylko jedną na wniosek podatnika (Krajowa Informacja Skarbowa, 2015, 2016, 2017).

W niniejszym artykule przeanalizowano skutki podatkowe i finansowe tej właśnie interpretacji ogólnej, podejmującej tematykę powstawania obowiązku podatkowego w usługach budowlanych oraz budowlano-montażowych.

3. Prawo podatkowe a prawo cywilne w interpretacjach Ministerstwa Finansów – VAT w usługach budowlanych (*case study*)

W procesie wykładni prawa podatkowego znaczenie ma nie tylko interpretacja ustaw oraz rozporządzeń, istotną rolę pełnią tu bowiem również orzeczenia sądowe wydane w toku sądowej weryfikacji zgodności z prawem działalności administracji podatkowej. Specyficzną dla prawa podatkowego grupą dokumentów, mających istotne znaczenie w procesie wykładni tego prawa, są interpretacje Ministerstwa Finansów (indywidualne i ogólne).

Ogólne i indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego są wydawaną (udzielaną) przez właściwe podmioty będące organami podatkowymi informacją o możliwościach stosowania materialnego prawa podatkowego i o związanej z tym wykładni przywołanego prawa, nie rozstrzygającą przy tym o prawach i obowiązkach adresatów prawa materialnego (Brolik, 2013, s. 26). Oznacza to, że zainteresowany nie ma formalnie obowiązku zastosowania się do interpretacji, ale ma do tego prawo, korzystając przy tym z pewnej ochrony (ochrona w zakresie konsekwencji karnoskarbowych oraz pewnych preferencji w zakresie odsetek za zwłokę).

Analiza treści orzecznictwa i interpretacji indywidualnych dotyczących szeroko rozumianej tematyki powstawania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług wskazuje na znaczny zakres wątpliwości interpretacyjnych w tym zakresie. Problem jest szczególnie istotny w branżach, w których powstawanie obowiązku podatkowego jest określone w odmienny sposób niż zasada ogólna. Przykładem branży szczególnie narażonej na konsekwencje podatkowe wynikające z błędnego określenia momentu powstania obowiązku podatkowego jest branża budowlana, której specyfika powoduje istotne trudności w ustaleniu momentu wykonania usługi, a co za tym idzie – momentu powstania obowiązku podatkowego. W przypadku usług budowlanych lub budowlano-montażowych rozbieżności w stosowaniu prawa podatkowego były na tyle istotne, że Ministerstwo Finansów za celowe uznało wydanie interpretacji ogólnej (wskazana we wstępie interpretacja o sygnaturze PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141 z dnia 1 kwietnia 2016 roku), której treść była powodem podjęcia tematu niniejszego artykułu. Interpretację wydano w związku z niejednolitym stosowaniem przez organy podatkowe przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług w zakresie momentu powstania obowiązku podatkowego dla usług budowlanych lub budowlano-montażowych.

Istotą wskazanej wyżej interpretacji jest konkluzja, że w przypadku usług budowlanych – zdaniem Ministerstwa Finansów – faktyczne wykonanie usługi (będące momentem decydującym o powstaniu obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług) następuje z dniem, w którym wykonawca zgłasza usługę budowlaną lub budowlano-montażową do odbioru. Powyższa interpretacja została wydana, pomimo że zarówno przepisy podatkowe, jak i przepisy prawa cywilnego odnoszą się do stanu faktycznego, nie zaś do jakichkolwiek czynności technicznych (zgłoszenia do odbioru, podpisania protokołu odbioru względnie wystawienia jakiegokolwiek innego dokumentu).

O ile należy zgodzić się z prezentowanym przez Ministerstwo Finansów poglądem, że moment spełnienia świadczenia nie jest bezpośrednio uzależniony od dokumentów takich jak protokół odbioru czy wystawienia odpowiedniego świadectwa, o tyle podkreślić należy (wskazywaną wielokrotnie przez sądy powszechne) konieczność każdorazowego ustalenia stanu faktycznego. Pomimo że Ministerstwo Finansów w swojej interpretacji trafnie zwróciło uwagę, iż ustalenie faktycznego momentu wykonania nastęrcza trudności, to jednak wskazane rozwiązanie (przyjęcie dla celów podatku od towarów i usług momentu zgłoszenia robót nabywcy do odbioru, w całkowitym oderwaniu od stanu faktycznego) może mieć daleko idące negatywne konsekwencje dla przedsiębiorców budowlanych. Konsekwencją przedstawionej interpretacji problemu jest ryzyko zaistnienia sytuacji, w których obowiązek podatkowy (obowiązek odprowadzenia podatku od towarów i usług) powstanie niezależnie od stanu faktycznego w terminie wcześniejszym niż obowiązek zapłaty wynagrodzenia w sensie cywilnoprawnym.

Lektura wskazanej wyżej interpretacji ogólnej w kontekście jej możliwych konsekwencji prowadzi do konkluzji, że Ministerstwo Finansów, formułując interpretację, całkowicie pominięło dorobek orzecznictwa sądów powszechnych i Sądu Najwyższego w kwestii oddania dzieła czy robót budowlanych, stając przy tym na stanowisku, że dla potrzeb ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług decydujące znaczenie ma wyłącznie moment zgłoszenia nabywcy usługi do odbioru. Podkreślenia wymaga również fakt, że ewentualne zakwestionowanie momentu powstania obowiązku podatkowego możliwe jest realnie dopiero na etapie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego (organy podatkowe związane są treścią interpretacji ogólnej).

W warunkach kryzysu gospodarczego konieczność wcześniejszego odprowadzenia podatku od towarów i usług może mieć bardzo silne negatywne konsekwencje dla podatnika, w najtrudniejszych sytuacjach wiązać się może nawet z ryzykiem bankructwa.

Uwagi końcowe

W czasach kryzysu gospodarczego szczególnie istotne staje się zadbanie o płynność finansową przedsiębiorstw. W celu jej zachowania niezbędne jest nie tylko zapewnienie warunków, w których terminowo minimalizuje się zatory płatnicze w transakcjach gospodarczych, ale również zastosowanie takich rozwiązań w zakresie polityki podatkowej, które pozwolą na zachowanie neutralności opodatkowania. Ma to znaczenie tym bardziej, że powstawanie zobowiązania w podatku od towarów i usług jest co do zasady oderwane od momentu uzyskania faktycznej płatności, mogą więc zdarzać się sytuacje, w których obowiązek podatkowy powstaje wcześniej niż należność.

Problem ten jest szczególnie istotny w branży budowlanej, która ze swojej natury wymaga zainwestowania znacznego kapitału. Wynikłe z interpretacji Ministerstwa Finansów „oderwanie” momentu powstania obowiązku podatkowego od powstania należności w sensie cywilnoprawnym może implikować sytuacje, w których obowiązek odprowadzenia podatku od towarów i usług powstanie wcześniej niż wymagalność należności od kontrahenta.

Przyjęcie takiej linii interpretacyjnej jest w ocenie autorek sprzeczne zarówno z literą obowiązującego prawa (które odnosi się do faktycznego wykonania usługi), jak i z zasadą neutralności opodatkowania.

Literatura

- Bufan, R., Opre, A. (2009). The principle of tax neutrality in the field of direct and indirect taxation. W: P. Melz, M. Lang, E. Kristoffersson, *Value added tax and direct taxation similarities and differences* (s. 231–255). Amsterdam: IBFD.
- Brolík, J. (2013). Interpretacje przepisów prawa podatkowego – charakterystyka i zasadnicze funkcje. W: T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw* (s. 15–29). Warszawa: Difin.
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów sygn. PT3.8101.41.2015.AEW.2016.AMT.141.
- Mastalski, R. (2008). *Stosowanie prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 17 kwietnia 2015 roku. III CZP 8/15.
- Raport z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych za rok 2014. Pobrano z: http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/dzialalnosc_BKIP_2014.pdf (4.06.2018).
- Raport z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych za rok 2015. Pobrano z: http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/dzialalnosc_BKIP_2015_.pdf (4.06.2018).
- Raport z funkcjonowania Krajowej Informacji Podatkowej w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych za rok 2016. Pobrano z: http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/dzialalnosc_BKIP_2016.pdf (4.06.2018).
- Sierpińska, M., Jachna, T. (2004). *Ocena przedsiębiorstwa według standardów światowych*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Terra, B., Kajus, J. (2012). *A Guide to the European VAT Directives*. Amsterdam: IBFD.
- Tratkiewicz, T., Rogowska-Rajda, B. (2013). Podatek od towarów i usług w indywidualnych interpretacjach podatkowych: wybrane problemy. W: T. Famulska (red.), *Interpretacje podatkowe a finanse przedsiębiorstw* (s. 113–141). Warszawa: Difin.
- Ustawa Kodeks Cywilny.
- Ustawa o podatku od towarów i usług.
- Wróblewski, J. (1988). *Sądowe stosowanie prawa*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 22 czerwca 2007 roku. V CSK 99/07.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 10 lutego 2016 roku. I ACa 647/15.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 14 września 2005 roku. I ACa 222/05.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Łodzi z dnia 27 marca 2015 roku. I ACa 1577/14.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 28 stycznia 2016 roku. I ACa 253/15.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 marca 1997 roku. II CKN 28/97
- Ziemiński, Z. (1980). *Problemy podstawowe prawoznawstwa*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.

THE AUTONOMY OF TAX LAW IN RELATION TO CIVIL LAW ON THE EXAMPLE OF VAT ON CONSTRUCTION AND CONSTRUCTION AND ASSEMBLY SERVICES

Abstract: *Purpose* – The aim of the paper is analysis and critical assessment of the line of interpretation adopted by the Polish Ministry of Finance, in terms of value added tax in construction and construction and assembly services. The interpretations show certain distinction between consequences in terms of value added tax (the tax

point) and civil law regulations. The research problem is analyzed in the context of value added tax neutrality rule, and the problem of the impact on corporate finance, especially stressing liquidity aspect.

Design/methodology/approach – The methods used were literature research, case studies and analysis of statistical data from secondary sources.

Findings – The interpretive line adopted by the Ministry of Finance may have negative effects on the liquidity of enterprises in the construction and construction-assembly industries.

Originality/value – The probable negative consequences of the general interpretation of the Minister of Finance were identified, as well as their cause (interpretation of tax law regulations with the omission of systemic interpretation).

Keywords: value added tax, construction services, construction and assembly services, companies taxation, corporate finance.

Cytowanie

Jędruczyk, E., Kupraszewicz, M. (2018). Autonomiczność prawa podatkowego względem prawa cywilnego na przykładzie vat w usługach budowlanych oraz budowlano-montażowych. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 47–55. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-05.

Ulga podatkowa jako mechanizm stymulowania zachowań mikro i małych przedsiębiorstw. Prezentacja wyników badań

Piotr Kasprzak*

Streszczenie: *Cel* – Celem niniejszego artykułu jest prezentacja wyników badań przeprowadzonych w okresie styczeń–kwiecień 2018 roku. Celem badania było zdefiniowanie, przedstawienie i określenie stymulacyjnej roli podatku dochodowego realizowanej za pośrednictwem ulg i zwolnień podatkowych w polskim systemie podatkowym w stosunku do przedsiębiorstw sektora MŚP. Autor za cel dodatkowy postawił wskazanie możliwości, z których mogą korzystać przedsiębiorstwa sektora MŚP w zakresie mechanizmów ulg i zwolnień oraz określenie świadomości polskich przedsiębiorstw sektora mikro i małych firm w zakresie możliwości korzystania z ulg i preferencji podatkowych, a także zidentyfikowanie przesłanek i barier stosowania mechanizmów ulg i zwolnień podatkowych.

Metodologia badania – Metodologia obejmuje empiryczne badania o charakterze jakościowym zrealizowane za pośrednictwem kwestionariusza skierowanego do sektora mikro i małych przedsiębiorstw. Niniejszy artykuł uzupełniono o przeprowadzone studia literaturowe.

Wynik – Wyniki przeprowadzonego badania wskazują, iż poziom wykorzystania ulg i zwolnień wśród przedsiębiorstw sektora MŚP jest niski. Najczęściej spowodowane jest to zarówno brakiem wiedzy w tym zakresie, jak i wysokim poziomem skomplikowania procedur biurokratycznych. Badani przedsiębiorcy potrafią jednak co do zasady wskazać wybrane metody obniżania zobowiązań podatkowych z wykorzystaniem ulg i zwolnień. Wyniki badania wskazują także postulowany przez przedsiębiorców kierunek i zakres zmian w omawianym obszarze.

Oryginalność/wartość – Przeprowadzone przez autora badania miały charakter pilotażowy, a ich wyniki mogą stanowić bazę dla dalszych, bardziej pogłębionych analiz.

Słowa kluczowe: ulga podatkowa, sektor MŚP, system podatkowy

Wprowadzenie

Przy konstruowaniu optymalnego systemu podatkowego należy mieć na względzie, że choć wpływy podatkowe są niezbędne dla funkcjonowania państwa (funkcja fiskalna), to podatki nie powinny powodować zbędnych niedogodności dla podatników. Podatki, będąc źródłem dochodów budżetowych, uszczuplają bowiem w sposób bezpośredni dochody podatników, przez co wpływają na ich sytuację majątkową, a w szczególności na zachowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

* mgr Piotr Kasprzak, Politechnika Gdańska, Wydział Zarządzania i Ekonomii, Katedra Analizy Ekonomicznej i Finansów, e-mail: pkasprzak@zie.pg.gda.pl.

Mając to na uwadze, należy zauważyć, że prowadzenie przedsiębiorstwa wiąże się z ryzykiem i niepewnością (Szłęzak-Matusiewicz, 2008). Jest ono także obciążone kosztami. Z tymi aspektami niewątpliwie związany jest zatem optymalny i powszechnie akceptowalny system podatkowy.

Sektor mikro, małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) jest istotnym elementem gospodarki wielu krajów na świecie. Również w Polsce tego typu firmy pełnią ważną rolę społeczno-ekonomiczną, mają wkład w tworzenie PKB, miejsc pracy, generowanie przychodów, aktywność inwestycyjną czy rosnący poziom umiędzynarodowienia (Godziszewski, Haffer, Stankiewicz, Sudol, 2011). Obecnie zauważyć można, że przedsiębiorstwa odgrywają ważną rolę nie tylko na rynku (przy wymianie dóbr czy zakupie usług pomiędzy dwoma podmiotami), ale także w całym systemie polityczno-społeczno-gospodarczym. Zgodnie z definicją Unii Europejskiej sektor MŚP obejmuje około 99% wszystkich firm z terenu całej Unii Europejskiej (PARP, 2014). Biorąc pod uwagę tylko ten wskaźnik, można zakładać, że tego rodzaju podmioty mają istotne znaczenie, zarówno dla poszczególnych państw członkowskich, jak i całej Wspólnoty Europejskiej.

Jednym z elementów proprzedsiębiorczej polityki państwa skierowanej do sektora MŚP może być system ulg i zwolnień w podatku dochodowym (Ickiewicz, 2009). Przyznane ulgi i zwolnienia w stosunku do opisywanego sektora mogą wpłynąć na rozwój poszczególnych podmiotów, przez co staną się większe, bardziej wydajne i w konsekwencji stworzą nowe miejsca pracy oraz zwiększą zysk albo pomnożą wartość rynkową. Ulga czy zwolnienie podatkowe w takim przypadku okazują się swoistym kredytem ze strony państwa, który zostanie *de facto* splecony dzięki zwiększeniu skali działalności, wraz ze wszystkimi pozytywnymi konsekwencjami opisanymi powyżej.

1. Znaczenie ulgi podatkowej dla sektora mikro i małych przedsiębiorstw

Firmy sektora MŚP są podmiotami prowadzącymi prostą działalność, która nie wymaga wysokich nakładów na badania i rozwój (Łuczka, 2001). Przedsiębiorstwa z tego sektora charakteryzują się możliwością szybkiego podejmowania decyzji (co spowodowane jest dominującą rolą przedsiębiorcy/właściciela w systemie organizacyjnym), samodzielnością prawną i ekonomiczną (praktycznie cała władza majątkowa i prawna jest skupiona w rękach właściciela), specyficzną sytuacją finansową (zazwyczaj przedsiębiorstwo powstaje z prywatnych oszczędności właściciela oraz jego rodziny), a także uproszczoną i mało sformalizowaną strukturą organizacyjną. Zatem w zasadzie przedsiębiorstwa sektora MŚP są w stanie bardziej elastycznie reagować na zachodzące procesy w gospodarce (Łuczka, 2001).

Podatki poza podstawową funkcją fiskalną odgrywają także szereg innych ról od redystrybucyjnej przez kontrolną, alokacyjną, aż po będącą przedmiotem analizy w pracy funkcję stymulacyjną (Mastalski, 2016). Najważniejsza z nich jest funkcja fiskalna, której znaczenie wynika z samej istoty podatku jako pieniężnego świadczenia zasadniczego, czyli takiego, którego głównym celem jest gromadzenie środków przynależnych budżetowi.

Bardzo często w literaturze zwraca się uwagę na fakt, iż fiskalnego charakteru podatku nie należy sprowadzać tylko do wąskiego rozumienia jako przychodu dla państwa (Ofiarski, 2010). Wykorzystując poszczególne elementy konstrukcyjne podatków, np. wysokość stawki, przyznane ulgi lub zwolnienia, można także wpływać na określone zachowanie podatników.

Funkcja stymulacyjna służy przede wszystkim do hamowania i eliminowania zjawisk ekonomicznych w gospodarce (Wojtowicz, 2000). Jej rolą jest wpływanie na takie obszary jak bezrobocie, popyt lub podaż zarówno w pozytywnych, jak i negatywnych aspektach (np. w celu zwiększenia lub zmniejszenia poziomu spożycia alkoholu lub tytoniu w społeczeństwie). Właściwe wykorzystanie systemu podatkowego pozwala stymulować i kreować oczekiwania oraz zachowania podatników (Wyrzykowski, 2008). Funkcja ta polega więc na odpowiedniej konstrukcji poszczególnych podatków, w tym systemu preferencji w postaci ulg i zwolnień, a także zróżnicowaniu skal podatkowych bądź stawek, mającej na celu zwiększanie zjawisk korzystnych dla gospodarki oraz hamowanie i eliminowanie zjawisk niepożądanych.

Stymulacja przez podatki może mieć na celu osiągnięcie poziomu bliskiego równowadze w ujęciu makroekonomicznym (np. zrównoważony wzrost gospodarczy, stabilny poziom cen, równowaga bilansu płatniczego). Takie zaś zadanie pełni przypisywane podatkowi określenie „automatycznego stabilizatora koniunktury” (Klonowska, 2017). Istotne jest jednak pozostawienie podatnikom możliwości wyboru np. między przeznaczeniem wypracowanego dochodu na cele inwestycyjne bądź konsumpcyjne lub też gromadzeniem oszczędności a wydatkowaniem na inwestycje albo konsumpcje.

W tym miejscu konieczne staje się także zdefiniowanie pojęcia ulgi. Ulga podatkowa jest przejawem rezygnacji instytucji państwa z przysługującego mu prawa poboru podatku w całości lub w części (Kasprzak, 2017). Ulga może mieć charakter motywujący, regulujący wielkość dochodów, uznaniowy czy też uzależniony od określonych zachowań podatników (Kasprzak, Wyrzykowski, 2016). Istnieje wiele definicji ulgi podatkowej, lecz wszystkie zawierają podobne elementy. Ulgi polegają na ograniczeniu wielkości obciążenia podatkowego w określonych przez ustawodawcę przypadkach (Brzeziński, 2008). Każde odstępstwo od przyjętego w danych warunkach standardu podatkowego należy uznawać za preferencję podatkową (Ministerstwo Finansów, 2014). Ulgi będące zatem preferencjami podatkowymi są alternatywą dla bezpośrednich transferów budżetowych np. w postaci dotacji czy zasiłków. W ich przypadku nie mamy do czynienia z fazą otrzymania, a następnie redystrybucją środków pieniężnych, lecz z natychmiastową ich konsumpcją, co wszakże może nie być tak łatwo dostrzeżone przez podatnika.

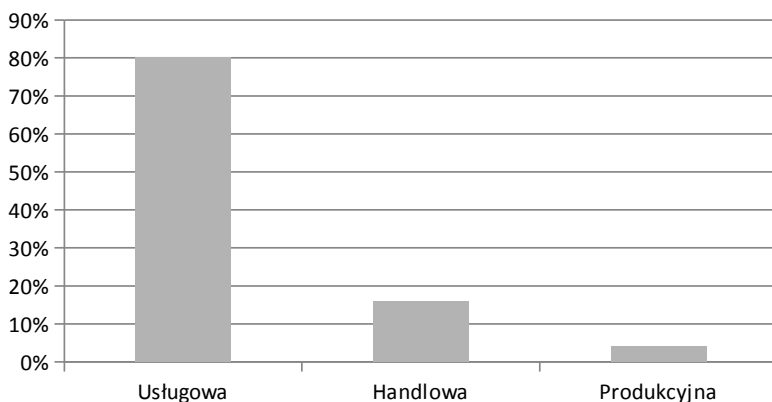
Pomimo różnych konstrukcji wszystkie ulgi wynikają z pewnych uniwersalnych wartości, które preferuje ustawodawca (Wyrzykowski, 2008). Mówiąc o obniżeniu ciężaru zobowiązania podatkowego, należy wyróżnić zwolnienia i ulgi. Te pierwsze są rozwiązaniem definitywnym i prowadzą do wyłączenia określonych podmiotów lub przedmiotów z opodatkowania. Natomiast ulgi są rozwiązaniem, w którym ustawodawca nie rezygnuje z opodatkowania sensu *stricte*, ale redukuje je, kierując się określonymi preferencjami. Trzecią konstrukcją są wyłączenia spod opodatkowania, w których ustawodawca nie wiąże obciążenia podatkiem z zaistniałym stanami faktycznymi. Oprócz tego występuje także

pojęcie „niepodlegania podatkom” (Nykiel, 2003). W literaturze używane jest również określenie „kredytu podatkowego” (*tax credits*), np. przy opisywaniu metod unikania podwójnego opodatkowania. Wszystkie powyższe określa się mianem preferencji podatkowych. Można je klasyfikować wedle wielu kryteriów związanych z podmiotowością i przedmiotem, którego dotyczą, rodzajem prawa, w którym są określone, celem i preferencjami, ich konstrukcją, warunkowością i bezwarunkowością oraz innymi (Kasprzak, Wyrzykowski, 2016).

2. Wyniki badań

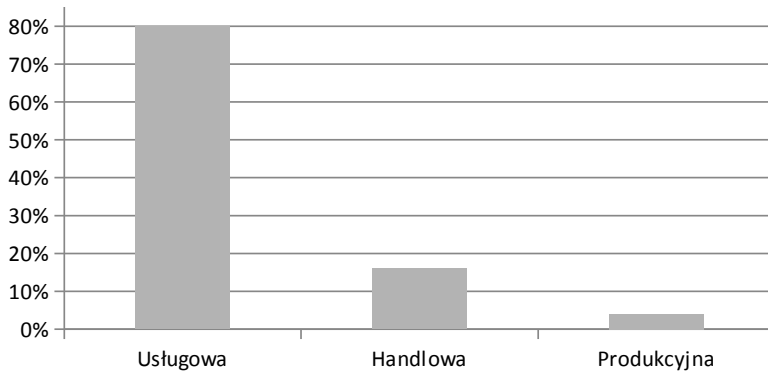
Jak już wspomniano, przejawem proprzedsiębiorczej polityki państwa wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą może być system ulg i zwolnień. Autor w celu zbadania problematyki ulgi i zwolnień w podatku dochodowym w sektorze MŚP skierował ankietę do 120 przedsiębiorstw z obszaru województwa pomorskiego. Uzyskano odpowiedź od 93 firm, które zgodziły się na wypełnienie załączonego kwestionariusza. Dobór próby był celowy – badane podmioty to przedsiębiorstwa z obszaru województwa pomorskiego należące do sektora MŚP. Należy zaznaczyć, iż przeprowadzone badania miały charakter pilotażowy, wyciąganie bowiem ogólnych wniosków powinno odbyć się na liczniejszej próbie, przy zastosowaniu doboru losowego próby badawczej. Niemniej jednak niniejsze wyniki stanowić mogą podstawę dalszych, bardziej pogłębionych i szczegółowych badań w omawianej problematyce.

Spośród przedsiębiorstw, które wzięły udział w badaniu, zdecydowana większość reprezentowana była przez podmioty prowadzące działalność usługową (rys. 1). Należy ponadto zaznaczyć, iż blisko połowa ankietowanych podmiotów to przedsiębiorstwa, które działają na rynku ponad 5 lat (46%), mniejszość stanowią firmy o stażu działalności krótszym niż 12 miesięcy (15%) (rys. 2).



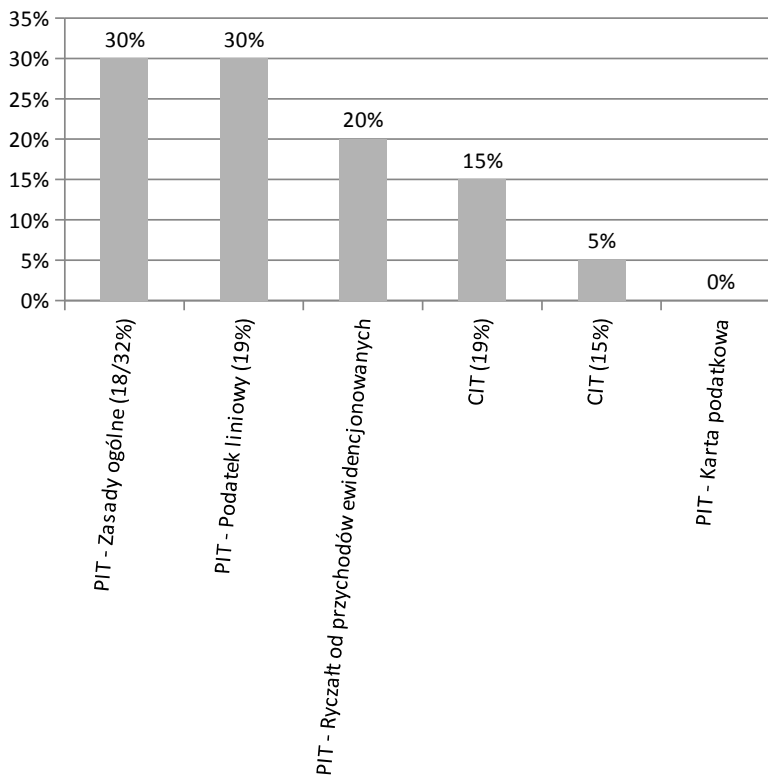
Rysunek 1. Podstawowy profil działalności przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.



Rysunek 2. Okres funkcjonowania przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

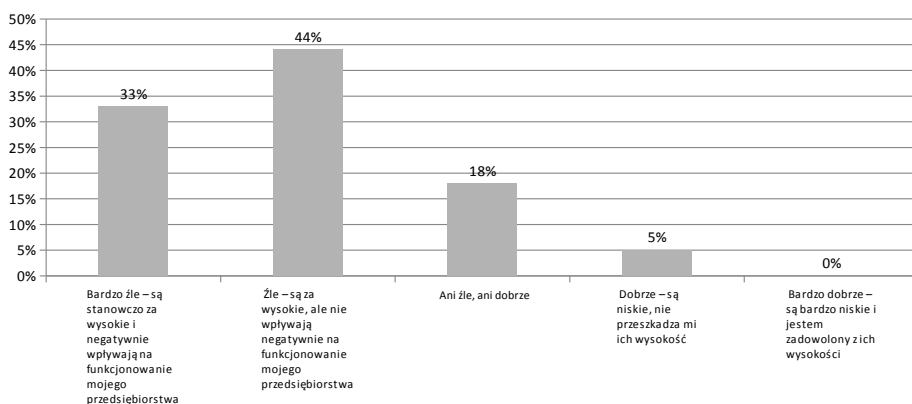


Rysunek 3. Forma opodatkowania przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Istotną kwestią z punktu widzenia niniejszego opracowania jest także forma opodatkowania badanych przedsiębiorstw. Jak wynika z przepisów prawa, niektóre podmioty (np. opodatkowane podatkiem liniowym) nie mogą korzystać z większości ulg i zwolnień, które są dostępne chociażby dla osób prowadzących działalność w oparciu o zasady ogólne. Ponadto, jak wynika z przeprowadzonych badań, 20% ankietowanych firm to podmioty prowadzone w oparciu o kodeks prawa handlowego i rozliczające się z podatku CIT (rys. 3). To zaś oznacza zupełnie inny zakres i katalog skierowanych ulg i zwolnień podatkowych.

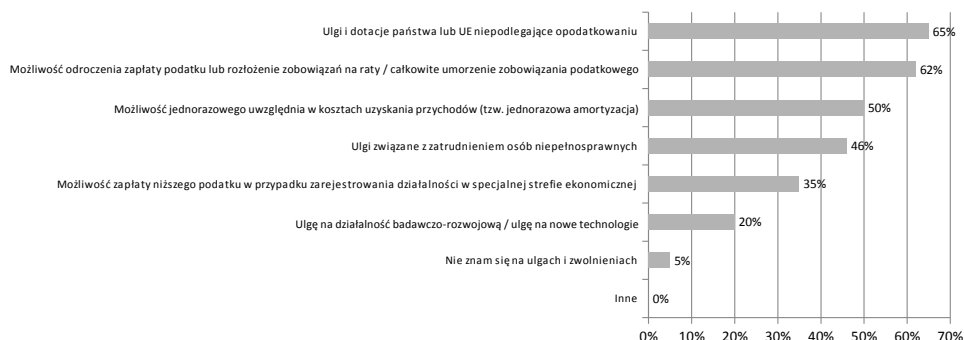
W odpowiedzi na pytanie dotyczące ogólnych obciążeń podatkowych blisko 80% ankietowanych określiło je negatywnie: 33% jako bardzo złe oraz 44% jako złe (rys. 4). Jedyne 5% uważa, że obciążenia podatkowe są adekwatne i dobrze oceniane. Wskaźniki te świadczą o tym, że powszechnie wyrażane opinie o wysokości obciążeń podatkowych znajdują swoje potwierdzenie w opiniach przedsiębiorców. Natomiast system ulg i zwolnień skierowany do konkretnych inicjatyw może przyczynić się do faktycznego zmniejszenia zobowiązań podatkowych.



Rysunek 4. Jak ogólnie ocenia Pan/Pani obciążenia podatkowe nakładane na Pana/Pani przedsiębiorstwo?

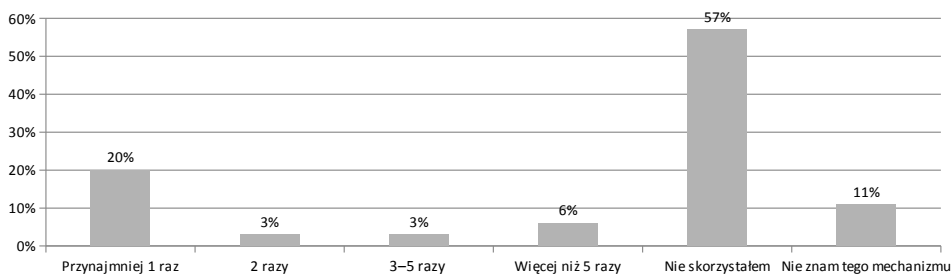
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Kolejna kwestia dotyczyła ogólnej znajomości ulg i zwolnień, a także innych preferencji o charakterze podatkowym. Ankietowani mogli wskazać więcej niż jedną odpowiedź. Najwięcej wskazań dotyczyło bezzwrotnych i nieopodatkowanych dotacji państwa lub Unii Europejskiej, będących wyrazem bezpośredniego wsparcia udzielanego przedsiębiorcom (65% odpowiedzi). Kolejne odpowiedzi dotyczyły ulg związanych z zatrudnianiem niepełnosprawnych, jednorazowego uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów niektórych środków trwałych (lub w niektórych sytuacjach) oraz możliwości rozłożenia zobowiązania podatkowego na raty. Należy zaznaczyć, iż tylko 5% ankietowanych odpowiedziało, że nie zna się na ulgach i zwolnieniach (rys. 5).



Rysunek 5. Jakie mechanizmy uznawane za szeroko rozumiane preferencje podatkowe Pan/Pani zna?

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

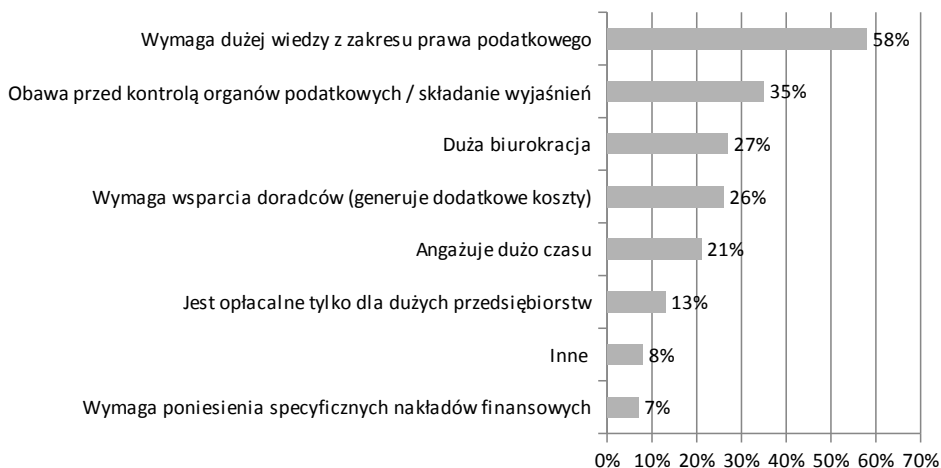


Rysunek 6. Ile razy w ciągu ostatnich 10 lat Pana/Pani przedsiębiorstwo skorzystało z ulgi lub zwolnienia podatkowego?

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

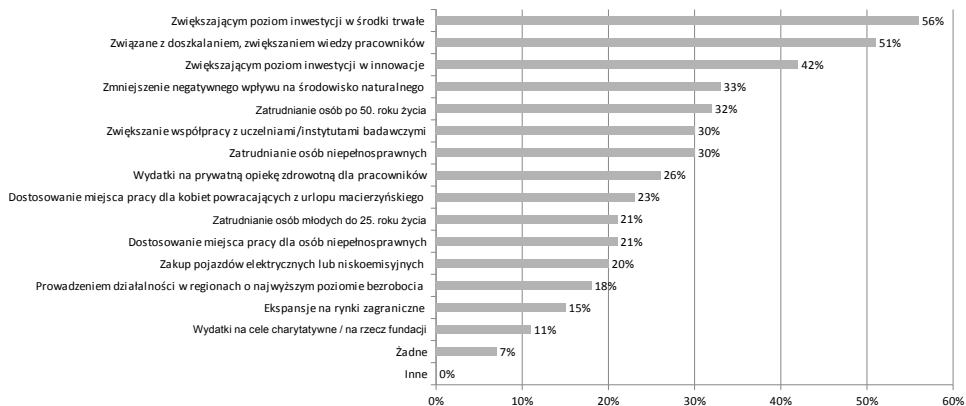
Kolejne pytanie dotyczyło tego, ile razy w ciągu ostatnich 10 lat badane przedsiębiorstwa korzystały z ulg podatkowych (rys. 6). Jak wynika z badania, 57% podmiotów nie skorzystało z żadnej ulgi, a 20% skorzystało z tego mechanizmu raz. Okazało się więc, iż mikro i mali przedsiębiorcy, którzy wzięli udział w badaniu, co do zasady nie korzystają lub rzadko korzystają z mechanizmu ulg i zwolnień. Co istotne, 11% badanych zakłada, że nie zna się na ulgach i zwolnieniach podatkowych.

Następne pytanie dotyczyło barier i przyczyn nieskorzystania z ulg podatkowych (rys. 7). W tym pytaniu badani mogli udzielić więcej niż jedną odpowiedź. Wyniki wskazują, że głównym powodem, dla którego przedsiębiorcy nie korzystają z ulg i zwolnień, jest konieczność posiadania dużej wiedzy z zakresu prawa podatkowego (58% wskazań). Kolejne istotne wskazania to obawa przed ewentualną kontrolą (35% odpowiedzi), duża biurokracja (27%) oraz konieczność skorzystania z wiedzy specjalistów i doradców (26%).



Rysunek 7. Co Pana/Pani zdaniem może być przeszkodą w skorzystaniu z metod optymalizacji podatkowej lub mechanizmów ulg i preferencji podatkowych w sektorze MŚP?

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.



Rysunek 8. Gdyby państwo udzielało przedsiębiorcom preferencji w podatku dochodowym np. przez zmniejszenie stawki podatkowej za podjęte działania, to powinny to być działania o jakim charakterze?

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badań.

Chcąc poznać opinię przedsiębiorców w zakresie kierunku zmian w ulgach i zwolnieniach w podatku dochodowym, zadano pytanie o to, co powinien promować i do czego zachęcać mechanizm preferencji podatkowych. Ponad połowa wskazań (56%) odnosiła się do preferencyjnego opodatkowania wydatków związanych ze zwiększaniem poziomu inwestycji w środki trwałe. Kolejne wskazania dotyczyły możliwości doszkalania i zwiększania

wiedzy pracowników (51% wskazań) oraz zwiększania poziomu inwestycji w innowacje. Najmniejsza liczba odpowiedzi dotyczyła preferencji podatkowych w zakresie ekspansji na rynki zagraniczne (15%) oraz wydatków na cele charytatywne (11%). Co istotne, 7% ankietowanych zadeklarowało, że państwo nie powinno udzielać żadnych preferencji w zakresie podatku dochodowego.

Uwagi końcowe

Przypisywane podatkowi funkcje w różny sposób przenikają się i są wzajemnie zależne. Żadna z nich nie istnieje samodzielnie, co uzasadnia wykorzystywanie podatków do innych funkcji niż tylko fiskalna. System podatkowy powinien więc spełniać wszystkie funkcje, zarówno fiskalne, jak i pozafiskalne (redystrybucyjną, stymulacyjną i kontrolną).

Z uwagi na fakt, iż przedsiębiorstwa sektora MŚP pełnią we współczesnej gospodarce szczególną rolę, wnosząc istotny wkład w jej rozwój, uzasadniona jest potrzeba ich odmiennego podatkowego traktowania. Ulgi i zwolnienia podatkowe są elementem stymulacyjnej roli podatku. Rola ta może być realizowana także za pośrednictwem podatków dochodowych. Współcześnie państwo oferuje pewne preferencje w tym zakresie, jednakże nie są to mechanizmy skierowane do wszystkich podmiotów.

Badania przeprowadzone na grupie 93 firm sektora MŚP z regionu województwa pomorskiego pokazują, iż badane podmioty nie znają przysługującym im ulg i zwolnień w systemie podatkowym, a także nie wykorzystują przysługujących im preferencji podatkowych, choć potrafią wskazać obszary, które powinny być promowane za pośrednictwem ulg i zwolnień podatkowych. Można wnioskować, że przedsiębiorcy wiedzą, co wymaga szczególnego wsparcia o charakterze podatkowym, jednakże obecnie nie znajduje to wyrazu w konkretnych przepisach prawa. Należy zatem zauważyć szczególną rolę ustawodawcy w zakresie przygotowywania prawa podatkowego, które spełniać będzie potrzeby przedsiębiorców, przy jednoczesnym realizowaniu fiskalnej funkcji systemu podatkowego. Konieczna więc wydaje się dalsza analiza niniejszej tematyki, co w rezultacie skutkować może przeformowaniem i dostosowaniem obecnie stosowanego zakresu i przedmiotu ulg oraz zwolnień podatkowych skierowanych do mikro i małych firm.

Literatura

- Brzeziński, B. (2008). *Wprowadzenie do prawa podatkowego*. Toruń: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”.
- Godziszewski, B., Haffer, M., Stankiewicz, M., Sudoł, S. (2011). *Przedsiębiorstwo. Teoria i praktyka zarządzania*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Ickiewicz, J. (2009). *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*. Warszawa: PWE.
- Kasprzak, P. (2017). Działania fiskalne jako stymulacyjny element finansowania działań badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwach w kontekście polityki innowacyjnej Unii Europejskiej. W: M. Stefański (red.). *Prawno-*

- ekonomiczne szanse i bariery rozwoju przedsiębiorczości w Polsce i Europie (s. 151–162). Lublin: Innovatio Press.
- Kasprzak, P., Wyrzykowski, W. (2016). Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków. *Zarządzanie Finansami i Rachunkowość*, 1 (4), 17–31.
- Klonowska, A. (2017). *Luka podatkowa. Skutki dla finansów publicznych*. Warszawa: C.H. Beck.
- Łuczka, T. (2001). *Kapitał obcy w małym i średnim przedsiębiorstwie*. Warszawa–Poznań: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Mastalski, R. (2016). *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Nykiel, W. (2003). Ulgi z zwolnienia podatkowe – podstawowe cechy. W: A. Pomorska (red.). *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*. Lublin: Wydawnictwo UMCS.
- Ofiarski, Z. (2010). *Ogólne prawo podatkowe*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.
- Preferencje podatkowe w Polsce*. Ministerstwo Finansów, nr 5, 2014.
- Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 2013–2014*. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości. Pobrano z: https://badania.parp.gov.pl/images/badania/ROSS_2013_2014.pdf.
- Szłęzak-Matuszewicz, J. (2008). Zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwie. *Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów, Zeszyt Naukowy*, 86.
- Wojtowicz, W. (2000). *Prawa podatkowe*. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Branta.
- Wyrzykowski, W. (2008). *Podatki w Polsce. Zarys wykładu*. Gdańsk: Oficyna Wydawnicza Bookmarket.

TAX RELIEF AS A MECHANISM TO STIMULATE THE BEHAVIOR OF MICRO AND SMALL ENTERPRISES. PRESENTATION OF TEST RESULTS

Abstract: *Aim* – The purpose of the following article is to present the results of research done between January and April 2018. The aim of the study was to present and define the stimulating role of income tax implemented through tax reliefs and exemptions in the Polish tax system in relation to enterprises in the SME sector. The author has set an additional goal – to indicate the opportunities that SME enterprises can use in the scope of relief and redundancy mechanisms as well as to determine the awareness of SME companies in terms of tax reliefs and preferences. Moreover the aim was to identify premises and barriers to applying relief mechanisms and tax exemptions.

Research methodology – The methodology includes empirical qualitative research provided through a questionnaire addressed to the micro and small enterprises sector. This article has been supplemented with literature studies.

Results – The results of the conducted research indicate that the level of use of reliefs and redundancies among enterprises in the SME sector is low. Most often, it is caused by a lack of knowledge in this area as well as a high level of complexity of bureaucratic procedures. The surveyed entrepreneurs, however, are able to indicate selected methods of reducing tax liabilities using the reliefs and exemptions. The results of the research also indicate the direction and scope of changes in the described area.

Originality/value - The research done by the author was of a pilot nature, and their results could be the basis for further, more in-depth analyzes.

Keywords: tax relief, SME sector, tax system

Cytowanie

Kasprzak, P. (2018). Ulga podatkowa jako mechanizm stymulowania zachowań mikro i małych przedsiębiorstw. Prezentacja wyników badań. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 57–66. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-06.

Zwiększenie roli i odpowiedzialności biegłych rewidentów w ograniczaniu manipulowania sprawozdaniami finansowymi

Wojciech Naruć*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie roli i odpowiedzialności biegłych rewidentów w ograniczeniu kreatywnej rachunkowości, szczególnie w spółkach publicznych, w których akcjonariusz jest biernym inwestorem. Manipulowanie sprawozdaniami finansowymi przedsiębiorstw jest jednym z większych problemów ekonomicznych dzisiejszej gospodarki. Skutki takich działań mogą wpływać zarówno na sytuację finansową inwestora (zmiana wartości rynkowej akcji spółki, wielkość wypłaty dywidendy), jak i na wielkość odprowadzanego podatku dochodowego.

Metodologia badania – Analiza częstotliwości badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów w największych spółkach publicznych w Polsce.

Słowa kluczowe: asymetria informacji, kreatywna rachunkowość, manipulacje księgowe, spółka publiczna

Wprowadzenie

Inwestorzy, którzy na głównym rynku Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie (GPW) dokonują transakcji kupna i sprzedaży akcji spółek kapitałowych notowanych na giełdzie (zwanych dalej spółkami publicznymi), z powodu występującej asymetrii informacji mają niepełną wiedzę na temat podmiotów, których papiery wartościowe chcą zakupić albo są już ich posiadaczem (akcjonariuszem). Inwestor ponosi w rzeczywistości największe ryzyko finansowe ze wszystkich interesariuszy spółki. Mimo dostępu do dokumentacji emisyjnej oraz innych materiałów i danych wynikających z obowiązków informacyjnych emitenta posiada najmniejszą wiedzę o sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, stąd musi opierać swoje decyzje inwestycyjne w dużej mierze na rekomendacjach analityków giełdowych i biur maklerskich, a także na opiniach i raportach biegłych rewidentów weryfikujących sprawozdania finansowe emitentów. W konsekwencji inwestor może zostać narażony na negatywne skutki zjawisk towarzyszących asymetrii, którymi są negatywna selekcja, a przede wszystkim pokusy nadużycia.

* dr Wojciech Naruć, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, e-mail: wojciech.naruc@wneiz.pl. ORCID: 0000-0002-6932-5933.

Najczęściej nadużycia dotyczą rezerw i odpisów aktualizujących wartość majątku, a także zasad amortyzacji oraz ujmowania kosztów i przychodów, co w rezultacie prowadzi do sterowania wynikiem finansowym. Większość manipulacji przy tworzeniu rezerw czy odpisów związana jest z koniecznością stosowania osądów i szacunków, które zawsze mogą budzić kontrowersje. Wynikiem finansowym można również sterować za pomocą ujmowania ich w księgach przychodów i kosztów w innym okresie sprawozdawczym niż faktycznie zostały osiągnięte lub poniesione. W ciągu roku finansowego ujęcie pojedynczych transakcji z kilkudniowym wyprzedzeniem lub opóźnieniem nie rodzi większych konsekwencji dla sprawozdania, natomiast w terminach zbliżonych do dnia bilansowego może istnieć pokusa przyspieszenia rozpoznania pewnych przychodów lub odroczenia niektórych kosztów na rok następny. Z tego powodu niezwykle istotna okazuje się rola biegłego rewidenta, jego bezstronność, niezależność, rzetelność, obiektywizm oraz zachowanie etyczne w ocenianiu i weryfikowaniu dokumentacji i sprawozdań finansowych podmiotów gospodarczych, zwłaszcza spółek publicznych, w których inwestor nie może być tak aktywny jak w spółkach osobowych.

Celem artykułu jest wskazanie roli i odpowiedzialności biegłych rewidentów w ograniczaniu kreatywnej rachunkowości, szczególnie w spółkach publicznych, w których akcjonariusz jest biernym inwestorem. Manipulowanie sprawozdaniami finansowymi przedsiębiorstw jest jednym z kluczowych problemów ekonomicznych obecnej gospodarki. Skutki takich działań mogą wpływać zarówno na sytuację finansową inwestora (zmiana wartości rynkowej akcji spółki i wypłacanej dywidendy), jak i na wielkość odprowadzanego podatku dochodowego. Zastosowaną metodą badawczą jest analiza częstotliwości badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów w największych spółkach publicznych w Polsce.

1. Wpływ asymetrii informacji na rynek papierów wartościowych

Funkcjonujemy w otoczeniu, w którym praktycznie każdego dnia przy podejmowaniu różnorodnych decyzji musimy opierać się na niepełnej informacji. Zjawisko polegające na tym, iż jedna ze stron transakcji dysponuje większą ilością informacji niż druga, znane jest ekonomistom od wielu lat i nazywane asymetrią informacji.

Już w 1970 roku jeden z laureatów nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii, George A. Akerlof¹, napisał artykuł pt. „The Market for Lemons”, prezentując w nim negatywny wpływ niedostatku informacji na rynki w sytuacji, w której jedna strona potencjalnej transakcji posiada znacznie więcej informacji o przedmiocie transakcji niż druga (the Library of Economics and Liberty, 2008). Dla zobrazowania jednego z kluczowych problemów asymetrii informacji, przejawiającego się w postaci negatywnej selekcji, Akerlof posłużył się tytułowymi cytrynami i wtórnym rynkiem samochodów. Założył on, że niektóre samochody są wysokiej jakości, a pozostałe są bublami, określanymi jako „cytryny” (angielskie

¹ Nagrodę im. Alfreda Nobla w dziedzinie ekonomii za analizę rynków cechujących się asymetrią informacji George A. Akerlof otrzymał w 2001 roku razem z Michaelem Spencem i Josephem Stiglitzem.

słowo *lemon* oprócz cytryny oznacza także coś niskiej wartości, bubel, knot). Zatem jeżeli kupujący wiedziałby, które samochody są „cytrynami”, a które nie, to wówczas mogłyby funkcjonować dwa odrębne rynki: dla „cytryn” i dla samochodów o wysokiej jakości. Jednakże mamy do czynienia z asymetrią informacyjną, w wyniku której kupujący nie wie, które samochody są „cytrynami”, o czym sprzedawca może wiedzieć doskonale. Dlatego też kupujący wiedząc, że jest duże prawdopodobieństwo, iż samochód, który chce nabyć, może być „cytryną”, jest gotów zapłacić mniej, niż mógłby zapłacić, gdyby był pewny, że w wyniku transakcji zakupi dobro o wysokiej jakości. To z kolei zniechęca sprzedawców samochodów o wysokiej jakości, którzy nie są skłonni sprzedać swoich dóbr po niższej cenie odzwierciedlającej ryzyko, że kupującemu może się trafić „cytryna”. W konsekwencji do wymiany, która mogłaby przynieść korzyści zarówno kupującemu, jak i sprzedającemu, nie dochodzi, a efektywność zostaje utracona.

Podobnie sytuacja wygląda na pierwotnym rynku papierów wartościowych, na którym kupujący akcje (potencjalny inwestor) ma zdecydowanie mniejszą wiedzę o spółce niż sprzedający i proponuje niższą cenę uwzględniającą dyskonto z tego tytułu niż cena zaoferowana przez sprzedającego. Jeśli zaoferowana cena kupna nie będzie satysfakcjonująca dla sprzedającego, to do transakcji/emisji może nie dojść.

Szkody dla rynku również wyrządzane są w wyniku występowania asymetrii informacji na wtórnym rynku papierów wartościowych. Kupujący również uwzględniają dyskonto w swoich wycenach, co może skutkować spadkiem wartości ceny akcji danej spółki, a w konsekwencji nawet obniżeniem obrotów akcjami. Zjawisko towarzyszące asymetrii, jakim jest pokusa nadużycia, może wystąpić wówczas, gdy zarząd spółki dysponuje informacją niedostępną dla inwestora i ma istotną motywację, aby tę informacyjną przewagę zachować lub też ukrywa przeprowadzone lub planowane do zrealizowania działanie.

Według niektórych ekonomistów asymetria informacji wpływa na zawodność rynku i nieefektywną alokację zasobów, co tym samym podważa teorię ekonomii neoklasycznej, zgodnie z którą wszystkie rynki są niezwykle sprawnym narzędziem alokacji zasobów, a czynniki produkcji są wykorzystywane w pełni efektywnie (Garbicz, Staniek, 2010). Całkowite usunięcie asymetrii informacyjnej wydaje się niemożliwe, jednak należy dążyć do jej minimalizacji za pomocą stosowania różnego rodzaju gwarancji, rękojmi czy też nawet interwencji państwa.

Ustawodawcy w wielu krajach, w których funkcjonują giełdy papierów wartościowych, wprowadzają odpowiednie obowiązki informacyjne emitentów. Jednakże, jak wskazują liczne przykłady, nie są one wystarczające, zwłaszcza do tego, żeby zmniejszyć ryzyko finansowe inwestorów. Wystarczy wspomnieć o kilku spektakularnych kryzysach zagranicznych spółek, jak np.: Lehman Brothers Holding Inc., WorldCom Inc., Enron Corp., Conseco Inc., Pacific Gas & Electric Company, Texaco Inc., Financial Corp. of America, Refco Inc., IndyMac Bancorp, Global Crossing, Ltd.

Z uwagi na rolę firmy audytorskiej na szczególną uwagę zasługuje przypadek nieistniejącego już amerykańskiego przedsiębiorstwa energetycznego Enron Corporation, będącego jedną z czołowych światowych firm branży energetycznej i zatrudniającego około 22 tys.

pracowników. Po skandalu związanym z fałszowaniem dokumentacji finansowej pod koniec 2001 roku firma ogłosiła bankructwo. Kiedy pod koniec 2001 roku Enron poinformował rynek o olbrzymich stratach za III kwartał tego roku w wysokości 618 mln dolarów, Amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd² wszczęła dochodzenie. Okazało się wówczas, że od pięciu lat zyski Enronu były znacznie zawyżane, a zobowiązania zaniżane. Po rzetelnym zweryfikowaniu sprawozdań finansowych koncernu za okres kilku ostatnich lat okazało się, że w latach 1997–2000 spółka osiągnęła zysk w wysokości 2,09 mld, a nie 2,68 mld dolarów, który to zysk wykazywały sprawozdania zatwierdzone przez audytorów renomowanej firmy audytorskiej Arthur Andersen (Korzeniowski, 2018). Ponadto spółka przez cztery lata nie wykazywała i nie płaciła podatków dochodowych, ale za to uzyskała zwrot podatkowy wartości 382 mln dolarów. Konsekwencją tych działań było pozbawienie firmy Arthur Andersen prawa do wykonywania praktyki w zawodzie oraz utrata licencji CPA³ (Burczyk, 2012).

Kłopoty związane ze sprawą Enronu nie były w tym czasie jedynym zmartwieniem firmy audytorskiej Arthur Andersen. W połowie 2002 roku amerykański gigant telekomunikacyjny WorldCom przyznał, że od początku 2001 roku za pomocą „kreatywnej księgowości” podwyższył swoje dochody o 3,85 mld dolarów. Po medialnym ujawnieniu skandalicznych nadużyć akcje firmy spadły do tak niskiego poziomu, iż przestano nimi handlować. Aby przetrwać, Worldcom musiał ogłosić upadłość. Na bankructwie spółki najbardziej ucierpieli akcjonariusze i wierzyciele firmy (WorldCom, 2014). WorldCom również związany był z firmą audytorską Andersen, która badała sprawozdanie firmy za 2001 rok. Wydarzenia te odcisnęły swoje „piętno” nie tylko na rynku papierów wartościowych, ale również na rynku firm audytorskich.

2. Kryzys spółki giełdowej GetBack SA

Polski rynek nie jest odosobniony w tym względzie. Amber Gold, Finroyal, Interbrok Investment, Warszawska Grupa Inwestycyjna, Spółdzielcze Kasy Oszczędnościowo-Kredytowe (SKOK-i) – to tylko kilka takich przykładów podobnych wydarzeń. Działalność wielu z wymienionych firm zakończyła się upadłością, a dla inwestorów utratą aktywów o niemałej wartości. Najnowszym, bardzo aktualnym przykładem spółki publicznej, której notowania akcji na GPW zostały zwieszane, to GetBack SA, obecnie już w restrukturyzacji. Jest to podmiot, który zaledwie w lipcu 2017 roku zadebiutował na głównym parkiecie giełdy.

Grupa Kapitałowa GetBack, w skład której wchodzi 24 spółki i fundusze zależne oraz 15 jednostek stowarzyszonych (wg stanu na koniec 2017 roku), działa w branży zarządzania wierzytelnościami. Działalność grupy dotyczy m.in. nabywania portfeli wierzytelności i zarządzania portfelami inwestycyjnymi obejmującymi wierzytelności funduszy inwestycyjnych zamkniętych. Według informacji zarządu GetBack SA zapadające i przedstawione spółce do

² US Securities and Exchange Commission, <https://www.sec.gov>.

³ Certified Public Accountant (SEC) – odpowiednik polskiego biegłego rewidenta.

wykupu w 2018 roku obligacje z opcją „put”, problemy z pozyskaniem nowego finansowania oraz agresywna polityka inwestycyjna w II półroczu 2017 roku stały się główną przyczyną utraty zdolności do terminowego wywiązywania się z zobowiązań płatniczych, w konsekwencji czego rozpoczęto prace nad przygotowaniem planu restrukturyzacji zadłużenia w drodze postępowania układowego (GetBack, 2018). Łączna ekspozycja wartości nominalnej obligacji z opcją „put” na 31 grudnia 2017 roku wyniosła 554,4 mln zł, natomiast wartość ekspozycji na dzień 30 maja 2018 roku wyniosła 893,7 mln zł. Mimo wymaganych zobowiązań finansowych oraz naruszenia postanowień umów kredytowych i warunków emisji obligacji zarząd spółki zakładał możliwość kontynuowania bieżącej działalności przez okres kolejnych 12 miesięcy 2018 roku.

Problemy finansowe GetBack SA zostały upublicznione dopiero 17 kwietnia 2018 roku, w którym to zarząd GPW – w związku z żądaniem zgłoszonym przez Komisję Nadzoru Finansowego – postanowił zawiesić obrót instrumentami finansowymi spółki dopuszczonymi do obrotu na rynku regulowanym, zarówno akcjami, jak i obligacjami (Uchwała zarządu GPW, 373/2018). Z pewnością wpływ na decyzję miała m.in. informacja przekazana w dniu poprzednim przez zarząd spółki o pozytywnym zaangażowaniu w rozmowy z Bankiem PKO BP SA oraz Polskim Funduszem Rozwoju SA na temat udzielenia GetBack SA lub podmiotom z Grupy Kapitałowej GetBack finansowania o charakterze mieszanym kredytowo-inwestycyjnym na łączną kwotę wynoszącą do 250 mln zł (Raport bieżący GetBack, 39/2018). Informacjom tym zaprzeczyły wymienione instytucje, a następnego dnia zawieszono obrót instrumentami finansowymi GetBack i odwołano prezesa zarządu.

W kolejnych dniach zarząd GetBack przekazywał w raportach bieżących informacje na temat istotnej zmiany sytuacji finansowej spółki i grupy kapitałowej, szacując wstępną stratę netto za 2017 rok na poziomie 1,3 mld zł, przy zysku netto wykazanym za 2016 rok w wysokości 200,3 mln zł. Sytuację finansową grupy za 2017 rok potwierdzały również ujemne przepływy pieniężne netto na działalności operacyjnej, które wyniosły 1,2 mld zł. Mimo znaczących strat finansowych grupa zainwestowała⁴ w 2017 roku o ponad 100 mln zł więcej niż w zyskowym 2016 roku, uzyskując saldo ujemne środków pieniężnych na działalność inwestycyjną na łącznym poziomie wynoszącym 398,8 mln zł (GetBack, 2018).

Analiza ostatniego poddanego przeglądowi przez biegłego rewidenta sprawozdania finansowego GK GetBack, poprzedzającego wstępne sprawozdanie za 12 miesięcy 2017 roku, pozwala dostrzec pierwsze sygnały mogące świadczyć o pogarszającej się sytuacji finansowej grupy, zwłaszcza w obszarze przepływów pieniężnych netto z działalności operacyjnej, wynoszącym –209,7 mln zł przy zysku na działalności operacyjnej w wysokości 156,1 mln zł. Różnica ta tworzy znaczącą ujemną lukę na poziomie 365 751 tys. zł, powstałą pomiędzy poziomem prezentowanego wyniku na działalności operacyjnej w rachunku zysków i strat a wysokością środków pieniężnych netto z działalności operacyjnej ujętych w sprawozdaniu z przepływów pieniężnych. Uwagę biegłych rewidentów, analityków i innych interesariuszy powinien zwrócić również wzrost wskaźnika zadłużenia finansowego netto/kapitału wła-

⁴ Na wydatki inwestycyjne GK GetBack w 2017 roku składały się m.in.: nabycie jednostki zależnej po potrąceniu przyjętych środków pieniężnych (235 110 tys. zł), nabycie udziałów lub akcji w jednostkach stowarzyszonych (94 043 tys. zł), nabycie rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych (67 774 tys. zł).

snego (Net Debt/Equity), który w porównaniu z analogicznym okresem 2016 roku wzrósł na koniec czerwca 2017 roku z poziomu 1,2 do 2,5 (GetBack, 2017).

Firmą audytorską badającą księgi rachunkowe i sprawozdania finansowe GetBack SA i GK GetBack za 2015 i 2016 rok był Deloitte Polska. Dokonując przeglądu śródrocznego skróconego sprawozdania finansowego GK GetBack za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2017 roku, biegły rewident nie wskazał w raporcie z przeglądu żadnych niepokojących sygnałów. Stwierdził jedynie, iż uwagi biegłych nie zwróciło nic, co mogłoby pozwolić im sądzić, że załączone sprawozdanie nie zostało sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z wymogami MSR 34. Dla inwestora jest to czytelna informacja, iż biegły nie dostrzegł również żadnych przesłanek, aby móc sądzić, iż dalsza kontynuacja bieżącej działalności grupy może być zagrożona, przez co inwestorzy zostali wprowadzeni w błąd i prawdopodobnie stracą wszystkie zainwestowane środki pieniężne (Raport biegłego rewidenta, GK GetBack, 30.06.2017).

Być może czujność biegłego rewidenta została uśpiona, ponieważ już trzeci rok z rzędu badał i przeglądał sprawozdania finansowe GetBack, zwłaszcza iż robił to za każdym razem ten sam kluczowy biegły rewident z firmy Deloitte Polska. Obecnie oskarżenia kierowane są jedynie do ówczesnego zarządu spółki i instytucji współpracujących z GetBack. A co z odpowiedzialnością firmy audytorskiej, która miała wgląd w księgi rachunkowe GK GetBack? Czy inwestorzy mogą uzyskać szczegółowe wyjaśnienia od kluczowego biegłego rewidenta? Praktyka wskazuje, iż w takich sytuacjach firmy audytorskie powołują się na tajemnicę audytora i nie udzielają praktycznie żadnych informacji. Inwestor pozostaje zdany tylko na siebie z przeświadczeniem, iż prawo bardziej chroni bezpieczeństwo biegłego rewidenta niż inwestora. A jak to wygląda w przypadku innych spółek publicznych notowanych na głównym parkiecie GWP?

3. Analiza częstotliwości badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów w największych spółkach giełdowych

Badaniu poddano spółki publiczne notowane na głównym rynku GPW, uwzględnione w indeksie WIG30⁵, których łączna kapitalizacja na dzień 8 czerwca 2018 roku wyniosła 459,6 mld zł. Skarb Państwa bezpośrednio i pośrednio posiada akcje w 50% spośród nich (tab. 1). Kapitalizacja przypadająca na liczbę akcji posiadanych przez Skarb Państwa w tej grupie spółek wyniosła 114,3 mld zł, co stanowi 24,9% udziału w kapitalizacji ogółem spółek z indeksu WIG30. Przeanalizowano roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych, sprawozdania z działalności grup kapitałowych oraz opinie i raporty biegłych rewidentów z badania tychże sprawozdań. Analizą objęto dane za poszczególne lata w okresie 2013–2017.

⁵ WIG30 – indeks giełdowy 30 największych i najbardziej płynnych spółek akcyjnych notowanych na GPW w Warszawie, który funkcjonuje obok indeksu WIG20. Został wprowadzony 23 września 2013 roku.

Tabela 1

Lista spółek publicznych z indeksu WIG30 notowanych na GPW w Warszawie (dane na dzień 8.06.2018 r.)

Lp.	Nazwa pełna	Nazwa skrócona	Udział Skarbu Państwa	Istotne znaczenie dla gospodarki państwa	Na giełdzie od
1	Alior Bank SA	Alior	Tak	Nie	12.2012
2	Asseco Poland SA	Asseco	Nie	Nie	06.1998
3	Bank Millennium SA	Millenium	Nie	Nie	08.1992
4	Bank Polska Kasa Opieki SA	PEKAO	Tak	Nie	06.1998
5	Bank Zachodni WBK SA	BZ WBK	Nie	Nie	06.2001
6	CCC SA	CCC	Nie	Nie	12.2004
7	CD Projekt SA	CD Projekt	Nie	Nie	01.2002
8	Cyfrowy Polsat SA	Cyfrowy Polsat	Nie	Nie	05.2008
9	Dino Polska SA	Dino	Nie	Nie	04.2017
10	Enea SA	Enea	Tak	Tak	01.2009
11	Energa SA	Energa	Tak	Tak	12.2013
12	Eurocash SA	Eurocash	Nie	Nie	02.2005
13	Grupa Azoty SA	Grupa Azoty	Tak	Tak	06.2008
14	Grupa Lotos SA	Lotos	Tak	Tak	06.2005
15	ING Bank Śląski SA	ING	Nie	Nie	01.1994
16	Jastrzębska Spółka Węglowa SA	JSW	Tak	Tak	07.2011
17	Kernel Holding SA	Kernel	Nie	Nie	11.2007
18	KGHM Polska Miedź SA	KGHM	Tak	Tak	07.1997
19	Kruk SA	Kruk	Nie	Nie	05.2011
20	LPP SA	LPP	Nie	Nie	05.2001
21	mBank SA	mBank	Nie	Nie	10.1992
22	Orange Polska SA	Orange	Nie	Nie	11.1998
23	PGE Polska Grupa Energetyczna SA	PGE	Tak	Tak	12.2009
24	PKP Cargo SA	PKP Cargo	Tak	Tak	10.2013
25	Play Communications SA	Play	Nie	Nie	07.2017
26	Polski Koncern Naftowy Orlen SA	Orlen	Tak	Tak	11.1999
27	Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA	PGNiG	Tak	Tak	10.2005
28	Powszechna Kasa Oszczędności Bank Polski SA	PKO	Tak	Tak	11.2004
29	Powszechny Zakład Ubezpieczeń SA	PZU	Tak	Tak	05.2010
30	Tauron Polska Energia SA	Tauron	Tak	Tak	06.2010

Źródło: opracowanie własne na podstawie Lista spółek, Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, <https://www.gpw.pl/spolki> (08.06.2018); Ustawa z 16 grudnia 2016 roku o zasadach zarządzania mieniem państwowym. Dz.U. 2016, poz. 2259, 2017, poz. 624, 1491, 1529, 2018, poz. 538, 702, 1000.

Wielkości te wskazują na istotny udział Skarbu Państwa w zaangażowaniu kapitałowym 15 spośród 30 najbardziej płynnych spółek giełdowych, z których praktycznie wszystkie mają istotne znaczenie dla gospodarki państwa (Ustawa o zasadach zarządzania mieniem państwowym, 2016, art. 13), poza spółkami Alior Bank S.A. oraz Bank Polska Kasa Opieki S.A., w których i tak udziały posiada PZU S.A., czyli podmiot zaliczony do grona spółek o istotnym znaczeniu dla gospodarki państwa.

Akcje spółek należących do Skarbu Państwa, w tym z indeksu WIG30 i jednocześnie zaliczonych do podmiotów o istotnym znaczeniu dla gospodarki państwa, zgodnie z treścią zawartą w art. 13 nie mogą być zbywane (Ustawa o zasadach zarządzania mieniem państwowym, 2016). Oznacza to, iż aż 41% akcji spółek z indeksu WIG30 to według ustawy akcje niepłynne. Z punktu widzenia wartości akcji spółek WIG30 to niespełna 25% łącznej kapitalizacji spółek, tj. 114,3 mld zł. Spośród spółek WIG30 do płynnych można zaliczyć akcje jedynie 58% z nich, o wartości rynkowej 345,3 mld zł (tab. 2).

Tabela 2

Podstawowe dane dot. spółek publicznych z indeksu WIG30 notowanych na GPW w Warszawie (dane na dzień 8.06.2018 r.)

Nazwa skrócona	Liczba akcji ogółem	Kurs akcji	Kapitalizacja	Liczba akcji Skarbu Państwa		Kapitalizacja udziału Skarbu Państwa	
	[w szt.]	[w PLN]	[w mln PLN]	[w szt.]	[w %]	[w mln PLN]	[w %]
1	2	3	4	5	6	7	8
Alior	130 458 716	70,00	9 132,11	41 658 850	31,9%	2 916,12	31,9%
Asseco	83 000 303	43,44	3 605,53	0	0,0%	0,00	0,0%
Millenium	1 213 116 777	8,36	10 141,66	0	0,0%	0,00	0,0%
PEKAO	262 470 034	120,5	31 627,64	86 090 173	32,8%	10 373,87	32,8%
BZ WBK	99 333 481	359	35 660,72	0	0,0%	0,00	0,0%
CCC	41 164 000	245,00	10 085,18	0	0,0%	0,00	0,0%
CD Projekt	96 120 000	150,20	14 437,22	0	0,0%	0,00	0,0%
Cyfrowy Polsat	639 546 016	23,82	15 233,99	0	0,0%	0,00	0,0%
Dino	98 040 000	102,2	10 019,69	0	0,0%	0,00	0,0%
Enea	441 442 578	10,57	4 666,05	227 364 428	51,5%	2 403,24	51,5%
Energa	414 067 114	9,49	3 929,50	213 326 317	51,5%	2 024,47	51,5%
Eurocash	139 163 286	23,83	3 316,26	0	0,0%	0,00	0,0%
Grupa Azoty	99 195 484	47,62	4 723,69	32 734 509	33,0%	1 558,82	33,0%
Lotos	184 873 362	58,88	10 885,34	98 329 515	53,2%	5 789,64	53,2%
ING	130 100 000	194	25 239,40	0	0,0%	0,00	0,0%
JSW	117 411 596	91,00	10 684,46	64 775 542	55,2%	5 894,57	55,2%
Kernel	81 941 230	51,5	4 219,97	0	0,0%	0,00	0,0%
KGHM	200 000 000	96,28	19 256,00	63 589 900	31,8%	6 122,44	31,8%
Kruk	18 871 591	224,40	4 234,79	0	0,0%	0,00	0,0%

1	2	3	4	5	6	7	8	
LPP	1 852 423	8 955,00	16 588,45		0	0,0%	0,00	0,0%
mBank	42 312 122	430,8	18 228,06		0	0,0%	0,00	0,0%
Orange	1 312 357 479	4,97	6 522,42		0	0,0%	0,00	0,0%
PGE	1 869 760 829	10,45	19 539,00	1 072 984 098	57,4%		11 212,68	57,4%
PKP Cargo	44 786 917	44,80	2 006,45	14 784 194	33,0%		662,33	33,0%
Play	253 708 444	25,9	6 571,05		0	0,0%	0,00	0,0%
Orlen	427 709 061	87,36	37 364,66	138 659 702	32,4%		12 113,31	32,4%
PGNiG	5 778 314 857	6,04	34 901,02	4 153 706 157	71,9%		25 088,39	71,9%
PKO	1 250 000 000	39,5	49 375,00	392 406 277	31,4%		15 500,05	31,4%
PZU	863 523 000	38,55	33 288,81	295 217 300	34,2%		11 380,63	34,2%
Tauron	1 752 549 394	2,37	4 153,54	526 848 384	30,1%		1 248,63	30,1%
Razem	18 087 190 094	---	459 637,66	7 422 475 346	41,0%		114 289,18	24,9%

Źródło: opracowanie własne na podstawie Lista spółek, Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie, <https://www.gpw.pl/spolki> (8.06.2018).

Zgodnie z zapisami ustawy o rachunkowości wszystkie spółki publiczne zobowiązane są stosować przepisy ustawy o rachunkowości, a także poddawać badaniu przez biegłego rewidenta roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych (Ustawa o rachunkowości, art. 2.1, art. 64). Wyboru firmy audytorskiej zatrudniającej biegłych rewidentów do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego może dokonać organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Zarząd spółki nie może dokonać takiego wyboru (Ustawa o rachunkowości, art. 66 ust. 1). W spółkach akcyjnych organem zatwierdzającym sprawozdanie finansowe jest zwyczajne walne zgromadzenie. Rada nadzorcza może dokonać wyboru audytora tylko w przypadku, gdy zapisano taką możliwość w statucie spółki. Umowę na świadczenie usług audytorskich w spółkach akcyjnych podpisuje zarząd spółki.

Zatwierdzający sprawozdanie finansowe może dokonać wyboru wyłącznie firmy audytorskiej spełniającej wymagania określone w ustawie o biegłych rewidentach. Zgodnie z tymi zapisami podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych może być wyłącznie jednostka, w której czynności rewizji finansowej wykonują biegli rewidentci, wpisana na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych prowadzoną przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów⁶. Wybór podmiotu nieposiadającego uprawnień do badania powoduje, że badanie sprawozdania jest nieważne pod względem prawnym (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 47). Zgodnie z listą prowadzoną przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (KRBR) i publikowaną na stronach internetowych Polskiej Izby

⁶ Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych dostępna jest na stronie internetowej: www.kibr.org.pl.

Biegłych Rewidentów⁷ zarejestrowanych jest 1 547 firm audytorskich oraz 6 388 biegłych rewidentów⁸ (Rejestr biegłych rewidentów, Lista firm audytorskich).

Z analizy opinii i raportów skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek WIG30 zbadanych przez firmy audytorskie za lata 2013–2017 wynika, iż przeprowadzono łącznie 143 badania rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych (tab. 3). Badania te zostały wykonane przez zaledwie siedem firm audytorskich (0,45%) spośród 1 547 zarejestrowanych⁹, które z kolei zostały przeprowadzone przez 53 kluczowych biegłych rewidentów (0,83%) z grona 6 388 osób zarejestrowanych¹⁰.

Tabela 3

Badania sprawozdań finansowych spółek z indeksu WIG30 za latach 2013–2017 przeprowadzone przez firmy audytorskie

Lp.	Nazwa pełna	Nazwa skrócona	Liczba badań		Liczba biegłych
1	BDO Sp. z o.o.	BDO	2	1,4%	1
2	Deloitte Polska Sp. z o.o.	Deloitte	25	17,5%	7
3	Deloitte Audit Sàrl (Luksemburg)*	Deloitte-L	5	3,5%	1 **
4	Ernst & Young Audyt Polska Sp. z o.o. Sp. k.	EY	30	21,0%	14
5	Ernst & Young Société anonyme (Luksemburg)*	EY-L	1	0,7%	1 **
6	Grant Thornton Frackowiak Sp. z o.o. Sp. k.	GTF	4	2,8%	3
7	KPMG Audyt Sp. z o.o.	KPMG	43	30,1%	14
8	PKF Consult Sp. o.o.	PKF	6	4,2%	2
9	PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.	PwC	27	18,9%	12
Razem	143	100,0%	55		

* Zagraniczna firma audytorska.

** Kluczowy biegły rewident zatrudniony w zagranicznej firmie audytorskiej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych wynikających ze skonsolidowanych raportów finansowych spółek WIG30.

⁷ Polska Izba Biegłych Rewidentów jest samorządem zawodowym zrzeszającym wszystkich biegłych rewidentów w Polsce (www.pibr.org.pl).

⁸ Stan na dzień 30 czerwca 2018 r.

⁹ Nie licząc dwóch firm mających siedzibę poza granicami Polski i niezarejestrowanych w KRBR.

¹⁰ Nie wliczając dwóch osób zatrudnionych w zagranicznych firmach audytorskich i niezarejestrowanych w KRBR.

W gronie siedmiu firm audytorskich, które przeprowadziły w omawianym okresie badania sprawozdań finansowych spółek WIG30, liderami jest tzw. wielka czwórka, tj. KPMG Audyt Sp. z o.o., Ernst & Young Audyt Polska Sp. z o.o. Sp. k., PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. oraz Deloitte Polska Sp. z o.o. Tylko tych czterech audytorów wykonało łącznie 125 (87,41%) ze 143 rocznych badań skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółek z indeksu WIG30. Dane te wskazują na wyraźną dominację firm zaliczanych do grona tzw. wielkiej czwórki i zajmujących od wielu lat najwyższe pozycje w rankingu najlepszych firm audytorskich sporządzanym przez dziennik *Rzeczpospolita* (tab. 4).

Tabela 4

Ranking 10 najlepszych firm audytorskich za lata 2015 i 2016

Pozycja		Nazwa pełna	Liczba punktów	Liczba badań	Liczba biegłych
2016	2015				
1	1	KPMG Audyt Sp. z o.o.	77,75	2 519	117
2	2	Ernst & Young Audyt Polska Sp. z o.o. Sp. k.	77,70	1 915	52
2	3	PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.	77,70	2 888	82
4	4	Deloitte Polska Sp. z o.o.	76,85	2 001	74
5	6	BDO Sp. z o.o.	74,60	781	29
6	5	Grupa PKF Consult Sp. o.o.	73,40	762	23
7	7	Grant Thornton Frąckowiak Sp. z o.o. Sp. k.	72,35	541	24
8	8	Grupa UHY ECA	71,25	605	3
9	10	Mazars w Polsce	69,90	292	13
10	9	Grupa Revision w Polsce	69,00	557	9

Źródło: opracowanie własne na podstawie Rankingu najlepszych firm audytorskich. *Rzeczpospolita*, 26.04.2017, Pobrano z: http://www.rp.pl/ranking_audytow (30.06.2018).

Jest to zdecydowanie zła proporcja, zwłaszcza że rotacja poszczególnych firm audytorskich oraz kluczowych biegłych rewidentów jest niska. Niesie to za sobą ryzyko ograniczenia rzetelności, bezstronności, niezależności i obiektywizmu biegłego rewidenta (o czym świadczą wymienione chociażby przykłady z praktyki gospodarczej), ryzyko pojawienia się pokusy nadużycia lub negatywnej selekcji, a w konsekwencji ryzyko straty finansowej poniesionej przez inwestora przejawiającej się brakiem możliwości odzyskania zainwestowanego kapitału.

Lista zarejestrowanych firm audytorskich i biegłych rewidentów jest tak duża, że spółki WIG30 mogą korzystać z usług wielu innych podmiotów i uprawnionych osób, a nie ograniczać się w około 87% przypadków do zaledwie czterech z nich. Wszyscy audytorzy zobowiązani są tak jak wielka czwórka do zachowywania najwyższych standardów badania, zatem każdy z audytorów może być odpowiedni nawet dla spółki z indeksu WIG30.

Czy korzystanie z usług firm audytorskich tworzących tzw. wielką czwórkę daje gwarancję najwyższej jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów? Niestety nie. Praktyka gospodarcza zna wiele przykładów, w których najlepsze na świecie firmy audytorskie nie zauważyły lub też brały świadomy udział w manipulowaniu sprawozdaniami finansowymi spółek publicznych. Można wspomnieć chociażby o przypadku spółki GetBack SA czy też amerykańskiej spółki Enron Corporation, która w konsekwencji fałszowania sprawozdań finansowych przy współudziale firmy audytorskiej Artur Andersen w 2001 roku ogłosiła upadłość. Pół roku później upadłość ogłosił kolejny amerykański potentat, tym razem w branży telekomunikacyjnej – firma WorldCom, w konsekwencji świadomego fałszowania ksiąg finansowych. Audytorem WorldCom była również firma Arthur Andersen. Firma audytorska Arthur Andersen wraz z Deloitte, Ernst & Young, KPMG i PricewaterhouseCoopers tworzyła tzw. wielką piątkę. Po oskarżeniach i utracie reputacji firmy Arthur Andersen mówi się obecnie o tzw. wielkiej czwórce.

Fałszowanie sprawozdań finansowych w Enronie i WorldCom, a także w kolejnych przedsiębiorstwach z innych branż, często autoryzowane przez biegłych rewidentów, stało się jedną z głównych przyczyn uchwalenia w 2002 roku przez Kongres Stanów Zjednoczonych ustawy Sarbanesa-Oxleya (Burczyc, 2012). Celem wprowadzenia tej ustawy było przede wszystkim odzyskanie zaufania interesariuszy do spółek publicznych, ochrona inwestorów dzięki poprawieniu wiarygodności i dokładności sporządzanych sprawozdań finansowych, a także weryfikacja funkcji podmiotów nadzoru korporacyjnego, w tym biegłych rewidentów.

Z powyższych rozważań może wynikać jeden z wielu wątków, który należałoby polecić analizie nie tylko analitykom giełdowym i inwestorom, ale także organom zatwierdzającym sprawozdania finansowe, a tym samym decydującym o wyborze konkretnej firmy audytorskiej oraz kluczowego biegłego rewidenta, bo na jego wybór również spółka ma wpływ. W tym celu wśród badanych spółek z grona WIG30 prześledzono dynamikę zmian firm audytorskich i kluczowych biegłych rewidentów sporządzających sprawozdania finansowe za lata 2013–2017 w rozbiciu na spółki z udziałem Skarbu Państwa i bez jego udziału (tab. 5).

Tabela 5

Dynamika zmian firm audytorskich i kluczowych biegłych rewidentów w spółkach WIG30 sporządzających sprawozdania finansowe za lata 2013–2017

Spółki z udziałem Skarbu Państwa																	
	Enea	Energa	Grupa Azoty	Lotos	JSW	KGHM	PGE	PKP Cargo	Orlen	PGNiG	Tauron	Altor	PEKAO	PKO	PZU		
Firmy audytorskie	1	2	2	1	1	2	2	2	2	2	2	3	1	2	2		
Biegli rewidenci	2	4	2	2	1	3	3	2	3	2	2	4	1	2	2		

Spółki bez udziału Skarbu Państwa

	Asseco	CCC	CD Projekt	Cyfrowy Polsat	Eurocash	Kruk	LPP	Orange	Millennium	BZ WBK	Dino	ING	Kernel	mBank	Play
Firmy audytorskie	1	2	2	1	2	2	2	2	2	2	1	1	1	2	1
Biegli rewidenci	2	2	2	3	3	4	4	2	3	3	1	1	1	2	1

Źródło: opracowanie własne.

Jeśli założymy, iż jednym z mechanizmów pozwalających na zwiększenie prawdopodobieństwa rzetelności i poprawności sporządzanych sprawozdań finansowych, a także zmniejszenie ryzyka pokusy nadużycia manipulowania wynikami spółek są częste zmiany zarówno firm audytorskich, jak i kluczowych biegłych rewidentów badających sprawozdanie finansowe danego podmiotu, to wówczas pozytywnie należy ocenić spółki, które w obserwowanym okresie dokonały największej rotacji firm audytorskich i kluczowych biegłych rewidentów (tab. 6 i 7). Liderem w tym zakresie jest Alior Bank SA, w którym Skarb Państwa posiada 31,9% akcji. Podmiot ten jako jedyny z listy spółek WIG30 korzystał w omawianym okresie z trzech różnych firm audytorskich. Ponadto w latach 2014–2016, kiedy audytorem spółki był PwC, jeden kluczowy biegły nie badał sprawozdań spółki w okresach po sobie bezpośrednio następujących. Z punktu widzenia rotacji kluczowych biegłych rewidentów Alior jest również jednym z liderów. W latach 2013–2017 sprawozdania banku badane były przez czterech różnych kluczowych biegłych. Był to też jedyny przypadek, w którym co roku następowała zmiana kluczowego biegłego rewidenta (tab. 6). Innymi spółkami, które czterokrotnie zmieniały kluczowego biegłego, są Energa SA – spółka z udziałem Skarbu Państwa (tab. 6) oraz dwie spółki bez udziału Skarbu Państwa, tj. Kruk SA i LPP SA (tab. 7).

Tabela 6

Firmy audytowe biorące udział w badaniu sprawozdań finansowych spółek z indeksu WIG30 z zaangażowaniem kapitałowym Skarbu Państwa za lata 2013–2017

Lp.	Nazwa skrócona	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
1	Enea	KPMG ^{GM}	KPMG ^{GM}	KPMG ^{GM}	KPMG ^{GM}	KPMG ^{KM, AB}
2	Energa	KPMG ^{LZ}	KPMG ^{LZ}	PwC ^{PM}	PwC ^{MB}	KPMG ^{LZ, MN}
3	Grupa Azoty	KPMG ^{DM}	KPMG ^{DM}	KPMG ^{DM}	KPMG ^{DM}	EY ^{CBP}
4	Lotos	EY ^{ZM}	EY ^{ZM}	EY ^{DJ}	EY ^{DJ}	EY ^{DJ}
5	JSW	Deloitte ^{MA}	Deloitte ^{MA}	Deloitte ^{MA}	Deloitte ^{MA}	Deloitte ^{MA}

1	2	3	4	5	6	7
6	KGHM	PwC SM	PwC SM	PwC ^{RM}	Deloitte ^{KA}	Deloitte ^{KA}
7	PGE	KPMG ^{GM}	KPMG ^{GM}	KPMG ^{ZM}	KPMG ^{ZM}	EY ^{ZA}
8	PKP Cargo	KPMG ^{BM}	KPMG ^{BM}	KPMG ^{BM}	BDO ^{KL}	BDO ^{KL}
9	Orlen	KPMG ^{BM}	KPMG ^{LZ}	KPMG ^{LZ}	KPMG ^{LZ}	Deloitte ^{SP}
10	PGNiG	PKF ^{KM}	PKF ^{KM}	PKF ^{KM}	Deloitte ^{SP}	Deloitte ^{SP}
11	Tauron	Deloitte ^{MA}	Deloitte ^{MA}	Deloitte ^{MA}	Deloitte ^{MA}	EY ^{LL}
12	Alior	EY ^{ARJ}	PwC ^{CA}	PwC ^{LK}	PwC ^{CA}	KPMG ^{JE}
13	PEKAO	Deloitte ^{SKD}	Deloitte ^{SKD}	Deloitte ^{SKD}	Deloitte ^{SKD}	Deloitte ^{SKD}
14	PKO	PwC ^{CA}	PwC ^{CA}	KPMG ^{PM}	KPMG ^{PM}	KPMG ^{PM}
15	PZU	Deloitte ^{MJ}	KPMG ^{DM2}	KPMG ^{DM2}	KPMG ^{DM2}	KPMG ^{DM2}

W tabeli po skrócie nazwy firmy audytorskiej podano inicjały kluczowego biegłego rewidenta.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych wynikających ze skonsolidowanych raportów finansowych spółek WIG30.

Jeśli uwzględnimy jedynie spółki, które w analizowanym okresie sporządzały i badały sprawozdania każdego roku, to najgorzej klasyfikują się dwie spółki z udziałem Skarbu Państwa – Jastrzębska Spółka Węglowa SA i Bank Polska Kasa Opieki SA (tab. 6) oraz dwie spółki bez udziału Skarbu Państwa – ING Bank Śląski SA i Kernel Holding SA (tab. 7). Są to jedyne spółki z WIG30, których sprawozdania finansowe za lata 2013–2017 badane były przez tę samą firmę audytorską oraz przez tego samego kluczowego biegłego rewidenta. W przypadku spółek z udziałem Skarbu Państwa był to Deloitte Polska, natomiast w przypadku pozostałych dwóch podmiotów spółka z grupy Deloitte (Deloitte Audit Sàrl) z siedzibą z Luxemburgu oraz KPMG Audit Sp. z o.o.

Spośród wszystkich spółek WIG30 podmioty z udziałem Skarbu Państwa częściej zmieniały zarówno firmy audytorskie, jak i kluczowych biegłych rewidentów. Średnio w spółkach z udziałem Skarbu Państwa w ciągu 5 lat firma audytorska zmieniała się 1,80 razy (w pozostałych spółkach 1,60), natomiast kluczowy biegły 2,33 razy (w pozostałych spółkach 2,27). Jeśli jednak wykluczymy z listy podmiotów bez udziału Skarbu Państwa¹¹ spółki, które w tym okresie debiutowały na GPW, i tym samym nie sporządzały sprawozdań za każdy rok, to mimo iż rotacja firm audytorskich w tej grupie spółek zwiększa się do 1,69, nadal jest mniejsza niż w grupie spółek z udziałem Skarbu Państwa. Natomiast rotacja kluczowych biegłych w zweryfikowanej grupie rośnie do poziomu 2,46 i tym samym jest już większa niż w spółkach z udziałem Skarbu Państwa. Niewielkie różnice występujące pomiędzy wskazanymi parametrami pozwalają na wyciągnięcie wniosku, iż z punktu widzenia rotacji firm audytorskich i kluczowych biegłych rewidentów pomiędzy spółkami z udziałem Skarbu Państwa i pozostałymi nie zachodzą istotne różnice. Natomiast zauważalna jest niska rotacja zarówno firm audytorskich, jak i biegłych rewidentów.

¹¹ W przypadku spółek z udziałem Skarbu Państwa wszystkie z nich sporządzały sprawozdania finansowe za każdy analizowany okres.

Tabela 7

Firmy audytowe biorące udział w badaniu sprawozdań finansowych spółek z indeksu WIG30 bez zaangażowania kapitałowego Skarbu Państwa za lata 2013–2017

Lp.	Nazwa skrócona	2013	2014	2015	2016	2017
1	Asseco	EY ^{ZA}	EY ^{ZA}	EY ^{ZA}	EY ^{ZA}	EY ^{RK}
2	CCC	PwC ^{SRE}	PwC ^{SRE}	PwC ^{SRE}	PwC ^{SRE}	EY ^{BJ}
3	CD Projekt	PKF ^{TZ}	PKF ^{TZ}	PKF ^{TZ}	EY ^{HR}	EY ^{HR}
4	Cyfrowy Polsat	PwC ^{GE}	PwC ^{GE}	PwC ^{GE}	PwC ^{KT}	PwC ^{WP}
5	Eurocash	KPMG ^{GM}	KPMG ^{DW}	KPMG ^{DW}	KPMG ^{DW}	EY ^{RK}
6	Kruk	KPMG ^{DM}	EY ^{MM}	EY ^{KA}	EY ^{KA}	KPMG ^{ZJ, GM}
7	LPP	GTF ^{KFJ}	GTF ^{GE}	GTF ^{LJ}	GTF ^{LJ}	EY ^{ZM}
8	Orange	Deloitte ^{SP}	Deloitte ^{SP}	EY ^{PL}	EY ^{PL}	EY ^{PL}
9	Millennium	KPMG ^{PM}	PwC ^{CA}	PwC ^{AKA}	PwC ^{AKA}	PwC ^{AKA}
10	BZ WBK	Deloitte ^{NP}	Deloitte ^{NP}	Deloitte ^{SD}	PwC ^{BA}	PwC ^{BA}
11	Dino	---	---	---	EY ^{WL}	EY ^{WL}
12	ING	KPMG ^{JE}	KPMG ^{JE}	KPMG ^{JE}	KPMG ^{JE}	KPMG ^{JE}
13	Kernel	Deloitte-L ^{MS}	Deloitte-L ^{MS}	Deloitte-L ^{MS}	Deloitte-L ^{MS}	Deloitte-L ^{MS}
14	mBank	EY ^{JD}	EY ^{JD}	EY ^{JD}	PwC ^{AKA}	PwC ^{AKA}
15	Play	---	---	---	---	EY-L ^{LO}

W tabeli po skrócie nazwy firmy audytorskiej podano inicjały kluczowego biegłego rewidenta.

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych wynikających ze skonsolidowanych raportów finansowych spółek WIG30.

Częste zmiany firm audytorskich i kluczowych biegłych rewidentów to tylko jeden z elementów mogących przyczynić się do zwiększenia bezpieczeństwa zainwestowanych środków finansowych w akcje spółek notowanych na GPW przez inwestorów, a także gwarancji rzetelności udzielanej organom zatwierdzającym sprawozdania finansowe. Nad jakością krajowych standardów rewizji finansowej, zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych i zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów czuwa Krajowa Rada Biegłych Rewidentów. Dbanie o wiarygodność informacji finansowej oraz bezpieczeństwo obrotu gospodarczego jest także zadaniem Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.

W Polsce duże pole do działania mają instytucje, spośród których należy wymienić chociażby Komisję Nadzoru Finansowego (KNF), sprawującą nadzór nad sektorem bankowym, rynkiem kapitałowym, ubezpieczeniowym, emerytalnym, instytucjami płatniczymi i biurami usług płatniczych, instytucjami pieniądza elektronicznego oraz kas spółdzielczych. Jak wskazano na stronach internetowych KNF, celem nadzoru tej instytucji nad rynkiem finansowym jest zapewnienie jego prawidłowego funkcjonowania, stabilności, bezpieczeństwa oraz przejrzystości, zaufania, a także zapewnienie ochrony interesów uczestników tego rynku (KNF, 2018).

Uwagi końcowe

Ustawa o rachunkowości nie reguluje częstotliwości zmiany biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania. O pewnych ograniczeniach wspomina ustawa o biegłych rewidentach. Zapisy ustawy nakazują w jednostkach zainteresowania publicznego (do których zaliczane są również spółki publiczne) rotację biegłych rewidentów, a nie firm audytorskich. Kluczowy biegły rewident nie może wykonywać czynności rewizji finansowej w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż pięć lat. Ponownie może je wykonywać dopiero po upływie dwóch lat (Ustawa o biegłych rewidentach, art. 89). Z zapisów ustawy wynika zatem, iż zorganizowanie odpowiedniej rotacji kluczowego biegłego rewidenta jest obowiązkiem leżącym po stronie podmiotu badającego jednostki zainteresowania publicznego, a nie podmiotu badanego. W przepisach szczególnych dotyczących spółek z udziałem Skarbu Państwa maksymalny czas nieprzerwanego trwania zlecenia badania sprawozdań finansowych spółek zainteresowania publicznego przeprowadzanych przez tę samą firmę audytorską nie może przekraczać pięciu lat (Zasady nadzoru właścicielskiego, 2017).

Badania obejmowały okres pięciu lat, więc na tym etapie niemożliwe jest stwierdzenie, czy okresy zmiany biegłego rewidenta określone w ustawie o biegłych rewidentach oraz okresy zmiany firmy audytorskiej określone w przepisach szczególnych dotyczących spółek z udziałem Skarbu Państwa są przestrzegane przez spółki WIG30, zwłaszcza że aktualne zasady dotyczące spółek z udziałem Skarbu Państwa zostały ustalone dopiero pod koniec 2017 roku. Natomiast warto korzystać z dobrych praktyk, jak wskazany Alior Bank SA, stosujący wysoką rotację zarówno firm audytorskich, jak i kluczowych biegłych rewidentów. Jest to jeden z elementów z pewnością wpływających na bezstronną, niezależną, rzetelną i obiektywną ocenę i weryfikację dokumentacji i sprawozdań finansowych spółek publicznych, w przypadku których akcjonariusz jest inwestorem pasywnym. Wydaje się, iż zasadne byłoby dokonanie zmian w prawie polskim wymuszających na wszystkich spółkach publicznych częstsze zmiany firm audytorskich oraz kluczowych biegłych rewidentów, z którego każda z badanych spółek mogłaby skorzystać tylko jeden raz na 10 lat. Lista zarejestrowanych biegłych rewidentów jest tak długa, że osób tych z pewnością nie zabraknie. Natomiast działanie takie może ukierunkować wybór firm audytorskich dokonywany przez organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe na podmioty spoza tzw. wielkiej czwórki.

Kreatywna rachunkowość wpływa negatywnie nie tylko na sytuację finansową inwestora, ale także na wielkość odprowadzanego podatku dochodowego od osób prawnych. Dlatego też konieczny jest sprawny nadzór organów kontrolujących spółki i kompetentny, często zmieniany audytor. Zgodnie z ustawą o rachunkowości kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej spełniały wymagania przewidziane w ustawie (Ustawa o rachunkowości, art. 4a). Zabezpieczeniem ma być dla nich opinia i raport z przeprowadzonego badania sprawozdań finansowych

przez biegłego rewidenta. Dlatego też biegli rewidenci i firmy audytorskie ich zatrudniające również powinni brać większą odpowiedzialność za swoją pracę. Są oni zobowiązani w sposób rzetelny i obiektywny oceniać oraz weryfikować dokumentację i sprawozdania, a także odpowiadać na pytanie, czy kierownictwo wywiązało się ze swoich obowiązków. Powinni ponosić solidarną odpowiedzialność wraz z zarządem oraz radą nadzorczą lub innym organem zatwierdzającym sprawozdanie finansowe i w uzasadnionych kontrowersyjnych przypadkach udzielać szerszej informacji inwestorom, niż czynią to zazwyczaj, powołując się na tajemnicę zawodową. Nie należy zapominać, iż to właśnie inwestor będący kapitałodawcą jest najważniejszy. Bez niego nie będzie funkcjonowała żadna giełda papierów wartościowych, a wiele podmiotów gospodarczych będzie miało problem z pozyskaniem kapitału.

Literatura

- Enron (2014). Pobrano z: <http://www.aferyfinansowe.pl/afery-finansowe-na-swiecie/enron/> (30.06.2018).
- Burczyc, A. (2012). Ustawa Sarbanesa-Oxleya i jej następstwa dla działalności audytorów oraz zarządów spółek. W: B. Nita (red.), *Rachunkowość zarządcza w działalności przedsiębiorstw i instytucji* (s. 43–53), Wrocław: Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu 268.
- Garbicz, M., Staniek, Z. (2010). *Mikroekonomia. Problemy zawodności rynku*. Wrocław: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Warszawie.
- Komisja Nadzoru Finansowego. Pobrano z: https://www.knf.gov.pl/o_nas/komisja (12.06.2018).
- Korzeniowski, P. (2012). Enron, czyli historia powstania definicji kreatywnej księgowości. *Finance News*, marzec-kwiecień, 20–21. Pobrano z: <http://www.financenews.ue.wroc.pl/?p=modules&n=artykuly&id=16> (30.06.2018).
- The Library of Economics and Liberty. The concise encyclopedia of economics, George A. Akerlof. Pobrano z: <http://www.econlib.org/library/Enc/bios/Akerlof.html> (12.06.2018).
- Lista firm audytorskich prowadzona przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Pobrano z: https://www.pibr.org.pl/pl/search/auditor?firmy=1&name=&post_code=&city= (30.06.2018).
- Lista spółek. Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie. Pobrano z: <https://www.gpw.pl/spolki> (8.06.2018).
- Ranking najlepszych firm audytorskich, Rzeczpospolita 26.04.2017, http://www.rp.pl/ranking_audytow (30.06.2018).
- Raport bieżący GetBack S.A. nr 39/2018 z dn. 16.04.2018 roku. – Informacja dotycząca istotnego finansowania. Raport niezależnego biegłego rewidenta z przeglądu śródrocznego skróconego skonsolidowanego sprawozdania finansowego GK GetBack za rok obrotowy kończący się 30.06.2017 roku, 19.09.2017 r.
- Rejestr biegłych rewidentów prowadzony jest przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Pobrano z: <https://www.pibr.org.pl/pl/search/auditor?biegli=1> (30.06.2018).
- GetBack (2017). Śródroczne skrócone skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej GetBack za okres 6 miesięcy. Zakończony dn. 30.06.2017, podpisany 19.09.2017.
- Uchwała nr 373/2018 Zarządu Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. z dnia 17 kwietnia 2018 roku w sprawie zawieszenia obrotu na rynku regulowanym instrumentami finansowymi spółki GetBack S.A.).
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 roku o zasadach zarządzania mieniem państwowym. Dz.U. 2016, poz. 2259, 2017, poz. 624, 1491, 1529, 2018, poz. 538, 702, 1000.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. Dz.U. 2018, poz. 395, 398, 650.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Dz.U. 2016, poz. 1000, 1948.

- Wąsowski, W. (2010). *Kreatywna rachunkowość. Falszowanie sprawozdań finansowych*. Warszawa: Difin.
- WorldCom (2014). Afery finansowe. Pobrano z: <http://www.aferyfinansowe.pl/afery-finansowe-na-swiecie/world-com/> (30.06.2018).
- GetBack (2018). *Wstępne niezauditowane skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy Kapitałowej GetBack za rok 2017*.
- Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (2017). *Zasady nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa. Kancelaria Prezesa Rady Ministrów*. Pobrano z: <https://bip.kprm.gov.pl/download/75/21817/Zasady-nadzoru-wlascielskiego-nad-spolkami-SP28092017.pdf> (30.06.2018).

INCREASING THE ROLE AND RESPONSIBILITY OF AUDITORS IN LIMITING MANIPULATE FINANCIAL STATEMENTS

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is identification of role and responsibilities of auditors in reducing creative accounting especially in public companies where the shareholder is a passive investor. Manipulation of financial statements of enterprises is one of the key problems of the current economy. The effects of such activities may affect both the financial situation of the investor (change in the market value of the company's shares, the value of the dividend payment) and income tax.

Design/methodology/approach – Analysis of the frequency of auditing financial statements by auditors in the largest public companies in Poland.

Keywords: information asymmetry, creative accounting, accounting manipulations, public company.

Cytowanie

Naruć, W. (2018). Zwiększenie roli i odpowiedzialności biegłych rewidentów w ograniczaniu manipulowania sprawozdaniami finansowymi. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 67–84. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-07.

Zasady podatkowe Adama Smitha jako postulaty sprzyjające przestrzeganiu prawa podatkowego

Monika Pasternak-Malicka*

Streszczenie: *Cel* – Podstawowym celem niniejszej publikacji jest wykazanie, czy niestosowanie klasycznych zasad podatkowych Adama Smitha w podatku dochodowym od osób fizycznych może skutkować łamaniem prawa podatkowego, a zatem zwiększać skłonność podatników do oszustw fiskalnych.

Metodologia badania – Realizacja celu wymagała wykorzystania metod opisowo-statystycznych, a także metody bezpośredniej – kwestionariuszowej. W artykule posłużono się fragmentami własnych badań ankietowych z lat 2007–2018, żeby dokonać próby oceny zasad podatkowych w daninie osobistej w ujęciu subiektywnym.

Wynik – Przeprowadzona analiza wykazała, iż nastawienie wobec obowiązków podatkowych społeczeństwa wydaje się być pochodną rozwiązań, jakie stosuje prawodawca podatkowy i może po części motywować do oszustw podatkowych.

Oryginalność/wartość – Zasadniczą wartością publikacji jest analiza zastosowania zasad Adama Smitha w podatku osobistym w kontekście oszustw podatkowych. Znamiona oryginalności nadają prezentowane badania empiryczne przeprowadzone wśród gospodarstw domowych.

Słowa kluczowe: zasady podatkowe, sprawiedliwość podatkowa, uchylanie się od opodatkowania

Wprowadzenie

Adam Smith, jeden z najwybitniejszych przedstawicieli liberalizmu gospodarczego, sformułował zasady podatkowe, które do dziś odgrywają znaczącą rolę i są przywoływane we współczesnych rozważaniach podatkowych. Zasady podatkowe są rezultatem doświadczeń fiskalnych i mają umożliwić zgromadzenie dochodów publicznych w niezbędnej wysokości i w sposób możliwie najmniej dotkliwy dla osób, na których ciążyą obowiązki podatkowe. Nieprzestrzeganie zasad podatkowych może skłaniać do łamania prawa podatkowego, a zatem zwiększać skłonność podatników do uchylania się od płacenia daniny w należnej wysokości.

Celem publikacji jest wykazanie, czy niestosowanie klasycznych zasad podatkowych A. Smitha w podatku dochodowym od osób fizycznych może skutkować łamaniem prawa podatkowego, a zatem zwiększać skłonność podatników do oszustw fiskalnych. W pierwszej części publikacji przedstawiono podstawy teoretyczne zasad podatkowych, w kolejnej odnie-

* dr Monika Pasternak-Malicka, Politechnika Rzeszowska im. Ignacego Łukaszewicza, Zakład Finansów i Bankowości, e-mail: malicka@prz.edu.pl.

siono się do najbardziej niejednoznacznej zasady A. Smitha – zasady równości podatkowej. W ostatniej części omówione zostały zasady pewności, dogodności i taniości, określane w literaturze mianem zasad techniki podatkowej. W artykule posłużono się fragmentami własnych badań ankietowych z lat 2007–2018 w celu dokonania próby oceny zasad podatkowych w daninie osobistej w ujęciu subiektywnym.

1. Zasady podatkowe w teorii ekonomii

Dostosowując daniny do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych, poszukiwano ideału, któremu powinny one odpowiadać. Wzorzec ten stanowiły przede wszystkim zasady podatkowe utożsamiane z regułą postępowania, wiążącą wskazówką, której przestrzeganie miało prowadzić do pożądanych prakseologicznie bądź aksjologicznie rezultatów (Brzeziński, Nykiel, 2009, s. 136–137). Zasady podatkowe nie są zatem kanonem wiedzy niepodlegającym zmianom, lecz wyrazem zjawisk zachodzących nieustannie w rzeczywistości społecznej i gospodarczej (Gomułowicz, 2001, s. 12). Można określić je jako postulaty teorii wysuwane pod adresem ustawodawstwa podatkowego i dotyczące prawidłowego opodatkowania (Litwińczuk, 2006, s. 69). Są to warunki, jakim powinien odpowiadać poprawnie zbudowany system podatkowy i poszczególne podatki (Głuchowski, 2006, s. 14).

Za twórcę pierwszych zasad podatkowych uznawany jest A. Smith, choć w literaturze podkreśla się, że zasady te już wcześniej sformułował Henry Home (Fedorowicz, 1965, s. 164; Owsiak, 2017, s. 46). Powstały one w XVIII wieku na gruncie liberalnej myśli ekonomicznej reprezentowanej przez Davida Ricardo, Jeana-Baptiste’a Saya oraz Johna Stuarta Milla. Zasady te miały chronić podatnika przed ciemnym, jakim jest państwo, które nakłada i pobiera daniny. W wielu głoszonych współcześnie postulatach odnaleźć można zalecenia, żeby iść na kompromis polegający na zabezpieczeniu interesów nie tylko społeczeństwa, ale także państwa.

W opozycji do liberalnych koncepcji fiskalnych Adolfa Wagner, przedstawiciel nurtu zwanego „socjalizmem katedr uniwersyteckich”, sformułował odmienny od poprzedniego pogląd na system podatkowy. W XIX wieku rozszerzył on i uporządkował zasady podatkowe, wyróżniając cztery grupy zasad: sprawiedliwości, fiskalne, gospodarcze (ekonomiczne) oraz techniczne (Koperkiewicz-Mordel, Nykiel, Chrościelewski, 2006, s. 21). Zasady sprawiedliwości dotyczą powszechności i równości opodatkowania, zasady fiskalne – wydajności i elastyczności podatku. Kolejna grupa, zasady ekonomiczne, dotyczy m.in. nienaruszalności majątku podatnika. Ostatnia grupa to zasady techniczne, w ramach których podkreśla się pewność, dogodność i taniość podatkową.

Na problem podatków przez pryzmat działalności państwa patrzył Lorenz von Stein, który wyodrębnił trzy zasady podatkowe: ekonomiczną, finansową i gospodarki publicznej (Kosek-Wojnar, 2012, s. 74–76). Postulat finansowy obejmował wskazania dotyczące poziomu środków gromadzonych z dochodów fiskalnych, kosztów poboru podatków oraz powiększania zdolności podatkowej społeczeństwa.

W drugiej połowie XX wieku Fritz Neumark, przedstawiciel szkoły niemieckiej, dokonując analizy nowych warunków społeczno-gospodarczych, sformułował katalog lepiej – według niego – przystosowanych do nowych czasów zasad podatkowych, wyróżniając zasady: etyczno-społeczne, fiskalno-budżetowe, ekonomiczne oraz techniki podatkowej (Neumark, 1970, s. 13). W kwestii sprawiedliwości podatkowej zakładał, iż podatek powinien być nakładany zgodnie z regułą powszechności, równomierności i redystrybucji dochodu, wskazując jednocześnie na podatek progresywny jako daninę spełniającą postulaty etyczne.

Należy dodać, iż mimo pojawiających się wielu interpretacji zasad podatkowych trwały ślad w literaturze przedmiotu pozostawiły zasady podatkowe sformułowane przez A. Smitha. Zwolenników liberalizmu gospodarczego znaleźć można także wśród przedstawicieli polskich ekonomistów. Fryderyk Skarbek powtórzył w zasadzie postulaty pod adresem podatków zaproponowane przez „ojca ekonomii klasycznej” (Skarbek, 1824, za: Gajl, 1992, s. 58–59). Stanisław Głąbiński, tworząc katalog zasad fiskalnych, podzielił je na trzy grupy, mianowicie: ekonomiczne, prawne, polityki podatkowej i zarządu skarbowego (Głąbiński, 1902, s. 351). Z kolei Roman Rybarski wyodrębnił zasady skarbowe i ekonomiczne. Podobnie jak u Smitha zgodnie z zasadami skarbowymi danina powinna być wydajna oraz pewna jako źródło dochodu państwa, a także dogodna dla podatnika (Rybarski, 1935).

2. Zasada równości (równomierności) podatkowej jako postulat sprawiedliwości podatkowej

Prekursorem koncepcji sprawiedliwego kształtowania obowiązków podatkowych był A. Smith, który sformułował zasadę równomierności opodatkowania¹. Zasada ta jest szeroko dyskutowana w literaturze, a różnorodność ujęć wynika często ze zmian stosunków społeczno-gospodarczych. Ojciec ekonomii klasycznej pisał, iż „poddani każdego państwa powinni przyczyniać się do utrzymania rządu (...) proporcjonalnie do dochodu, jaki każdy z nich pod opieką państwa uzyskuje”. Określenie „proporcjonalnie” może wskazywać, że A. Smith był zwolennikiem podatku liniowego. Uzasadniał to tym, że podatnik bardziej zamożny w dużo większym stopniu korzysta z ochrony państwa oraz oferowanych przez niego świadczeń niż osoba biedna, zatem proporcjonalnie do wielkości swojego dochodu oraz majątku powinien także ponosić ciężary fiskalne.

Obecnie zasada równości jest odmiennie interpretowana przez różne grupy społeczne. Jedni ujmują ją jako równość bezwzględną, wyrażającą się w podatku liniowym, drudzy – jako równość relatywną, charakteryzującą się rozłożeniem ciężaru podatkowego odpowiednio do zdolności płatniczej podatnika, czego wyrazem jest progresywny podatek². W literaturze przedmiotu zwolennicy formy proporcjonalnej odrzucają progresję w podatku dochodowym,

¹ A. Smith nie używał pojęcia sprawiedliwość (*equity*), lecz równomierność (*equality*) (por. Smith, 2003, s. 584).

² Współcześnie szerokie grono ekonomistów zastanawia się, czy ofiara zwana podatkiem powinna być bezwzględnie równa, względnie równa czy też może krańcowo równa (Ożóg, 2003, s. 7).

uważając ją za niesprawiedliwą. Ich zdaniem podatek progresywny nie przyczynia się także do równomiernego rozłożenia ciężaru podatkowego w społeczeństwie. Wynika to głównie z faktu, iż w podatku tym występują ulgi i zwolnienia, które są wykorzystywane przez najbogatszych do unikania daniny. Ponadto progresja zniechęca do osiągania wyższych dochodów, przez co przyczynia się do uchylania od płacenia podatków.

W tej części publikacji zaprezentowano wyniki badań ankietowych, które zawierają opinie respondentów na temat sprawiedliwości podatkowej w odniesieniu do progresywnej oraz liniowej stawki opodatkowania dochodów osobistych, stanowiących dylemat w kwestii zasady równomierności A. Smitha. Przyjęto, iż wyniki badań empirycznych odzwierciedlać będą subiektywne ujęcie sprawiedliwości podatkowej. Badania własne wskazują³, iż nie istnieje jednomyślność poglądów wśród ankietowanych osób na temat formy, jaką powinna charakteryzować się sprawiedliwa stawka podatku obciążająca dochód gospodarstw domowych. W badanym okresie (2007–2018) zaobserwowano znaczną przewagę zwolenników progresywnej stawki podatku (tab. 1). Wyjątek stanowił jedynie 2007 rok, kiedy ponad połowa osób udzielających odpowiedzi opowiedziała się za opcją liniową.

Tabela 1

Struktura odpowiedzi na pytanie: Jaki system podatkowy od dochodów osobistych jest najbardziej sprawiedliwy?

Sprawiedliwy system podatkowy według ankietowanych	Struktura procentowa (%)										
	2007	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Progresywny	44,0	61,1	52,4	57,9	62,1	60,0	57,5	55,2	51,9	50,0	51,9
Liniowy	51,5	31,1	36,7	33,2	29,8	32,8	31,0	37,4	37,3	41,1	41,8
Poglówny	3,2	5,2	7,9	7,7	5,8	5,3	10,4	6,9	9,0	7,5	5,9
Brak odpowiedzi	1,3	2,7	3,0	1,2	2,3	1,9	1,0	0,4	1,9	1,4	0,5

Źródło: obliczenia własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych w latach 2007–2018.

Niemniej jednak liczba zwolenników progresji z roku na rok rośnie, szczególnie po wprowadzeniu dwustopniowej skali opodatkowania dochodów osobistych i obniżeniu stawek podatkowych do 18 i 32%. Struktura odpowiedzi prezentowana w tabeli 1 wskazuje, iż obecnie taka forma opodatkowania uważana jest za najbardziej sprawiedliwą. Po złączeniu

³ Badania własne przeprowadzono na celowej próbie 686 gospodarstw domowych w maju 2007 roku, 750 – w maju 2009 roku, 1084 – w kwietniu i maju 2010 roku, 1201 – w maju 2011 roku, 1230 – w styczniu 2012 roku, 1128 – w styczniu 2013 roku, 857 – w styczniu 2014 roku, 852 – w styczniu 2015 roku, 1103 – w styczniu 2016 roku, 1038 – w styczniu 2017 roku oraz 883 – w styczniu 2018 roku. Jest to kontynuacja badań ankietowych zapoczątkowana w maju 2007 roku i powtarzana rokrocznie. W badaniach ankietowych przeprowadzonych w maju 2007 roku wzięły udział gospodarstwa domowe oraz podmioty gospodarcze z terenu całej Polski, natomiast wywiady w latach 2009–2018 zostały przeprowadzone na terenie województwa podkarpackiego. Ankiety były skierowane do osób powyżej 20. roku życia o zróżnicowanym poziomie dochodów oraz standardzie życia.

progresji liczba jej zwolenników wzrosła z 44% w 2007 roku do 62,1% w 2012 roku (największy odsetek respondentów utożsamiających sprawiedliwą formę podatku z progresją), aby w kolejnych latach procentowy udział osób opowiadających się za zróżnicowaną skalą podatkową ponownie nieznacznie zmniejszył się na korzyść formy liniowej. W 2018 roku ponad połowa respondentów uznała progresję za najbardziej sprawiedliwą w ich odczuciu formę daniny, natomiast niemal 42% osób wybrało podatek liniowy.

Tabela 2 przedstawia powody nieujawniania faktycznych dochodów w Polsce. Według respondentów najważniejszą przyczyną są wysokie podatki. Nie bez znaczenia według przeciętnie co czwartej osoby jest naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej (35,1% w 2007 roku, 27,7% w 2012 roku, 25,4% w 2018 roku). Czynnikiem skłaniającym do oszustw podatkowych jest także nadmiernie rozbudowany, a przez to skomplikowany system podatkowy, na co wskazywała ponad połowa ankietowanych w 2007 roku oraz co czwarta osoba w 2018 roku.

Tabela 2

Struktura odpowiedzi na pytanie: Jak Pan/Pani sądzi, dlaczego ludzie w Polsce nie ujawniają swoich faktycznych dochodów w rozliczeniach z urzędem skarbowym?

Powody nieujawniania faktycznych dochodów	Struktura procentowa (%)									
	2007	2009	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Niesprawiedliwy system podatkowy	35,1	33,2	32,3	27,7	26,8	30,0	27,3	28,5	26,6	25,4
Za wysokie podatki	75,2	60,3	60,2	55,9	51,0	58,1	65,0	38,0	51,8	56,1
Skomplikowany system podatkowy	51,2	32,2	32,0	23,5	13,4	26,6	22,8	30,9	22,4	23,7
Niskie kary	10,2	15,5	17,8	11,9	12,4	10,4	10,4	17,0	11,5	8,9
Mała wykrywalność	34,4	21,7	25,1	13,7	15,1	9,3	12,4	10,2	13,2	9,9
Niska moralność podatkowa	35,3	16,7	21,1	12,8	11,7	13,2	9,3	10,6	12,6	13,7
Inne	2,3	0,3	0,6	0,2	0,4	0,6	0,1	8,4	0,6	0,3
Razem	239,5*	182,6*	189,6*	146,3*	131,1*	148,2*	147,4*	144,2*	138,8*	137,9*
Brak odpowiedzi	0,0	2,0	0,5	0,1	0,4	0	0,1	0,6	0,1	0

* Suma wynosi ponad 100%, gdyż ankietowani mogli wskazać wiele odpowiedzi.

Źródło: obliczenia własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych w latach 2007–2018.

Przyjmuje się, że w podatku dochodowym łatwiej uwzględnić wymagania sprawiedliwości społecznej, gdyż przedmiot opodatkowania (dochód) dobrze odzwierciedla zdolność podatkową. Podatek ten łatwo personalizować oraz stosować dowolną formę skal progresywnych (Pietrewicz, 1998, s. 37). Sprawiedliwość podatkowa – rozumiana jako powszechne i równomierne obciążenie różnych grup społecznych – wyznacza moralnie akceptowalną granicę opodatkowania. Gdy zasada ta zostaje zachwiana, obywatele mają podstawę sądzić, że prawo podatkowe realizowane przez systemy podatkowe nie jest sprawiedliwe. Wówczas

powstaje pokusa aktywności w szarej strefie, tym bardziej, że jest ona społecznie usprawiedliwiona poczuciem niesprawiedliwości. W tej sytuacji rośnie liczba osób niepłacących podatków, co powoduje dalszy wzrost obciążeń fiskalnych i jeszcze większą skłonność do łamania prawa podatkowego.

3. Zasady techniczne Adama Smitha

Wśród czterech zasad A. Smitha są trzy zasady techniczne: pewności, dogodności i tanioci. W latach 30. XX wieku zasadę dogodności i pewności sformułował wspomniany już wybitny polski ekonomista R. Rybarski, który opowiadał się także za równomiernym rozłożeniem oraz zmniejszeniem ciężarów podatkowych, co miało przyczynić się do stworzenia warunków dogodnych dla przyrostu kapitału wewnętrznego oraz ograniczenia oszustw podatkowych (Lityńska, 1998, s. 39–40).

Zasada dogodności oznacza, że pobór podatku powinien uwzględniać warunki finansowe podatnika oraz cykl i charakter jego działalności (Denek, Sobiech, Wolniak, 2001, s. 136). Obowiązek podatkowy powinien powstawać dopiero wówczas, gdy podatnik otrzyma środki pieniężne za sprzedane towary i usługi, a nie wtedy, gdy wydał towar czy wykonał usługę. W Polsce reguła ta nie zawsze jest jednak przestrzegana i obowiązek podatkowy powstaje często w momencie wydania towaru bądź wykonania usługi.

W odniesieniu do podatków dochodowych od osób fizycznych za dogodną formę można uznać możliwość składania deklaracji drogą elektroniczną, dostępną od 1 stycznia 2008 roku. Początkowo z tej możliwości mogli skorzystać jedynie tzw. duzi podatnicy, czyli podmioty gospodarcze, których przychody roczne netto przekraczały równowartość 5 mln euro. Korzyści z systemu zyskują nie tylko podatnicy (ułatwienie i skrócenie czasu obsługi podatnika), ale także administracja skarbowa oraz państwo (np. centralizacja informacji o podatnikach, możliwość „odmiejszczenia” podatnika, przejście od papierowego do elektronicznego obiegu dokumentów, obniżka kosztów wydruku papierowych deklaracji) (Fiuk, 2005).

Elektroniczne deklaracje były także przedmiotem badań własnych, lecz ze względu na wymogi objętościowe publikacji nie zostaną zaprezentowane ich wyniki. Należy jednak wspomnieć, iż po początkowej niechęci i niepewności wynikającej z nieznaności oraz niedostępności tej formy, kiedy e-deklaracje nie cieszyły się dużą popularnością (w 2008 r. złożono jedynie 103 tys., w 2009 r. – 760 tys., w 2010 r. – 3,4 mln, w 2012 r. ponad 11 mln, natomiast w 2016 r. – ponad 62 mln e-deklaracji), obecnie się rozpowszechniły jako dogodna forma składania zeznań fiskalnych⁴.

Kolejna zasada techniczna opisana przez A. Smitha to zasada tanioci, która opiera się na założeniu, że państwo marnotrawi większość środków odebranych podatnikom i wydaje je nieefektywnie. Dlatego też koszty realizacji obciążeń fiskalnych nie mogą generować strat

⁴ Przykładowo w 2017 roku łączna liczba złożonych deklaracji PIT-37 za 2016 rok wyniosła 13 582 903, z czego niemal połowa podatników (7 030 186) wybrała złożenie rozliczenia kanałami elektronicznymi.

i powinny być utrzymywane na jak najniższym poziomie. Zgodnie z zasadą tanioci koszt realizowania podatków nie powinien uszczuplać nadmiernie dochodów państwa. Istotą tej zasady jest wprowadzenie takich rozwiązań, aby koszty poboru daniny były niskie (Jurewicz, 2003, s. 83). Podatkiem o niskich kosztach poboru są np. podatki typu przychodowego od towarów i usług, akcyza. Niedopuszczalna jest sytuacja, w której koszty poboru podatków zbliżają się do dochodów z nich uzyskiwanych.

W kwestii kosztów poboru podatków Polska nie wypada najlepiej na tle innych krajów. Według raportu OECD zajmujemy trzecią pozycję pod względem wysokości kosztów administracji podatkowej. Wyprzedziły nas tylko Arabia Saudyjska (1,62%) i Japonia (1,7%). Działalność aparatu skarbowego w Polsce pochłania 1,6% dochodów podatkowych. W Niemczech współczynnik ten wynosi 1,35%, w Czechach – 1,13%, w Wielkiej Brytanii 0,73%, w USA – 0,47%, w Szwecji – 0,39%, natomiast w Szwajcarii zaledwie 0,29% (OECD, 2015).

Tabela 3

Struktura odpowiedzi na pytanie: Czym skutkuje nieprzestrzeganie zasady pewności podatkowej głoszącej, że podatnik powinien z góry wiedzieć, jakie podatki będzie płacił? (w %)

Skutki nieprzestrzegania zasady pewności	Struktura procentowa										
	2007	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Niska moralność podatkowa	28,3	31,1	28,3	30,4	25,7	30,3	28,6	29,7	27,6	26,8	29,6
Postrzeganie prawa podatkowego jako „nieprzyjaznego”	46,5	33,7	42,5	38,7	40,0	38,3	41,3	39,3	38,8	40,8	38,5
Trudności w rozliczaniu się z podatku	21,7	31,5	26,3	29,4	32,4	29,0	28,0	29,8	30,9	29,5	30,6
Inne	0,7	1,1	0,1	0,8	0,9	1,2	1,5	1,1	2,1	1,8	0,9
Brak odpowiedzi	2,8	2,7	1,9	0,8	1,5	1,2	0,6	0,1	0,6	1,2	0,4

Źródło: obliczenia własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych w latach 2007–2018.

Z jednej strony, zgodnie z zasadą pewności podatki powinny być takie, żeby mogły być niezawodnym źródłem dochodów państwa. Z drugiej strony, podatnik powinien z góry wiedzieć, jaki podatek będzie płacił w związku z prowadzoną działalnością i osiąganymi dochodami (Cieślukowski, Kańduła, Kijek, 2002, s. 46). Podatnicy muszą też wiedzieć, jakie poniosą konsekwencje podatkowe w przypadku podjęcia lub zaniechania jakiegokolwiek działania. Zasadę tę sformułowano w celu ochrony podatników przed dowolnością działania władzy publicznej i aparatu skarbowego. Wynika z niej postulat stabilności i spójności prawa podatkowego. Im bardziej zrozumiały i przejrzysty jest tekst ustawy podatkowej, tym większa gwarancja ograniczenia niewłaściwego stosowania przepisów podatkowych przez podatników i organy skarbowe (Gomułowicz, Małecki, 2013, s. 73).

Niestabilność systemu podatkowego stała się przedmiotem krytyki legislatorów i niezadowolonych podatników. Dość częste są opinie, że obowiązujące prawo podatkowe, które postrzegane jest jako nieprzyjemne i niestabilne, zachęca do nadużyć i ukrywania dochodów. Dlatego poproszono ankietowanych o udzielenie odpowiedzi na pytanie o to, jakie skutki wywołuje nieprzestrzeganie zasady pewności podatkowej (tab. 3). Według uczestników sondażu niepewność co do przepisów powoduje, że prawo podatkowe postrzegane jest jako „nieprzyjemne” (blisko 40% niemal w każdym roku), sprawia trudności w rozliczaniu się z podatku (na co wskazywało około 30% respondentów), a także według co czwartego ankietowanego skutkuje brakiem moralności podatkowej, co może skłaniać do oszustw fiskalnych.

Tabela 4

Opinie ankietowanych gospodarstw domowych na temat wypełniania formularza PIT (w %)

Opinie na temat wypełniania formularza PIT	Struktura procentowa									
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	
Bardzo trudne, występuje konieczność zasięgnięcia pomocy u księgowych, biur rachunkowych	14,9	18,6	16,3	16,3	16,0	20,8	14,7	18,0	23,3	
Raczej trudne, potrzebna jest pomoc kogoś z rodziny lub znajomych	34,0	34,9	37,6	38,5	42,4	33,2	35,2	34,5	32,5	
Raczej łatwe, można to zrobić w odpowiednim programie komputerowym	31,8	27,1	26,3	28,7	26,3	29,1	30,5	30,6	28,5	
Bardzo łatwe, można to zrobić samodzielnie	10,1	10,6	10,1	10,7	10,4	9,5	13,5	10,5	10,8	
Trudno powiedzieć	6,4	8,2	7,4	5,1	4,6	6,9	5,3	5,6	4,8	
Brak odpowiedzi	3,0	0,7	2,3	0,6	0,5	0,5	0,7	0,8	0,1	

Źródło: obliczenia własne na podstawie przeprowadzonych badań ankietowych w latach 2007–2018.

Postrzeżenie stopnia trudności wypełnienia formularza podatkowego jest zróżnicowane społecznie. Trudności z wypełnianiem deklaracji mają częściej osoby mniej wykształcone. W badaniu ankietowym zapytano o to, jak oceniany jest stopień trudności w rozliczaniu się z urzędem skarbowym (tab. 4). Najczęściej wskazywano, iż jest to czynność raczej trudna i potrzebna jest pomoc kogoś z rodziny (34,0% w 2007 roku, 42,4% w 2014 roku, 32,5% w 2018 roku). Blisko co trzecia osoba uznała, że jest to czynność raczej łatwa, zeznanie podatkowe można bowiem wypełnić przy pomocy odpowiedniego programu komputerowego, a według co dziesiątego podatnika jest to bardzo łatwe.

Niesprawiedliwy, niejasny i niestabilny system podatkowy wpływa na osłabienie moralności podatkowej i nieuczciwe zachowanie nie tylko podatnika, ale i poborcę podatkowego, z czego zdawał już sobie sprawę A. Smith, którego zdaniem: „Termin płatności, sposoby zapłaty, suma, jaką należy zapłacić – wszystko powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika (...).

Nieokreślona wysokość opodatkowania wzbudza zuchwalstwo i sprzyja korupcji (...)” (Smith, 2003, t. 2, s. 585). Według Gaudemeta i Moliniera (2000, s. 543) należy zdawać sobie sprawę, że zróżnicowanie pogłębia złożoność systemu podatkowego, co z kolei utrudnia rozliczenie się z daniny. Ponadto zwiększanie liczby kategorii przedmiotów opodatkowania poddawanych różnym stawkom często umożliwia oszustwa.

Duży wpływ na rozwój szarej strefy ma niska moralność podatkowa społeczeństwa. Wynika ona m.in. z „nieprzyjemnego” charakteru przepisów podatkowych oraz nieprzestrzegania przez organy państwowe zasad pewności i dogodności podatkowej. Najbardziej znaczące przykłady naruszania zasady pewności to działanie prawa podatkowego wstecz, duża zmienność przepisów, wprowadzanie ustaw podatkowych bez *vacatio legis* (Grabowski, 1995, s. 39).

Uwagi końcowe

Dorobek nauki skarbowości w postaci zasad podatkowych jest efektem dążenia przedstawicieli różnorodnych szkół i koncepcji ekonomicznych do znalezienia złotego środka, który godziłby ekonomiczne interesy podatników i państwa. Mimo iż upłynęło wiele dekad od momentu powstania pierwszych postulatów wygłaszanych w ramach nurtu ekonomii klasycznej, problemy wówczas podejmowane są nadal aktualne. Odwołania do zasad A. Smitha można spotkać w wielu współczesnych pozycjach literatury przedmiotu, gdzie w zależności od poglądów autora są przyjmowane jako takie, według których także obecnie powinien być konstruowany każdy podatek, bądź też stanowią kanwę, na której proponuje się budowę współczesnych systemów podatkowych.

Przeprowadzona analiza wskazuje, iż nastawienie wobec obowiązków podatkowych społeczeństwa wydaje się być pochodną rozwiązań, jakie stosuje prawodawca podatkowy, i może po części motywować do oszustw podatkowych. System podatkowy oraz każdy podatek powinna cechować pewność, dogodność i taniść odnosząca się do kosztów funkcjonowania administracji skarbowej. Niespełnienie tych postulatów może skutkować w ocenie subiektywnej respondentów postrzeganiem prawa podatkowego jako nieprzyjemnego oraz obniżać moralność podatkową, co w konsekwencji przyczynić się może do zwiększenia zakresu uchylania się od daniny. Najbardziej problematyczna jest zasada równomierności. Wyniki badań empirycznych wskazują, iż w tej kwestii nie ma jednoznacznych i prostych rozwiązań, a pojęcie sprawiedliwości jest różnorodnie rozumiane.

Konkludując, należy podkreślić niezaprzeczalną i niepodważalną rolę zasad podatkowych, będących wskazaniem, co jest właściwe, sprawiedliwe, racjonalne społecznie i ekonomicznie przy tworzeniu systemu podatkowego. Problem stanowi interpretacja poszczególnych postulatów nauki w odniesieniu do konkretnych wymogów społeczno-gospodarczych. Wydaje się jednak, że przestrzeganie zasad fiskalnych może jedynie sprzyjać kreowaniu przyjaznego otoczenia fiskalnego dla rozwijającej się działalności gospodarczej i wzrostowi gospodarstwu, a także ograniczać skłonność do oszustw podatkowych.

Literatura

- Brzeziński, B., Nykiel, W. (2009). *Zasady ogólne prawa podatkowego*. W: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* (s. 1-581). Toruń: TNOIK.
- Cieślukowski, M., Kańduła, S., Kijek, I. (2002). *Polski system podatkowy*. Poznań: Akademia Ekonomiczna w Poznaniu.
- Denek, E., Sobiech, J., Wolniak, J. (2001). *Finanse publiczne*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Fedorowicz, Z. (1965). *Instytucje finansowe*. Warszawa: PWE.
- Fiuk, G. (2005). *e-Podatki. Elektroniczne usługi nowoczesnego państwa*. Pobrano z: <https://www.system.pl/d/e-deklaracje-konferencje-2005-fiwa4-pdf-Fiuk.html> (15.04.2018).
- Gajl, N. (1992). *Teorie podatkowe w świecie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Gaudemet, P.M., Molinier, J. (2000). *Finanse publiczne*. Warszawa: PWE.
- Głąbiński, S. (1902). *Wykład nauki skarbowej*. Lwów: Wydawnictwo Gybrynowicz i Schmidt. Pobrano z: www.bibliotekacyfrowa.pl/Content/78750/Glabinski_S_Nauka_skarbowosci.pdf (15.04.2018).
- Głuchowski, J. (2006). *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2013). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Grabowski, M. (red.) (1995). *Szara strefa w transformacji gospodarki*. Gdańsk: Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową.
- Jurewicz, K. (2003). *Podatki. Zarys problematyki*. Katowice: Wydawnictwo A.M.R.
- Koperkiewicz-Mordel, K., Nykiel, W., Chrościelewski, W. (2006). *Polskie prawo podatkowe*. Warszawa: Difin.
- Kosek-Wojnar, M. (2012). *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*. Warszawa: PWE.
- Litwińczuk, H. (red.) (2006). *Prawo podatkowe przedsiębiorców*. Gdynia: Dom Wydawniczy ABC.
- Lityńska, A. (1988). *Polska myśl ekonomiczna okresu międzywojennego*. Kraków: Akademia Ekonomiczna w Krakowie.
- Neumark, F. (1970). *Grundsätze der Besteuerung in Vergangenheit und Gegenwart*. Wiesbaden: F. Steiner.
- Owsiak, S. (2017). *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Ozóg, H. (2003). *Logika reformy. Przegląd Podatkowy*, 5.
- Pietrewicz, M. (1998). *Polityka fiskalna*. Warszawa: Szkoła Główna Handlowa, Poltext.
- Rybarski, R. (1935). *Nauka skarbowości*. Warszawa: Wyd. Horizon. Pobrano z: <http://www.wbc.poznan.pl/dlibra/docmetadata?id=125885&from=publication> (15.04.2018).
- Smith, A. (2003). *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Tax administration 2015. Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD 2015. Pobrano z: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-23077727.htm> (15.04.2018).

ADAM SMITH'S TAX RULES AS A POSTULATE TO COMPLY WITH TAX LAWS

Summary: *Goal* – The primary purpose of this publication is to indicate whether non-adherence to Adam Smith's classic tax rules in personal income tax may result in violation of tax law and thus increase taxpayers' tendency to fiscal fraud.

Research methodology – The implementation of the objective required the use of descriptive and statistical methods, as well as the direct – questionnaire method. The article uses fragments of self-conducted surveys from 2007–2018, in order to make an attempt to assess tax principles in a personal tax on a subjective basis.

Result – The analysis carried out indicates that attitude towards tax obligations of the society seems to be a derivative of solutions applied by the tax legislator and may in part motivate tax fraud.

Originality/value – The basic value of this publication is the analysis of Adam Smith's principles in personal tax in the aspect of tax fraud. However, the originality features are presented by empirical studies conducted among households.

Keywords: tax rules, tax justice, tax evasion

JEL classification: H24, H26, D63, B12

Cytowanie

Pasternak-Malicka, M. (2018). Zasady podatkowe Adama Smitha jako postulaty sprzyjające przestrzeganiu prawa podatkowego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 85–95. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-08.

Sprawiedliwość opodatkowania a zjawisko szarej strefy

Michał Sosnowski*

Streszczenie: *Cel* – W artykule autor koncentruje uwagę na problemach związanych ze sprawiedliwością podatkową w kontekście rozwoju szarej strefy gospodarczej. W tym celu dokonano próby zdefiniowania sprawiedliwości opodatkowania i określenia determinant szarej strefy.

Metodologia badania – Przeprowadzono krytyczną analizę literatury w zakresie zdefiniowania pojęcia sprawiedliwości, sprawiedliwego opodatkowania i gospodarki nieformalnej.

Wynik – W konkluzji stwierdzono, że brak sprawiedliwego opodatkowania jest istotną determinantą przechodzenia podatników do nieformalnej gospodarki i uchylania się od podatków jako rekompensaty za swoistą niesprawiedliwość podatków.

Oryginalność/wartość – Stwierdzono, że tylko przestrzeganie zasady sprawiedliwego opodatkowania zamiast wysokich kar i częstych kontroli jest trwałym sposobem zmniejszania szarej strefy oraz wzrostu efektywności systemu podatkowego.

Słowa kluczowe: sprawiedliwość podatkowa; podatek, polityka fiskalna, szara strefa

Wprowadzenie

Współczesne państwo, chcąc aktywnie prowadzić skuteczną politykę ekonomiczną, musi sięgać po odpowiednie środki finansowe i narzędzia, które umożliwiają realizację zamierzonych celów społeczno-gospodarczych. Tradycyjnie istnieją trzy główne źródła dochodów państwa: przychody z podatków, przychody niepodatkowe oraz pożyczki. Bez wątplenia to źródła podatkowe zapewniają największe dochody budżetu państwa, a przez to podatek jest traktowany jako sposób finansowania zadań publicznych. Państwo, które może zaspokoić podstawowe potrzeby swoich obywateli, musi w efekcie polegać na własnych dochodach, aby realizować program rozwoju.

Wykorzystując politykę fiskalną i system podatkowy, państwo może dokonać mobilizacji krajowych zasobów lub wtórnej dystrybucji majątku, a przez to zagwarantować elementarne świadczenia i nakłady inwestycyjne służące likwidacji nadmiernych nierówności społecznych i zrównoważonemu wzrostowi gospodarczemu, który stałby się podstawą osiągania dobrobytu społecznego. Efektywna polityka podatkowa może być także bodźcem

* dr Michał Sosnowski, Katedra Ekonomii i Polityki Ekonomicznej, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, e-mail: m.sosnowski@onet.eu.

poprawy zarządzania czy ograniczenia nadużywania środków publicznych. W tym aspekcie sprawiedliwe rozłożenie ciężarów podatkowych wzmacniałoby więź pomiędzy obywatelami a państwem, budując odpowiedzialność każdego za jego stan i los. Każdy podatnik w tym kontekście zyskiwałby poczucie przynależności do swego państwa i społeczeństwa demokratycznego.

Rzecz jasna, władza publiczna wykorzystując podatek jako instrument swej polityki, sięga do ekonomicznego źródła i uzależnia wysokość podatku od wyniku finansowego danego podmiotu (Poszwa, 2007, s. 24). Tym samym państwo wprowadza parametryczno-ekonomiczne środki oddziaływania na podatników, implikujące podejmowanie określonych decyzji o wyborze kierunku i wielkości wydatków przez samych podatników (Andel, Haller, 1980, s. 124 i nast.).

Redukcja dochodów wywołana przez podatek spotyka się z adekwatną odpowiedzią ze strony podatnika, np. w postaci ograniczenia rozmiarów działalności gospodarczej, zmiany jej rodzaju, redukcji poziomu konsumpcji lub modyfikacji jej struktury, czy też – co nie jest działaniem marginalnym i odosobnionym – ucieczki w tzw. szarą strefę gospodarczą. To właśnie niesprawiedliwie nadmierny fiskalizm zniechęca podatników do płacenia podatków w danym kraju, a nawet powoduje przeniesienie działalności gospodarczej poza granice. Wpływa to również ujemnie na produktywność czynników wytwórczych i całość procesów gospodarczych, na czym traci państwo, ponieważ zmniejszają się wpływy podatkowe do budżetu, zanika aktywność przedsiębiorstw oraz maleje konsumpcja. Stanowi to klasyczny przykład niszczenia źródeł podatkowych. Ta prosta zależność musi być dla władzy publicznej realizującej politykę fiskalną wskazaniem, że przede wszystkim ma ona nie naruszać granic opodatkowania i sprzyjać poprawieniu ekonomicznej efektywności prowadzenia działalności gospodarczej w swoim kraju. Jest to szczególnie ważne w dobie nasilającej się w świecie konkurencji podatkowej i globalizacji procesów gospodarczych, umożliwiających przemieszczanie podmiotów gospodarczych, kapitału, a wreszcie i ludzi – zwłaszcza wysoko wykwalifikowanych – do państw o łagodniejszym systemie podatkowym. Ponadto środki publiczne pozyskane z podatków, tj. pieniądze podatników, a nie pieniądze „państwowe” (Mastalski, 2001, s. 27), winny być zawsze racjonalnie i oszczędnie wydatkowane, by uniknąć sytuacji ich marnotrawienia przy jednoczesnym zwiększaniu obciążeń podatkowych w celu zrealizowania koniecznych zadań państwa.

Sfera ingerencji państwa w życie ludzi i przedsiębiorstw, a podatek niewątpliwie jest elementem tego działania, wymaga określonej wrażliwości władzy publicznej, aby nie wywoływać poczucia niesprawiedliwości w postępowaniu państwa, i tym samym nie wywoływać negatywnych reakcji, z reguły sprzecznych z jego interesem.

Celem artykułu jest próba odpowiedzi na pytanie, czy sprawiedliwość opodatkowania jest warunkiem *sine qua non* skutecznego i trwałego ograniczania szarej sfery gospodarczej, wyzbywania się skłonności podatników do oszukiwania państwa i traktowania państwa jako zła koniecznego, przed którym należy ukrywać swe dochody, przy jednoczesnym niedostrzeganiu korzyści, jakich państwo dostarcza przez swoje działanie.

1. Idea sprawiedliwości a sprawiedliwość opodatkowania

Skala angażowania się instytucji państwowych, dla których – co oczywiste – stopień aktywności społeczeństwa i gospodarki nie może być obojętny, jest przedmiotem licznych dyskusji i wzbudza kontrowersje. Dotyczy to zwłaszcza bieżącego regulowania koniunktury i określania kształtu polityki fiskalnej, o co już od dawna toczy się doktrynalny spór pomiędzy środowiskami naukowymi zbliżonymi do idei etatyzmu i fiskalizmu z jednej, a przedstawicielami monetaryzmu i liberalizmu w gospodarce z drugiej strony. Potwierdzeniem tego jest konstatacja Klausa Grimma, który stwierdził, że jedni skłaniać się będą ku formule „konkurencji i rynku ile trzeba, a wyrównywania i bezpieczeństwa socjalnego ile można”, drudzy zaś bliżsi będą modelowi „konkurencji i rynku ile można, a wyrównywania i bezpieczeństwa socjalnego ile trzeba” (Grimm, 1992, s. 71).

Podatki należą do jednych z najważniejszych narzędzi polityki fiskalnej państwa, jednak dopiero precyzyjnie określona konstrukcja każdego podatku staje się konkretnym instrumentem, za pomocą którego można realizować zamierzone cele społeczno-gospodarcze. Państwo prowadząc politykę fiskalną, żeby osiągać swe cele, musi posługiwać się będącym w jego dyspozycji instrumentarium w sposób racjonalny. Ponieważ głównym celem systemu podatkowego jest pozyskiwanie dochodów dla dobra publicznego, to należy to robić w sposób sprawiedliwy, obejmujący wspólną ofiarę, gdyż tak naprawdę chodzi o dzielenie ciężarów wolnego społeczeństwa. Tak więc jeśli system podatkowy nie spełnia kryterium uczciwości i sprawiedliwości, żadna z jego innych zalet nie będzie mieć znaczenia.

W przestrzeni publicznej nie prowadzi się debaty, czy przepisy podatkowe powinny być sprawiedliwe. Pozostaje jednak pytanie, jak w pluralistycznym społeczeństwie można zdefiniować słowo „sprawiedliwy”, stąd istnieje szeroka debata nad tym, jak podatki mogą być efektywne i sprawiedliwe oraz jakiego rodzaju zachowania powinny promować.

Już w starożytności Arystoteles wskazywał na fakt, że sprawiedliwość stanowi cnotę ducha pozwalającą na osiągnięcie harmonii. Stosowanie sprawiedliwości w relacjach międzyludzkich pozwala na współpracę całego społeczeństwa w strukturach państwa (Arystoteles, 1996, s. 167–185; Szumlakowski, 2013, s. 151). Według Johna Rawlsa wszelkie dobra publiczne powinny być rozdzielane równo, tak aby każdy miał te same prawa do swobód podstawowych, a nierówności społeczne i gospodarcze mogły przyczynić się do polepszenia się sytuacji materialnej osób znajdujących się w ciężkiej sytuacji materialnej (Rawls, 1994). Zwolennicy teorii egalitarnej postrzegają sprawiedliwość jako możliwość świadczenia dóbr i usług publicznych przez państwo jednostkom, które osiągają niski dochód (Nowak-Far, 2011, s. 31). Osiągnięcie sprawiedliwości podatkowej nie jest łatwe, nie istnieją uniwersalne metody ani sposoby jej realizacji. Najbardziej szczytne zamierzenia ustawodawcy mogą nie zostać (i nierzadko w praktyce nie zostają) odebrane w oczekiwany sposób przez wszystkich podatników. Część z nich zawsze będzie uważała, że została potraktowana niesprawiedliwie (Głuchowski, 1999, s. 45). Sprawiedliwość w koncepcji nauki prawa finansów publicznych powinna być postrzegana przez pryzmat wysokości podatków oraz pojawiających się problemów prawnych przy równomiernym obciążeniu społeczeństwa podatkami. Wybór

sprawiedliwej formuły powinien stwarzać warunki do zahamowania zawiści ze strony innych jednostek, co ma wpływ na funkcjonowanie społecznego dobrobytu (Nowak-Far, 2011, s. 26). Zasada sprawiedliwości podatkowej jest uszczegółowieniem zasady sprawiedliwości społecznej w kontekście sprawiedliwości obciążeń fiskalnych obywateli, ale nie oznacza ona przyznania równych praw i obowiązków wszystkim obywatelom (Wyrok TK, 1996).

Według włoskiego filozofa Norberto Bobbio pojęcie równości jest względne, nie zaś absolutne. Jest względne z powodu co najmniej trzech kryteriów, które trzeba brać pod uwagę za każdym razem, kiedy chcemy się wypowiadać na temat tego, czy idea równości jest mniej, czy bardziej pożądana i/lub mniej czy bardziej możliwa do urzeczywistnienia: 1) podmioty, między które chcemy rozdzielać dobra i ciężary; 2) dobra i ciężary do rozdzielania; 3) kryterium, według którego będziemy je rozdzielać. Zatem przy żadnym planie podziału dóbr nie można uniknąć odpowiedzi na trzy pytania: równość, tak, ale między kim a kim, w czym i na podstawie jakiego kryterium? Ludzie zatem są zarówno równi, jak i nierówni. Wziąwszy jedne aspekty pod uwagę, są równi, wzięwszy inne – nierówni. Są równi, jeśli rozpatruje się ich jako *genus* i przeciwstawia się im *genus* odmienny; są nierówni, jeśli patrzy się na nich jako *uti singuli* (Bobbio, 1996, s. 77 i 83).

Chaim Perelman twierdził, że „sprawiedliwość może istnieć jedynie w stosunku do istot identycznych, które – niezależnie od obranego kryterium – będą zawsze należały do tej samej kategorii istotnej. Jeśli dwie istoty nie są identyczne, jeśli musimy się zastanawiać, czy trzeba pomijać dzielącą je różnicę czy też, przeciwnie, brać ją pod uwagę, jeśli musimy odróżniać cechy istotne i drugorzędne, by stosować sprawiedliwość, przechodzimy do rozważań wartościujących, z konieczności arbitralnych” (Perelman, 1959, s. 107). W tej sytuacji nie można stwierdzić, że nie jest możliwe stworzenie takiej ogólnej teorii sprawiedliwości, która będzie uwzględniała wszystkie zmienne i nie będzie prowadziła do zaprzeczania samej sobie w odniesieniu do przykładów z mikroskali. W codziennym życiu nie istnieje jednoznaczne kryterium, które pozwoliłoby jednoznacznie stwierdzić, że np. jedynie wysokość uzyskiwanego dochodu jest podstawą do określonych zróżnicowań w polityce podatkowej czy socjalnej. Pojawiają się tu bowiem pytania: co z różną sytuacją rodzinną czy różnym stanem zdrowia dwóch osób uzyskujących identyczny dochód – czy należy to brać pod uwagę, czy nie, a jeśli tak, to w jakim stopniu? W jaki sposób stworzyć „sprawiedliwe” przepisy podatkowe, które uwzględniałyby wszystkie te zmienne? (Gwiazdowski, 2001, s. 47–48).

Sprawiedliwość jednak oznacza m.in. równość prawa, ale równe prawa nie są tożsame z równymi dochodami. Wszyscy ludzie mają prawo do korzystania z owoców swej pracy i czynienia pracy owocną. Nie oznacza to jednak, by mieli prawo do owoców pracy innych ludzi. Największą niesprawiedliwością jest takie samo traktowanie ludzi pracowitych i leniwych, prawdomównych i kłamców, dobrych i zdeprawowanych. W dziewięciu przypadkach na dziesięć nierówność wywodzi się z różnic inteligencji, siły, dynamiki, zręczności, urody i innych kwalifikacji fizycznych i psychicznych. J. Rawls próbuje tymczasem poszukiwać koncepcji sprawiedliwości, która eliminuje wpływ przypadkowego uposażenia w naturalne przymioty na osiągnięcie politycznych czy ekonomicznych korzyści (Gwiazdowski, 2001, s. 37).

W literaturze przedmiotu istnieją dwie niezależne koncepcje sprawiedliwości w rozumieniu równości: poziomej i pionowej. Sprawiedliwość pozioma polega na równym traktowaniu równych, czyli jednostek identycznych pod wszystkimi istotnymi względami. Z tego też powodu system podatkowy, który wprowadzałby dyskryminację ze względu na płeć, wyznaczenie czy kolor skóry, zostałaby uznany za niesprawiedliwy. Z kolei zasada sprawiedliwości pionowej polega na zróżnicowaniu opodatkowania w stosunku do tego, co jest nierówne pod względem podatkowym. Skoro zatem niektórzy są w stanie płacić wyższe podatki, to powinni to czynić. Jednak tu pojawiają się następujące problemy: po pierwsze, kto – co do zasady – winien płacić podatki według wyższych stawek, po drugie, jak sformułować zgodnie z tą zasadą adekwatne przepisy prawa, po trzecie zaś, trzeba określić, czy jeżeli dana jednostka jest w stanie płacić wyższe (na skutek zastosowania wyższych stawek podatkowych) podatki, to o ile więcej powinna płacić w stosunku do innych (Stiglitz, 2004, s. 565–567). Odpowiedzią na postulat stosowania zasady sprawiedliwości poziomej jest zastosowanie w opodatkowaniu stosunkowo niskiej, proporcjonalnej stawki liniowej przy szerokiej i równoprawnej bazie podatkowej. Z kolei stosunkowo silna progresja oraz znacząca liczba różnych ulg i zwolnień podatkowych jest wyrazem realizacji w systemie podatkowym zasady sprawiedliwości pionowej. Wprawdzie stopień tej progresji jest sprawą odrębnej dyskusji i zdania są tu podzielone, to panuje zgoda co do twierdzenia, iż stroma progresja przyczynia się do niszczenia źródeł podatkowych, jest sprzeczna z ideą zdolności płatniczej i wpływa negatywnie na rozwój przedsiębiorczości.

Sprawiedliwość podatkową zdefiniowano zgodnie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, która we współczesnym systemie podatkowym jest syntezą dawniejszych zasad równości i powszechności podatków oraz zdolności płatniczej podatnika. Wraz z ewolucją systemów politycznych i ekonomicznych zmieniało się podejście do rozumienia pojęcia sprawiedliwości, dlatego ewoluowała również definicja podatku sprawiedliwego. Stąd też zasada sprawiedliwości wzbudza wiele kontrowersji. W dzisiejszym systemie prawnym społecznej gospodarki rynkowej za sprawiedliwy uważa się podatek zindywidualizowany i zróżnicowany, dostosowany do indywidualnej sytuacji podatnika. Dominuje poziome rozumienie sprawiedliwości, czyli dzielenie społeczeństwa na grupy o konkretnych poziomach majątku lub przychodu. Istotą sprawiedliwości podatkowej jest więc progresja podatkowa, która sprowadza się do stwierdzenia: „nierówni powinni być traktowani nierówno” (Owsiak, 2001, s. 168).

Współcześnie zasada sprawiedliwości opodatkowania przede wszystkim ogranicza się do tego, aby dany podatek nie powodował nadmiernego ponoszenia ciężarów na rzecz państwa, zwłaszcza przez osoby żyjące na granicy minimum egzystencji, był równomiernie rozłożony i dostosowany do zdolności danego podatnika do jego płacenia.

Kwestia zróżnicowania obciążeń podatkowych, czy są one rozłożone sprawiedliwie, wiąże się niewątpliwie z zagadnieniem przerzucalności (incydencji) podatków, tj. przesunięciem ciężaru opodatkowania na innego podatnika lub grupę podatników. Uważa się, że podatki o mniejszym stopniu przerzucalności cechują się większą sprawiedliwością. Podatek przerzucalny nie uwzględnia rzeczywistej zdolności płatniczej podatnika ze względu na

częsty brak możliwości dotarcia do niego w chwili nakładania podatku (Gomułowicz, 2001). Stopień przerzucalności obciążeń podatkowych na inne osoby jest bardziej ułatwiony w przypadku podatków pośrednich, gdyż w tych podatkach kwota podatku jest zawarta w cenie dóbr i usług, za które ostatecznie płaci konsument – i to on ponosi *gros* tego rodzaju ciężarów fiskalnych (Jaśkiewicz, 1964, s. 157 i n.).

Dorobek nauki skarbowości w postaci zasad podatkowych jest wynikiem dążenia różnych przedstawicieli szkół i myśli ekonomicznych do znalezienia „złotego środka”, który godziłby ekonomiczne interesy państwa i podatników. Mimo upływu wielu lat od pierwszych postulatów wygłaszanych w nurcie ekonomii klasycznej problemy wówczas podejmowane są nadal aktualne i ważne. System podatkowy, który byłby całkowicie neutralny, w praktyce oczywiście nie istnieje (niezależnie od typów i stopnia neutralności składających się nań podatków), jednakże władza publiczna powinna dążyć w swym działaniu do takiego jego kształtu, aby stopień owej neutralności był w miarę wysoki. Pożądane gospodarczo cele pozafiskalne winny być wpisane w mechanizm dobrze skonstruowanego systemu podatkowego, a interwencja państwa powinna następować w sytuacji, gdy projektowane cele nie są właściwie osiągane, zwłaszcza gdy dochodzi do naruszania źródeł podatkowych i nadmiernego fiskalizmu.

Zdaniem J. Harasimowicza system podatkowy musi być oceniany za pomocą dwóch kardynalnych kryteriów. Po pierwsze, przez kryterium uwzględniania interesu podatnika, które mówi, iż podatek nie powinien zniechęcać do podejmowania i kontynuowania działalności gospodarczej, ale wręcz działać motywacyjnie. Po drugie, przez kryterium zabezpieczenia interesu państwa, tj. takiego zapewnienia odpowiednich dochodów państwu z podatków, aby mogło ono realizować przyjętą politykę fiskalną (Harasimowicz, 1988, s. 126).

Tworząc system podatkowy, należy przestrzegać konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa oraz eliminować czynniki destrukcyjnie oddziałujące na sytuację prawną i ekonomiczną podatnika, który powinien mieć zagwarantowaną możliwość przewidywania i planowania z możliwie dużym prawdopodobieństwem swojej legalnej działalności, bez ryzyka nagłej zmiany regulacji prawnych, a tym samym swojej sytuacji.

Duże ryzyko podatkowe i wysoki stopień fiskalizmu zniechęca podatników do aktywności ekonomicznej i zachęca do wyboru alternatywy w postaci uchylania się od podatków i przejścia do nieformalnej sfery gospodarczej.

2. Istota szarej strefy gospodarczej

Problematyka uchylania się od opodatkowania i rozwoju nieformalnej gospodarki, zwanej kolokwialnie szarą strefą, jest jednym z bardziej istotnych tematów związanych z realizacją polityki fiskalnej. Szara strefa usytuowana jest na granicy prawa i ekonomii. Jej wielkość oraz skutki, jakie wywołuje dla polityki fiskalnej państwa, to typowe problemy ekonomiczne. Z kolei aspekt prawny szarej strefy wiąże się np. z regulacjami prawnymi, które stymulują lub zniechęcają do działania w gospodarce nieformalnej. Niewątpliwie zbyt mała wiedza

na jej temat niekorzystnie wpływa na politykę gospodarczą państwa. Warto zaznaczyć, że szara strefa jest nieodłącznym elementem współczesnej gospodarki rynkowej, a jej skutki są odczuwalne we wszystkich dziedzinach życia, zarówno gospodarczego, ekonomicznego, jak i społecznego. Istnienie strefy nieoficjalnej powoduje w gospodarce zakłócenia oraz wymaga od państwa znacznej elastyczności w jego działalności gospodarczej.

Zarówno władza publiczna, jak i badacze dążą do ograniczenia zakresu tego zjawiska przez stworzenie odpowiedniej definicji, pomiar oraz wykrycie przyczyn powstawania. Determinanty podatkowe przyczyniają się do zaniżania przez przedsiębiorstwa dochodów przed opodatkowaniem w celu obniżenia wysokości płaconych podatków (optymalizacja podatkowa).

Podmioty gospodarcze funkcjonujące w szarej strefie naruszają reguły uczciwej rynkowej konkurencji, a ich ekspansja stanowi poważne wyzwanie dla sektora oficjalnego (zarówno jego segmentu publicznego, jak i prywatnego). Nieformalna działalność gospodarcza ma też pewne pozytywne skutki dla gospodarki, a także konsumentów i gospodarstw domowych, m.in. stanowi swoisty bufor ekonomiczny, amortyzujący wstrząsy i zjawiska kryzysowe w sektorze oficjalnym (np. przez ofertę zatrudnienia dla osób bezrobotnych).

W ogólnym bilansie przeważają jednak implikacje negatywne, zarówno w wymiarze makroekonomicznym (mniejsze dochody budżetowe), jak i mikroekonomicznym (straty konkretnych przedsiębiorstw) oraz społecznym (erozja etyki biznesu, norm moralnych itp.). Występowanie i rozwój różnych form nierejestrowanej działalności gospodarczej jest zatem poważnym wyzwaniem rozwojowym dla wielu krajów i wymaga podjęcia różnorodnych działań, m.in. w sferze polityki gospodarczej.

Przyjmując bez większych zastrzeżeń pogląd, że gospodarka nieformalna jest częścią ogólnego pojęcia „gospodarka”, a jako kryterium klasyfikacji relację działań gospodarczych do norm prawa, można posługiwać się następującą definicją: „gospodarka nieformalna jest częścią gospodarki, której działalność nie odzwierciedla się w oficjalnej sprawozdawczości i w kontraktach formalnych”. Korzystając z kryterium stopnia legalności operacji gospodarczej, można wyróżnić cztery postaci gospodarki nieformalnej, z których dwie pierwsze należą do segmentu oświetlonego, a pozostałe – do segmentu zacienionego, tj. szarej strefy (Stankiewicz, 2012, s. 202–204):

1. Nieoficjalna gospodarka legalna (*legal unofficial economy*) – działalność gospodarcza nieujęta w sprawozdawczości i kontraktach, ale nienaruszająca norm prawa i uprawnień innych podmiotów gospodarczych, jak jest to w przypadku procesu przetwórstwa w gospodarstwie domowym.
2. Gospodarka pozaprawna (*out-of-law economy*) – nie ma tu naruszenia prawa innych podmiotów, ale prowadzi się działania nieregulamentowane.
3. Gospodarka półlegalna (*semi-legal economy*) – działalność zgodna z prawodawstwem co do celów, ale niekiedy wychodząca poza jego ramy, stosująca niedozwolone środki (tzw. szare rynki – *grey markets*), w rodzaju uchylania się od podatków, korzystania z barteru, działania bez wykupienia patentu i licencji albo bez formalizacji (np. wypłaty gotówkowe).

4. Gospodarka nielegalna, kryminalna (*non-legal, criminal*) – niedozwolona działalność naruszająca prawo. Występuje na tzw. czarnych rynkach, w prostytucji, handlu narkotykami, bronią, szantażu i wymuszaniu.

Należy mieć na uwadze szereg przyczyn ułatwiających trwanie bądź wzrastanie gospodarki nieformalnej. Po pierwsze, skala i natężenie interwencjonizmu państwa w gospodarce (przeregulowana gospodarka) oraz duża dynamika zmian na światowych i regionalnych rynkach pracy, będące konsekwencją rewolucji naukowo-technicznej i zmian w układzie sił ekonomicznych (wzrost znaczenia wielkich korporacji) i geopolitycznych, przyczyniają się do tworzenia nieujawnionych miejsc pracy, nielegalnych małych przedsiębiorstw czy powszechności tzw. samozatrudnienia. Po drugie, znaczenie ma obserwowana w ostatnim okresie wręcz lawinowa migracja z krajów Trzeciego Świata i z obszarów ogarniętych lokalnymi wojnami. Po trzecie, odnotować też trzeba trend znoszący granice celne, bariery w obrocie towarami, ułatwiający transfer kapitałów i ludzi, a przez to wzmagający walkę konkurencyjną, również tę między państwami o rynki zbytu i inwestorów.

W literaturze znaleźć można następujące główne przyczyny występowania i rozwoju gospodarki nieformalnej:

1. Obciążenia podatkowe i wysokość składek na ubezpieczenie społeczne – zniekształcenia ogólnego obciążenia podatkowego wpływają na wybór miejsca pracy i aktywności gospodarczej, mogą stymulować podaż pracy w tzw. szarej strefie (Johnson, Kaufmann, Zoido-Lobatón, 1998; Schneider, 2005; Thomas, 1992).
2. Jakość instytucji i korupcja – to kluczowe czynniki rozwoju sektora nieformalnego (Hassan, Schneider, 2016; Teobaldelli, 2011).
3. Regulacje – przepisy prawa to istotny czynnik ograniczający swobodę (wybór) osób prywatnych w gospodarce oficjalnej, szczególnie gdy dotyczą rynku pracy lub obrotu gospodarczego (Johnson, Kaufmann, Shleifer, 1997).
4. Usługi sektora publicznego – wzrost szarej strefy może prowadzić do zmniejszenia dochodów państwa, co z kolei pogarsza jakość i zmniejsza ilość dostarczanych towarów i usług publicznych (Feld, Schneider, 2016).
5. Moralność podatkowa – efektywność sektora publicznego ma również pośredni wpływ na wielkość szarej strefy, ponieważ oddziałuje na moralność podatkową. Podatnicy są bardziej skłonni do płacenia uczciwie podatków, jeśli w zamian otrzymają cenne usługi publiczne (Feld, Frey, 2007).
6. Efekt odstraszenia – groźba (wysokość kar) nie jest jednoznacznie i wystarczająco zbadana jako czynnik wpływający na poziom szarej strefy w gospodarce (Pedersen, 2003).
7. Rozwój gospodarki oficjalnej – stanowi kolejny kluczowy czynnik rozwoju szarej strefy, mianowicie im wyższy poziom bezrobocia / niższy wzrost PKB, tym większa jest motywacja do pracy w szarej strefie, *ceteris paribus* (Feld, Schneider, 2010; Williams, Schneider, 2016).
8. Samodzielne zatrudnienie – im wyższa stopa samozatrudnienia, tym więcej działań można realizować w szarej strefie, *ceteris paribus* (Feld, Schneider, 2010; Williams, Schneider, 2016).

9. Wielkość sektora rolnego – im większy sektor rolny, tym więcej możliwości pracy w szarej strefie, *ceteris paribus* (Hassan, Schneider, 2016, s. 309–339).

Bez wątpienia wielkość gospodarki nieformalnej jest wypadkową wielu czynników, których znaczenie jest związane z uwarunkowaniami historycznymi, społecznymi i gospodarczymi danego kraju. Swego rodzaju zwyczaj pozostawania w szarej strefie gospodarczej to efekt kształtowania określonych procesów przez kilkadziesiąt lat, gdzie bieżące tendencje są jedynie dodatkowym bodźcem wzmacniającym lub osłabiającym rozwój nieoficjalnej gospodarki. Niezachowanie zasady sprawiedliwego opodatkowania jest tym czynnikiem determinującym wielkość szarej strefy gospodarczej, który łączy zarówno brak zgody na dany poziom ciężarów podatkowych, nieadekwatny do zobiektywizowanej sytuacji danego podatników, jak i kwestię określonej moralności podatkowej.

Uwagi końcowe

Im większa różnica między całkowitym kosztem pracy w oficjalnej gospodarce a zarobkami po opodatkowaniu (z pracy), tym większa jest motywacja do obniżenia klina podatkowego i pracy w szarej strefie. Ponadto biurokracja w powiązaniu z wysoce skorumpowanymi urzędnikami rządowymi ma tendencję implikowania wzrostu nieoficjalnej działalności gospodarczej, zaś kraje, które cechuje wysoki stopień regulacji gospodarki, mają zazwyczaj większy udział szarej strefy w całkowitym PKB.

Zgoda na płacenie podatków wynika z psychologicznego kontraktu podatkowego, który wiąże się z prawami i obowiązkami podatników i obywateli z jednej strony, a państwa i jego organów podatkowych z drugiej strony. Jeżeli pewną część wpływów z podatków przeznacza się na efektywne usługi publiczne, to jest to cecha skutecznej polityki podatkowej państwa, a działalność w sektorze formalnym jest korzystna ze względu na wyższe świadczenie wydajnych usług publicznych.

Nadmierny w stosunku do świadczeń oraz jakości dóbr i usług sektora publicznego, a zatem niesprawiedliwy w odczuciu podatników wzrost ciężarów podatkowych dla firm i osób prywatnych stanowi jeszcze większy bodziec do wzrostu gospodarki nieformalnej. Niestety, wzrost częstotliwości kontroli i rozbudowany system kar za niestosowanie się do przepisów prawa podatkowego bez jednoczesnego równoważenia poziomu opodatkowania wśród ogółu podatników i powiązania podatków ze wzrostem jakości życia (kwalitatywne miary wzrostu gospodarczego) obywateli w długim przedziale czasowym nie zniechęca podatników do odchodzenia od gospodarki formalnej, bo w ich przekonaniu zasada sprawiedliwego opodatkowania nie będzie spełniona. Nieliczne badania empiryczne wykazują, że grzywny i kary nie wywierają negatywnego wpływu na szarą strefę, gdyż subiektywnie postrzegane jest ryzyko wykrycia nadużyć. Wielkość gospodarki szarej strefy może wpływać na poziom kar, ale poziom kar nie redukuje szarej strefy.

Konkludując, trzeba podkreślić niezaprzeczną i niepodważalną rolę zasad podatkowych, będących wskazaniem, co jest właściwe, sprawiedliwe, racjonalne społecznie i ekonomicznie

przy tworzeniu sprawnego i efektywnego¹ systemu podatkowego i dokonywaniu w nim zmian jako następstwa zmienności ogólnych warunków życia społeczno-gospodarczego w otaczającym świecie. Przestrzeganie zasad podatkowych niezależnie od ich proveniencji może jedynie sprzyjać kreowaniu przyjaznego otoczenia fiskalnego dla swobodnie rozwijającej się przedsiębiorczości i wzrostu gospodarczego.

Literatura

- Andel, N., Haller, H. (1980). *Handbuch der Finanzwissenschaft*. J.C.B. Mohr: Tübingen.
- Arystoteles (1996). Etyka nikomachejska. W: Arystoteles. *Dzieła wszystkie*, t. 5. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Bobbio, N. (1996). *Prawica i lewica*. Kraków: Znak.
- Feld, L.P., Frey, B.S. (2007). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. *Law and Policy*, 1 (29), 102–120.
- Feld, L.P., Schneider, F. (2010). Survey on the shadow economy and undeclared earnings in OECD countries, *German Economic Review*, 2 (11), 109–149.
- Feld, L.P., Schneider, F. (2016). Reply to Gebhard Kirchgässner. *German Economic Review*, 1 (18), s. 112–117.
- Głuchowski, J. (1999). Sprawiedliwość podatkowa: założenia teoretyczne a możliwości aplikacyjne. W: J. Mujżel, S. Owsiak i E. Mączyńska (red.), *System podatkowy. Stan, kierunki reformy, wpływ na wzrost gospodarczy*. Warszawa: Rada Strategii Społeczno-Gospodarczej przy Prezesie Rady Ministrów.
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa: ABC.
- Grimm, K. (1992). *Socjalna gospodarka rynkowa w Niemczech. Koncepcja – rozwój – problematyka*. Warszawa: Fundacja im. Friedricha Eberta w Polsce.
- Gwiazdowski, R. (2001). *Sprawiedliwość a efektywność opodatkowania. Pomiędzy progresją a podatkiem liniowym*. Warszawa: Centrum im. Adama Smitha.
- Harasimowicz, J. (1988). *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa: PWE.
- Hassan, M., Schneider, F. (2016). Modelling Egyptian Shadow Economy: A MIMIC Model and the Currency Demand Approach. *Journal of Economics and Political Economy*, 3 (3), 309–339.
- Jaśkiewicz, Z. (1964). Przerzucalność podatków w polskim systemie podatkowym. W: Z. Jaśkiewicz, *Studia podatkowe i budżetowe*. Toruń: Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika.
- Johnson, S., Kaufmann, D., Shleifer, A. (1997). *The unofficial economy in transition*. Washington: Brookings Papers on Economic Activity.
- Johnson, S., Kaufmann, D., Zoido-Lobato, P. (1998). Regulatory discretion and the unofficial economy. *The American Economic Review*, 2 (88), 387–392.
- Mastalski, R. (2001). *Prawo podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Nowak-Far, A. (2011). *Finanse publiczne i prawo finansowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Owsiak, J. (2001). *Finanse publiczne. Teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Pedersen, S. (2003). *The Shadow Economy in Germany, Great Britain and Scandinavia: A Measurement Based on Questionnaire Service, Study No. 10*. Copenhagen: The Rockwoll Foundation Research Unit.

¹ Zdaniem M. Wilkinson system podatkowy jest efektywny (*efficient*), jeśli zaistniałe wskutek jego działania zakłócenia (*distorsions*) w ekonomicznych zachowaniach inwestorów, konsumentów i oszczędzających oraz zmiany cen dóbr są zminimalizowane. W sytuacji, gdy dany podatek powoduje zmiany w zachowaniach ekonomicznych podatników (odchylenia od ich naturalnych preferencji), oznacza to nakładanie dodatkowych ciężarów fiskalnych, a tym samym zmniejszenie w większym stopniu niż minimalny dobrobytu podatnika. Skuteczne działanie władzy publicznej powinno zmierzać do minimalizowania takich zakłóceń, przez co opodatkowanie staje się wydajne i neutralne (Wilkinson, 1992, s. 22–23).

- Perelman, Ch. (1959). *O sprawiedliwości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Poszwa, M. (2007). *Zarządzanie podatkami w małej i średniej firmie. Rozwiązania na lata 2007–2009*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Rawls, J. (1994). *Teoria sprawiedliwości*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Schneider, F. (2005). Shadow economies around the world: what do we really know? *European Journal of Political Economy*, 3 (21), 598–642.
- Stankiewicz, W. (2012). *Ekonomika instytucjonalna*. Warszawa. Pobrano z: http://www.pwsbia.edu.pl/pliki/wac-law_stankiewicz_ekonomika_instytucjonalna_iii.pdf.
- Stiglitz, J.E. (2004). *Ekonomia sektora publicznego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Szumlakowski, R. (2013). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. W: M. Sadowski (red.), *Acta Erasmiana V*. Wrocław: Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.
- Teobaldelli, D. (2011). Federalism and the Shadow Economy. *Public Choice*, 3 (146), s. 269–289.
- Thomas, J.J. (1992). *Informal Economic Activity*. London: LSE, Handbooks in Economics, Harvester Wheatsheaf.
- Wilkinson, M. (1992). *Taxation*. London.
- Williams, C.C., Schneider, F. (2016). *Measuring the Global Shadow Economy: The Prevalence in Formal Work and Labor*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Company.
- Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 roku. Sygn. akt. K.22/95, OTK 1996/3/21.

TAX JUSTICE VS. SHADOW ECONOMY

Abstract: *Purpose* – In this article, the author focuses attention on problems related to tax justice in the context of the development of the shadow economy. For this purpose, an attempt was made to define the tax justice and determine the factors of the shadow economy.

Design/methodology/approach – In the article, a critical analysis of literature was carried out in the scope of defining the notions of justice, fair taxation and the informal economy.

Findings – The conclusion is that lack of fair taxation is an important determinant of taxpayers' transition to informal economy and tax evasion as compensation for specific tax injustices.

Originality/value – The article states that only adherence to the principle of fair taxation, instead of high penalties and frequent controls, is a permanent way to reduce the shadow economy and increase the efficiency of the tax system.

Keywords: tax justice; tax, fiscal policy, shadow economy.

Cytowanie

Sosnowski, M. (2018). Sprawiedliwość opodatkowania a zjawisko szarej strefy. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 97–107. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-09.

Stabilność prawa podatkowego a skłonność podatników do wszczynania sporów przed sądami administracyjnymi

Bolesław Stachura*

Streszczenie: *Cel* – Celem niniejszego opracowania jest zbadanie czynników wpływających na skłonność podatników do wszczynania sporów z organami podatkowymi przed sądami administracyjnymi, a w szczególności wyjaśnienie, czy zasadniczym powodem są częste zmiany w przepisach podatkowych.

Metodologia badania – Badaniu poddana została liczba zmian przepisów w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych w latach 2005–2016. Dane te porównano z liczbą podatników, wysokością wpływów budżetowych, liczbą wyroków sądów administracyjnych w zakresie tych podatków oraz z dodatkowymi cechami tych wyroków.

Wynik – Na podstawie analizy danych wyodrębniono zestaw czynników mogących potencjalnie wpływać na liczbę sporów przed sądami administracyjnymi z zakresu podatków. Przedstawione rozważania pozwalają stwierdzić, że liczba sporów nie jest zależna w pierwszym rzędzie od częstotliwości zmian przepisów.

Oryginalność/wartość – Stabilność podatków jest od lat uznawana za jeden z najistotniejszych elementów prawidłowo skonstruowanego systemu podatkowego, ważne jest zatem ustalenie, czy i jakie ma ona znaczenie dla powstawania sporów z organami podatkowymi.

Słowa kluczowe: pewność podatków, prawo podatkowe, postępowanie przed sądami administracyjnymi

Wprowadzenie

Jednym z efektów niepewności podatkowej, wynikającej z częstych zmian w przepisach regulujących materię podatkową, może być wszczynanie sporów podatników z organami podatkowymi, do rozpoznawania których w polskim systemie podatkowym powołane są sądy administracyjne.

Celem artykułu jest zbadanie, czy sama częstotliwość zmian w ustawach podatkowych jest zasadniczym czynnikiem decydującym o liczbie sporów podatników z organami podatkowymi przed sądami administracyjnymi.

Podjęto próbę dokonania tego na podstawie porównania i analizy posiadanych danych dotyczących analogicznych podatków dochodowych funkcjonujących w polskim systemie podatkowym, tj. podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od

* Bolesław Stachura, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin, e-mail: boleslaw.stachura@gmail.com.

osób prawnych, biorąc pod uwagę liczbę zmian przepisów ustaw je regulujących, liczbę podatników, wysokość wpływów budżetowych z każdego z tych podatków, jak również dane dotyczące liczby sporów sądownoadministracyjnych z nimi związanych zakończonych wydaniem wyroku.

Duża liczba zmian przepisów podatkowych, a co za tym idzie – naruszenie zasady pewności, utrudniające ich stosowanie, wydaje się stanowić jeden z głównych powodów podjęcia decyzji o wszczęciu sporu z organami podatkowymi w sądzie administracyjnym. Często bowiem nawet te zmiany przepisów, które mają na celu ich uproszczenie, w istocie wywołują efekt odwrotny w postaci dodatkowych wątpliwości interpretacyjnych, mogących prowadzić do powstawania sporów.

1. Istota zasady pewności w świetle teorii opodatkowania

Jak definiuje się w literaturze, system podatkowy to całość podatków stosowanych w określonym czasie i w określonym kraju (Gaudemet, 1990, s. 383) oraz relacje, jakie zachodzą między tymi obciążeniami (Sokołowski, 1995, s. 11). Przez to pojęcie rozumie się również całokształt form prawno-organizacyjnych opodatkowania (Weralski, 1979, s. 9). W szerokim ujęciu natomiast system podatkowy składa się nie tylko z podatków określonych przez normy prawne zawierające zakres danego podatku, ale także z norm prawnych regulujących ogólne zasady stosowania szczegółowych rozwiązań oraz odpowiedzialność i uprawnienia zarówno podmiotów zobowiązujących się do uiszczenia podatku, jak i podmiotów zobowiązanych do jego poboru (Dolata, 2009, s. 23). Zatem oprócz podatków system podatkowy obejmuje aparat skarbowy, prawo regulujące sprawy w zakresie podatków i aparatu skarbowego oraz zasady funkcjonowania systemu podatkowego (Pach, 2016).

W celu stworzenia prawidłowo funkcjonującego systemu podatkowego należy przestrzegać szeregu zasad podatkowych. Zasady te tworzą zestaw zaleceń formułowanych przez teorię ekonomii i finansów pod adresem państwa.

Pierwsze z tych zasad stworzył w XVIII wieku Adam Smith, a w ich skład wchodziły cztery podstawowe zasady: równości, pewności, dogodności i taniaści. Spośród tych zasad na szczególne zainteresowanie zasługuje zasada pewności podatkowej, zgodnie z którą podatek, jaki obowiązuje jest płacić każda jednostka, powinien być ściśle określony, a nie dowolny. Jak uznawał bowiem A. Smith, „nawet bardzo nierównomiernie rozłożone podatki nie są w przybliżeniu złem tak wielkim jak (...) nawet mały stopień niepewności w tym względzie” (Gomułowicz, 2001, s. 18). Twierdził, że „podatnik musi mieć pewność co do tego, jakie są jego obowiązki, ale też jakie są jego uprawnienia w związku z ustaleniem i zapłatą podatku”. Wskazywał także na potrzebę istnienia „określoności podatku”. Jego zdaniem „termin płatności, sposób zapłaty, suma, jaką należy zapłacić (...) powinno być jasne i zrozumiałe dla podatnika” (Smith, 1954, s. 585).

W II połowie XIX wieku Adolf Wagner zmodyfikował dotychczasowe zasady podatkowe i ujął je w cztery grupy zasad: fiskalne, ekonomiczne, sprawiedliwości oraz techniczne, przy

czym ostatnia z grup – zasady techniczne (dogodność, pewność, taniłość) – były zbliżone do postulatów sformułowanych przez A. Smitha (Sosnowski, 2012).

W późniejszym okresie Fritz Neumark podkreślił istotne znaczenie trwałości prawa podatkowego, wskazując na jej szczególną wartość związaną z tym, iż może gwarantować stabilizację obciążeń podatkowych (Gomułowicz, 2001, s. 28). Trwałość rozwiązań podatkowych według F. Neumarka pozwala na bezpieczne planowanie działalności gospodarczej, wzmacnia bowiem pewność co do obowiązków podatkowych (Gomułowicz, 2001, s. 25).

Obecnie podkreśla się, że zasada pewności opodatkowania powinna przyjąć za punkt wyjścia rozwiązanie o charakterze systemowym, które będą decydowały o stabilności rozwiązań podatkowych. Do takich rozwiązań zalicza się wyłączność regulacji ustawowej określonej materii podatkowej zagwarantowaną konstytucyjnie, gwarancje, że przepisy podustawowe nie będą zmieniać treści ustawy podatkowej, zakaz retroaktywności przepisów, ochronę praw nabytych, jawność polegającą na obowiązku publikacji prawa podatkowego we właściwym dzienniku promulgacyjnym oraz związaną z jawnością zasadą *vacatio legis*, która po wprowadzeniu nowych regulacji winna dać podatnikowi czas na przystosowanie się do nowej rzeczywistości podatkowej i bezpieczne podjęcie decyzji dotyczących dalszego postępowania.

Podkreśla się często, że zasada pewności jest naruszana przez zbyt liczne zmiany ustawodawstwa podatkowego. Zauważa się przy tym, iż w ten sposób kształtuje się zjawisko inflacji przepisów podatkowych, w których gąszczu podatek „traci orientację i gubi się” (Gomułowicz, 2001, s. 33).

Stabilizacja prawa podatkowego jest szczególnie trudna ze względu na panujące powszechnie przekonanie, że regulacje prawnofinansowe, a zwłaszcza prawo daninowe, są skutecznym instrumentem osiągania celów społecznych, politycznych i gospodarczych. Częstość dokonywanych zmian i ich nierzadkie wprowadzanie pod wpływem impulsów politycznych nie sprzyja stabilizacji obciążeń finansowych wobec państwa, ale także jakości tworzonego prawa, w tym jasności i zrozumiałości projektowanych przepisów prawnych (Mączyński, Sowiński, 2005).

Dlatego jednym z aspektów realizacji zasady pewności podatkowej jest stabilność systemu podatkowego rozumiana jako ograniczenie częstotliwości zmian w systemie podatkowym. Z badań Międzynarodowego Funduszu Walutowego (IMF) i Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) wynika, że nieoczekiwane i częste zmiany w prawie podatkowym zawsze były uważane za główne źródło niepewności podatkowej. Wskazuje się też, że wiele badań (np. Baker, Bloom, Davis, 2016) mierzyło stopień niepewności podatkowej właśnie za pomocą liczby zmian ustawowych. Co istotne, zauważa się także, że choć zmiany polityki podatkowej mogą prowadzić do niepewności podatkowej, to same w sobie nie kreują tej niepewności (IMF/OECD, 2017). Zmiany mogą być bowiem przewidywalne, a jeśli racjonalizują i upraszczają system podatkowy, niepewność może w rzeczywistości zostać w dłuższym okresie zmniejszona, nawet jeśli wywołana zmianami krótkookresowa niepewność będzie negatywnie wpływać na decyzje biznesowe. Co więcej, zauważa się również, że źródłem niepewności mogą być zmiany ustaw jedynie zapowiedziane, ale odwołane bądź odłożone w czasie (Zagari, Caiumi, Hemmelgarn, 2017).

Również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i literaturze dostrzega się, że pewność prawa podatkowego, rozumiana jako stabilność, jest zawsze trudna do osiągnięcia. Dlatego chodzi tu raczej o taki aspekt pewności prawa podatkowego, który wyraża się w możliwości przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań podatnika. Stwarza to podatnikom w zakresie działalności zawodowej i gospodarczej możliwość odpowiedniego planowania. Na taki sposób rozumienia pewności prawa podatkowego wskazuje Trybunał Konstytucyjny, m.in. w wyrokach K. 9/92, K. 9/93 (Gliniecka, Harasimowicz, 1997).

2. Analiza czynników warunkujących liczbę sporów podatkowych w podatkach dochodowych

Chcąc określić wpływ zmienności prawa podatkowego na liczbę sporów sądowych, warto zidentyfikować także inne czynniki potencjalne ją warunkujące. W tym celu najlepiej wykorzystać podatki o zbliżonej konstrukcji. Dzięki temu możliwe będzie wyizolowanie wpływu innych niż zmienność opodatkowania determinantów liczby sporów podatkowych. W polskim systemie podatkowym najbardziej zbliżonymi podatkami są podatki dochodowe od osób fizycznych i prawnych. Jeśli się przyjmie założenie, że jedynym czynnikiem warunkującym skłonność podatników do podejmowania sporów jest zmienność prawa podatkowego, to liczba sporów podatkowych powinna pozostawać w podobnych proporcjach do liczby podatników w przypadku każdego z podatków.

Jak wskazano, w polskim systemie podatkowym funkcjonują dwa najistotniejsze rodzaje podatków dochodowych: podatek dochodowy od osób fizycznych (zwany PIT – *personal income tax*) regulowany ustawą z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych (zwany CIT – *corporate income tax*) regulowany ustawą z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Oba opodatkowują dochód, przy czym podmiotami opodatkowanymi PIT są osoby fizyczne, natomiast podmiotami podlegającymi opodatkowaniu CIT, najogólniej mówiąc, osoby prawne oraz wskazane w ustawie jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

W przypadku obu tych podatków znacząco różni się liczba podatników im podlegających. Zdecydowanie większa jest liczba podatników PIT. Łączna liczba podatników PIT opodatkowanych według skali podatkowej i według stawki liniowej w 2005 roku wynosiła 24 199 662 i systematycznie rosła, aby w roku 2016 osiągnąć 25 637 657 osób. Natomiast liczba podatników CIT w 2005 roku wyniosła 264 017 i chociaż do roku 2016 wzrosła niemal dwukrotnie, to obejmowała w tym roku dużo mniejszą liczbę podmiotów w porównaniu z podatnikami PIT. Wynosiła bowiem jedynie 483 176 podmiotów.

Podatników CIT w opisanym okresie było zatem niemal 100-krotnie mniej w 2005 roku oraz mimo znacznego wzrostu ponad 50-krotnie mniej w 2016 roku niż podatników podatku PIT (tab. 1).

Tabela 1

Liczba podatników podatku PIT i CIT

Rok	PIT wg skali	PIT liniowy	PIT razem	CIT razem	CIT/PIT %
2005	23938623	260999	24199622	264017	1,09%
2006	24063759	328047	24391806	276169	1,13%
2007	24454995	393780	24848775	288263	1,16%
2008	24747173	463115	25210288	312356	1,24%
2009	24740297	391784	25132081	327292	1,30%
2010	24907974	395039	25303013	343165	1,36%
2011	24654420	410813	25065233	352406	1,41%
2012	24324790	429096	24753886	378964	1,53%
2013	24694043	446485	25140528	400944	1,59%
2014	24764126	473954	25238080	434398	1,72%
2015	24944845	502648	25447493	456190	1,79%
2016	25103630	534027	25637657	483176	1,88%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów (<https://www.finanse.mf.gov.pl/pit/statystyki>, <https://www.finanse.mf.gov.pl/cit/statystyki>).

Dane dotyczące liczby podatników należy zatem zestawić z danymi o liczbie orzeczeń w postaci wyroków rozstrzygających w przedmiocie każdego z wymienionych podatków dochodowych.

Jak wynika z tabeli 2, liczba wyroków dotyczących podatku dochodowego od osób oścyłowała w granicach 694–1385 rocznie, zaś w przypadku PIT 2821–4443 rocznie.

Tabela 2

Liczba wyroków sądowych w PIT i CIT

Rok	Wyroki w PIT	Wyroki w CIT	Udział wyroków w zakresie CIT do wyroków w zakresie PIT
1	2	3	4
2005	2821	867	30,73%
2006	3180	912	28,67%
2007	3180	777	24,43%
2008	3109	694	22,32%
2009	2931	710	24,22%
2010	3702	1201	32,44%
2011	3726	1132	30,38%
2012	3525	1174	33,30%

1	2	3	4
2013	4443	1306	29,39%
2014	4127	1163	28,18%
2015	4099	1385	33,78%
2016	4266	1264	29,62%

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Z dokonanych ustaleń wynika zatem, że liczba spraw w podatku dochodowym od osób prawnych w proporcji do liczby podatników tego podatku wielokrotnie przekracza analogiczną wartość dla podatku PIT. Innymi słowy – podatnicy podatku CIT znacznie częściej niż podatnicy podatku PIT w przeliczeniu na jednego podatnika inicjowali spory sądowoadministracyjne. Wynika stąd, że liczba sporów podatkowych nie jest prostą funkcją liczby podatników, a na skłonność do ich inicjowania wpływ mogą mieć inne czynniki.

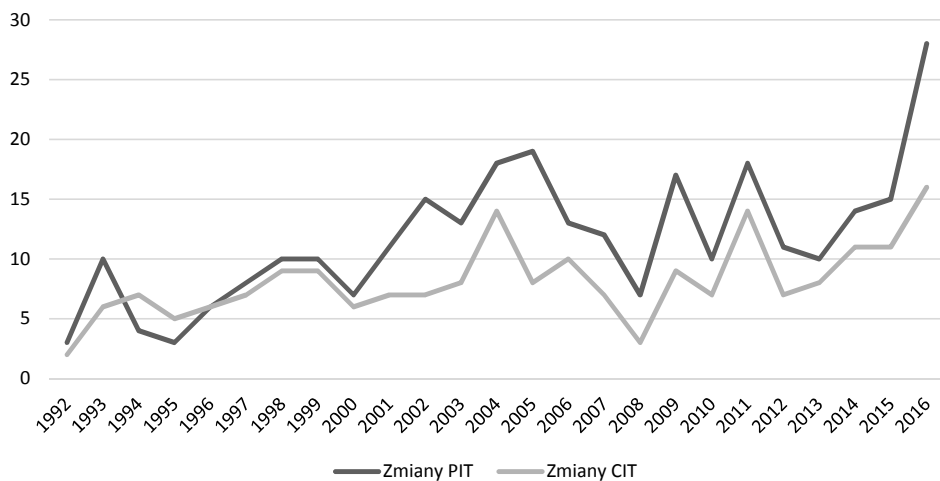
Jak wynika bowiem z powyższych zestawień, w badanym okresie w latach 2005–2016 liczba podatników CIT stanowiła 1,09–1,88% podatników PIT. Tymczasem liczba wyroków sądów administracyjnych dotyczących CIT była w przybliżeniu jedynie około 3–4-krotnie mniejsza niż wyroków w zakresie PIT (stanowiła 22,32–33,78% liczby wyroków w PIT).

Należy też zauważyć, że liczba spraw sądowych nie rosła proporcjonalnie do zwiększającej się w poszczególnych podatkach liczby podatników. Na przykład w przypadku CIT mimo stałego i znacznego wzrostu liczby podatników liczba wyroków w latach 2007, 2008 i 2009 była wyraźnie niższa niż w latach poprzednich. Mimo dwukrotnego wzrostu liczby podatników CIT w latach 2005–2016 wzrost liczby wyroków w sprawach podatku CIT także nie odpowiadał stopniowi wzrostu liczby podatników.

Zdaje się to potwierdzać, że sama liczba podatników nie jest zasadniczym czynnikiem determinującym liczbę spraw sądowych z zakresu podatków. Czynnikiem zatem, który naturalnie powinien być wzięty pod uwagę, jako mogący w pierwszym rzędzie determinować liczbę sporów sądowoadministracyjnych w związku z zasadą pewności podatków, jest częstotliwość zmian przepisów podatkowych dotyczących wskazanych ustaw o CIT i PIT.

Jak wynika z dokonanych ustaleń, od wejścia w życie w 1992 roku ustawa o PIT do końca 2016 roku była zmieniana 289 razy, natomiast ustawa o CIT w tym samym czasie – 204 razy, co ilustruje rysunek 1.

Analiza wykresu wskazuje, iż dysproporcji między liczbą spraw a liczbą podatników danego podatku nie da się wytłumaczyć także samą częstotliwością zmian prawa. Zauważyć bowiem należy, że ustawa o PIT zmieniała się znacznie częściej niż ustawa o CIT, a mimo to – wbrew większej częstotliwości zmian, jak i dużo większej liczbie podatników tego podatku – liczba sporów sądowych nie była proporcjonalnie większa niż spraw z zakresu CIT.



Rysunek 1. Liczba zmian ustaw podatkowych

Źródło: opracowanie własne na bazie danych z systemu informacji prawnej LEX.

Wydaje się zatem, że przyczyn proporcjonalnie dużej liczby spraw sądowych w stosunku do liczby podatników na gruncie CIT w porównaniu ze sprawami z zakresu PIT należy szukać jeszcze gdzie indziej.

Zauważyć należy zatem, że podatki dochodowe stanowią istotną część dochodów budżetowych. W 2016 roku wpływy budżetowe z podatku dochodowego od osób fizycznych wyniosły 89 340 154 000 zł, z kolei wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych wyniosły 33 825 201 000 zł. Wpływ z tytułu CIT wynosił w 2016 roku 39,56% wpływu z tytułu PIT. Jednak w poprzednich latach wpływy z tytułu CIT sięgały ponad połowy wpływów budżetowych z PIT. Proporcje te w poszczególnych latach w okresie 2005–2016 były podobne (tab. 3).

Tabela 3

Wpływy podatkowe z PIT i CIT (kwoty w tys. zł)

Rok	Wpływy z CIT	Wpływy z PIT	% CIT/PIT
1	2	3	4
2005	20 789 226	42 185 643	49,28
2006	25 342 490	48 690 547	52,05
2007	32 165 456	60 959 164	52,76
2008	34 635 014	67 193 526	51,54
2009	30 774 318	62 740 785	49,04
2010	27 891 932	62 487 000	44,64
2011	31 739 301	67 505 115	47,02

1	2	3	4
2012	31 949 935	70 621 939	45,24
2013	29 379 649	73 751 310	39,84
2014	29 709 279	78 127 386	38,03
2015	32 894 156	83 140 145	39,56
2016	33 825 201	89 340 154	39,56

Źródło – opracowanie własne na bazie danych Ministerstwa Finansów (<https://www.finance.mf.gov.pl/budzet-panstwa/wplywy-budzetowe>).

W oparciu o prawidłowości przedstawione w tabeli 3 można postawić hipotezę, że przyczyn stosunkowo dużej liczby spraw sądowych do liczby podatników na gruncie CIT należy raczej upatrywać w wadze spraw będących przedmiotem rozpoznania, nie zaś w samej częstotliwości zmian przepisów regulujących poszczególne podatki dochodowe. Częstotliwość zmian utrudnia odczytanie obowiązujących norm, jednak sama ich liczba nie powoduje wprost proporcjonalnego wzrostu liczby sporów sędziowsko-administracyjnych.

Można zatem podejrzewać, że sam potencjalnie większy wpływ budżetowy od pojedynczego podatnika podatku CIT i związana z tym możliwa waga sporu z jednej strony determinuje większą aktywność w tym zakresie organów podatkowych w postaci wszczynanych kontroli, jak i postępowań podatkowych, z drugiej zaś strony ta sama waga przedmiotu sporu może powodować większą aktywność samych podatników, którzy dużo częściej niż w przypadku PIT w sporze z organem decydują się na zainicjowanie postępowania przed sądem administracyjnym. Oczywiście dużo bardziej miarodajne byłoby zbadanie wartości przedmiotu sporu w każdej konkretnej sprawie będącej przedmiotem rozpoznania, jednakże w źródłach, z których korzystał autor, dane takie nie są publikowane.

Również sama aktywność stron w już wszczętym sporze sądowym może stanowić podstawę do przyjęcia pewnych założeń co do niektórych realnych przyczyn wszczynania sporu. Aktywność ta zauważalnie różni się w przypadku danych dotyczących zarówno podatników PIT, jak i podatników CIT. Zauważyć przy tym trzeba również, że podatnicy PIT to osoby fizyczne, najczęściej nieprowadzące działalności gospodarczej, za które często podatek rozlicza płatnik, kwota uzyskanego przychodu często jest niewielka, a koszty uzyskania przychodów mają charakter zryczałtowany. Dostępne dane statystyczne nie pozwalają na ustalenie, jaką część skarżących w zakresie PIT stanowią podmioty profesjonalne, a jaką osoby nieprowadzące działalności gospodarczej. Natomiast podatnikami w przypadku CIT są podmioty profesjonalne, dysponujące bądź to środkami na skorzystanie z usług zewnętrznych ekspertów, bądź to zatrudnioną wysoko wyspecjalizowaną kadrą, przeznaczoną do obsługi tych podmiotów w zakresie podatków, a co za tym idzie – będące w stanie dostrzec zarówno błędy organów, jak i wadliwość przepisów podatkowych, a następnie podnieść to w sporze przed sądem administracyjnym.

Poczynione ustalenia potwierdzają większą determinację stron zaangażowanych w spory sądowe z zakresu CIT. Częściej decydują się one na składanie skarg kasacyjnych. Rzadziej też przekonuje podatników CIT ustne uzasadnienie wyroku sądu I instancji w przypadku oddalenia skargi. W związku z tym zauważalnie mniejsza jest w stosunku do wszystkich wydanych wyroków w I instancji liczba wyroków bez uzasadnienia. Wyjaśnić przy tym należy, iż w przypadku oddalenia skargi podatnika sąd administracyjny I instancji ma obowiązek sporządzenia uzasadnienia wyroku i doręczenia go podatnikowi wyłącznie na jego wniosek, a zwrócenie się o sporządzenie takiego uzasadnienia jest niezbędnym warunkiem, od którego zależy możliwość zaskarżenia przez podatnika wyroku sądu I instancji do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Odstąpienie zatem od żądania sporządzenia uzasadnienia wyroku na piśmie oznacza w istocie akceptację rozstrzygnięcia sądu I instancji przez podatnika.

W przypadku PIT dane w tym zakresie ilustruje tabela 4, natomiast w przypadku CIT wskazane dane można odnaleźć w tabeli 5.

Tabela 4

Szczegółowe dane dotyczące wyroków w PIT

Rok	Wszystkie wyroki	Wyroki NSA	Udział wyroków NSA w całości (%)	Wyroki WSA	Wyroki WSA bez uzasadnienia	Udział wyroków bez uzasadnień w liczbie wyroków WSA (%)
2005	3899	664	17,03	3235	164	5,06
2006	4102	849	20,69	3253	101	3,10
2007	3180	753	23,67	2427	254	10,46
2008	3109	823	26,47	2286	462	20,20
2009	2931	818	27,90	2113	397	18,78
2010	3702	997	25,55	2705	565	20,88
2011	3726	856	22,97	2870	470	16,37
2012	3525	890	25,24	2635	351	13,32
2013	4443	1224	27,54	3219	409	12,70
2014	4127	1157	28,03	2970	382	12,86
2015	4099	1224	29,86	2875	409	14,22
2016	4266	1503	35,23	2763	515	18,63

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Tabela 5

Szczegółowe dane dotyczące wyroków w CIT

Rok	Wszystkie wyroki	Wyroki NSA	Udział wyroków NSA w całości (%)	Wyroki WSA	Wyroki WSA bez uzasadnienia	Udział wyroków bez uzasadnień w liczbie wyroków WSA (%)
2005	1016	256	25,19	760	23	3,02
2006	1078	300	27,82	778	11	1,41
2007	777	237	30,50	540	25	4,62
2008	694	228	32,85	466	63	13,51
2009	710	257	36,19	453	33	7,28
2010	1201	411	34,22	790	60	7,59
2011	1132	315	27,82	817	61	7,46
2012	1174	416	35,43	758	44	5,80
2013	1306	358	27,41	948	48	5,06
2014	1163	332	28,54	831	41	4,93
2015	1385	463	33,42	922	54	5,85
2016	1264	502	39,71	762	70	9,18

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Przytoczone dane pozwalają na sformułowanie wniosku potwierdzającego tezę, że podjęcie decyzji o zaskarżeniu rozstrzygnięcia do sądu administracyjnego w przypadku spraw z zakresu CIT częściej skutkuje też zaskarżeniem wyroku do wyższej instancji, a w konsekwencji wydaniem wyroku przez NSA. W przypadku PIT stosunek wyroków NSA do wszystkich wyroków wynosi 26,06%, podczas gdy w CIT wynosi on 31,59%.

Jeszcze bardziej wymowne są dane dotyczące wyroków sądów I instancji, w których nie sporządzono uzasadnienia, tzn. sytuacji, gdy podatnicy bez zapoznania się z pisemnymi motywami rozstrzygnięcia sądu I instancji zrezygnowali z możliwości zaskarżenia niekorzystnego dla nich wyroku do sądu wyższej instancji. Współczynnik ten w badanym okresie dla spraw z zakresu PIT wynosi przeciętnie 13,43%, podczas gdy w CIT udział wyroków, w których nie sporządzono uzasadnienia, nie przekracza 6,04%. Np. w 2010 roku nawet 20,88% wyroków w PIT nie miało pisemnego uzasadnienia, podczas gdy w 2006 roku tylko 1,41% wyroków w CIT nie miała takowego. Zauważyć należy, iż współczynnik ten dla potwierdzenia badanej tezy jest dużo bardziej miarodajny, albowiem tylko podatnik może zrezygnować z uzyskania pisemnego uzasadnienia niekorzystnego dla niego wyroku.

Analizie poddano także dane dotyczące zaskarżania do sądów interpretacji podatkowych z zakresu CIT i PIT (tab. 6).

Tabela 6

Sprawy sądowe w zakresie interpretacji podatkowych

Rok	PIT			CIT		
	wyroki w zakresie interpretacji	w tym wyroki NSA	wyroki bez uzasadnienia	wyroki w zakresie interpretacji	w tym wyroki NSA	wyroki bez uzasadnienia
2005	0	0	0	0	0	0
2006	6	0	0	1	0	0
2007	18	1	1	22	1	0
2008	95	47	2	44	15	0
2009	131	54	0	98	36	0
2010	421	166	1	384	157	0
2011	378	132	0	276	110	0
2012	421	144	0	336	174	0
2013	629	124	0	425	119	0
2014	587	158	0	290	108	0
2015	547	287	0	353	134	0
2016	593	373	1	343	184	0

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych zawartej w bazie orzeczeń NSA (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

Powyższe dane nie potwierdzają również związku między częstotliwością zmian przepisów a liczbą sporów sądoadministracyjnych dotyczących wydanych interpretacji podatkowych. Liczba sporów w tym zakresie systematycznie rosła do 2013 roku, co wydaje się raczej związane z wzrastającą popularnością samej instytucji interpretacji podatkowej. Natomiast większa częstotliwość zmian ustaw, która nastąpiła w latach 2014–2016, nie znalazła odzwierciedlenia w zwiększonej liczbie sporów w tym zakresie. Zauważyć trzeba, że w powyższych sprawach podatnicy CIT zawsze, zaś podatnicy PIT praktycznie niemal zawsze (poza pięcioma sprawami) domagali się sporządzenia uzasadnienia wyroku na piśmie.

Uwagi końcowe

Na podstawie przedstawionych rozważań można zatem z dużym prawdopodobieństwem stwierdzić, iż sama częstotliwość zmian w ustawach podatkowych nie jest głównym czynnikiem determinującym inicjowanie przez podatników sporów przed sądami administracyjnymi. Wydaje się, że bardziej istotna w tym zakresie jest waga (doniosłość) poszczególnych zmian i konkretne problemy z nich wynikające, jakkolwiek powyższe kwestie nie były przedmiotem rozważań w niniejszym artykule i wymagają dalszych badań w tej materii.

Natomiast doniosłe znaczenie dla liczby sporów może mieć fakt, iż dany podatek przynosi w przeliczeniu na jednego podatnika dużo wyższy wpływ do budżetu. Wykazano bowiem, że spory sądowe z zakresu CIT są wszczynane dużo częściej w przeliczeniu na jednego podatnika tego podatku niż w przypadku PIT. Jednocześnie dane wskazują też, że strony w prowadzeniu sporów z zakresu CIT są bardziej zdeterminowane, częściej żądając pisemnego uzasadnienia i zaskarżając rozstrzygnięcie do sądu wyższej instancji, o czym oprócz wyżej poruszonej kwestii wysokości wpływów podatkowych, a co za tym idzie – większej przeciętnej wartości przedmiotu sporu może również decydować profesjonalny charakter podatników CIT.

Literatura

- Baker, S., Bloom, N., Davis, S. (2016). Measuring economic policy uncertainty. *Quarterly Journal of Economics*, 4 (131), 1593–1636.
- Brzeziński, B. (2015). Zasady ogólne prawa podatkowego. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 4–18.
- Dolata, S. (2009). *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Gaudemet, P.M. (1990). *Finanse publiczne*. Warszawa: PWE.
- Gliniecka, J., Harasimowicz, J. (1997). Z zagadnień teorii podatku. *Glosa*, 5.
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Grant Thornton (2017) *Podatki w Polsce, raport Grant Thornton 2017*. Pobrano z: http://grantthornton.pl/wp-content/uploads/2017/01/Podatki_w_Polsce_GrantThornton_up.pdf.
- IMF/OECD (2017). *TAX CERTAINTY, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers*, March 2017
- Kotyła, C. (2014). Jakość tworzonego prawa podatkowego i jego wpływ na obraz jednostki prezentowany w sprawozdaniu finansowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 68, 137–144.
- Kulicki, J. (2010). Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego. *Analizy BAS*, 4 (29).
- Mączyński, D., Sowiński, R. (2005). Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 3 (67), 35–45.
- Pach, J. (2016). Podatkowe uwarunkowania przedsiębiorczości w teorii i praktyce gospodarczej. *Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego*, 1 (30), 76–91.
- Smith, A. (1954). *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.
- Sokołowski, J. (1995). *Zarządzanie przez podatki*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sosnowski, M. (2012). Znaczenie zasad podatkowych dla systemu podatkowego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52, 59–71.
- Stanek, B. (2016). Zasady podatkowe A. Smitha jako kryterium oceny podatku liniowego. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia*, 1 (50), 15–27.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2018, poz. 200.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2018, poz. 1036.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Dz.U. 2017, poz. 1369 ze zm.
- Weralski, M. (1979). *Współczesne systemy podatkowe. Zarys porównawczego prawa podatkowego*. Warszawa: WUW.
- Zagari, E., Caiumi, A., Hemmelgarn, T. (2017). TAX UNCERTAINTY Economic Evidence and Policy Responses. *Taxation Papers, Working Paper N. 67*.

STABILITY OF TAX REGULATIONS AND TENDENCY OF TAXPAYERS TO INSTITUTE LEGAL PROCEEDINGS IN ADMINISTRATIVE COURTS

Abstract: *Purpose* – The purpose of this paper is to analyze the factors affecting on tendency of taxpayers to institute legal proceedings against tax authority in administrative courts, especially explaining, if the main factor having influence on it are frequent changes of tax regulations.

Design/methodology/approach – Study has been subjected number of changes regulations in acts on personal income tax and corporate income tax during period 2005–2016. These data were compared with the number of taxpayers, the amount of budget inflows, the number of judgments of administrative courts regarding these taxes and the additional features of these judgments.

Findings – Based on the analysis of the data, a set of factors that could potentially influence the number of disputes in administrative courts in the field of taxes was distinguished. The presented considerations allow to conclude that the number of disputes is not dependent in the first place on the frequency of changes in regulations.

Originality/value – tax stability has been for years emphasized as one of the most important elements of a well-structured tax system, it is important to determine whether and how important it is for the creating of disputes with tax authorities.

Keywords: tax certainty, tax law, legal proceedings in administrative courts

Cytowanie

Stachura, B. (2018). Stabilność prawa podatkowego a skłonność podatników do wszczynania sporów przed sądami administracyjnymi. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 109–121. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-10.

Zarządzanie dokumentacją cen transferowych w zakresie ujawnień w sprawozdawczości finansowej

Marcin Stępień*

Streszczenie: *Cel* – Celem opracowania jest identyfikacja i opis zależności między ujawnieniami cen transferowych w dokumentacji a sprawozdawczością finansową podmiotów gospodarczych.

Metodologia badania – W artykule zastosowano monograficzną metodologię badania, wykorzystując informacje w formie jakościowo-opisowej. Zastosowano metodę analizy i konstrukcji logicznej wobec istniejącego piśmiennictwa w zakresie badanego zagadnienia, uwzględniając obecny zakres prawa podatkowego.

Wynik – Wynikiem badań jest kwantyfikacja różnic i podobieństw w zakresie ujawnień aktywów, funkcji, ryzyk i realizowanych przez podmiot strategii w obszarze prawa podatkowego i bilansowego.

Oryginalność/wartość – Jednym z elementów szeroko rozumianego otoczenia ekonomicznego jest system rachunkowości dostarczający odbiorcom informacji o wynikach jednostki i sytuacji majątkowo-finansowej. Do szeroko rozumianego otoczenia ekonomicznego zaliczamy również otoczenie fiskalne. Prawo podatkowe, służąc głównie celom fiskalnym państwa, realizuje jedną z podstawowych funkcji systemu podatkowego, do których należy funkcja fiskalna. Prawo bilansowe służy głównie do informowania właścicieli kapitałów jednostki o szeroko rozumianych wynikach finansowych uzyskiwanych przez jednostki gospodarcze. Zmiany w zakresie ujawnień danych ekonomicznych w zidentyfikowanych dwóch systemach stanowią istotny element zarządzania generowanymi przez podmiot informacjami zarówno w zakresie podatków, jak i sprawozdawczości finansowej.

Słowa kluczowe: zarządzanie podatkami, dokumentacja cen transferowych, sprawozdawczość finansowa

Wprowadzenie

Podmioty gospodarcze działające w obecnych uwarunkowaniach ekonomiczno-gospodarczych zmuszone są do sprostania wielu wymogom prawno-organizacyjnym, zwłaszcza w zakresie zmian zachodzących w otoczeniu jednostek gospodarczych. Jednym z istotnych obszarów działalności podmiotów jest system rachunkowości, upraszczający z jednej strony sprawozdawczość w zakresie mikro i małych przedsiębiorstw, a z drugiej strony rozbudowujący w sposób istotny sprawozdawczość (głównie elementy opisowe) w zakresie większych przedsiębiorstw. Istotnym elementem otoczenia przedsiębiorstwa jest otoczenie fiskalne, które również ulega zmianom i przeobrażeniom, dostosowując się do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Przedsiębiorstwa funkcjonując w konkurencyjnym otoczeniu, dążą do maksymalizacji osiąganych efektów ekonomicznych, wykorzystując do tego celu sieci

* dr Marcin Stępień, Politechnika Częstochowska, Wydział Zarządzania, Zakład Rachunkowości, e-mail: mstepien@wz.pcz.pl.

powiązań, zwłaszcza w aspekcie powiązań kapitałowych, organizacyjnych czy osobowych. Organizowanie współpracy przedsiębiorstw opierającej się na istniejącej sieci powiązań wydaje się efektywne ekonomicznie, jednak tak zorganizowana współpraca wiąże się z ryzykiem podatkowym, co podkreślają organy podatkowe. W praktyce gospodarczej współpraca przedsiębiorstw powiązanych łączy się z koniecznością sporządzania dokumentacji podatkowych dla przeprowadzonych transakcji. Jednym z elementów dokumentacji jest identyfikacja i opis ryzyk, które wpływają na kooperację przedsiębiorstw. Opisywanie obszaru ryzyka odgrywa istotną rolę w ujawnieniach w zakresie sprawozdań finansowych na gruncie prawa bilansowego. Temat jest aktualny i ważny z punktu widzenia praktyki gospodarczej, zwłaszcza w aspekcie zmian w zakresie przedmiotowym i podmiotowym dotyczącym dokumentacji podatkowych i obszarów sprawozdawczych podmiotów gospodarczych. Z tego powodu autor opracowania postawił za cel artykułu identyfikację i opis ryzyk wynikających ze współpracy przedsiębiorstw powiązanych na potrzeby dokumentacji podatkowych i sprawozdawczości finansowej. Zastosowano metodę analizy i konstrukcji logicznej wobec istniejącego piśmiennictwa w zakresie badanego zagadnienia, uwzględniając obecny zakres prawa podatkowego.

1. Obszary ujawnień współpracy podmiotów powiązanych w systemie rachunkowości

Jednostki gospodarcze za pomocą ujawniania danych ekonomicznych realizują nadrzędną koncepcję rachunkowości, jaką jest przedstawianie prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej. Pomiar, wycena i prezentacja operacji gospodarczych to jedno z podstawowych zadań rachunkowości (Stępień, 2017, s. 226). Stanisław Skrzywan definiując pojęcie rachunkowości, wskazał, iż rachunkowość jest szczególnym rodzajem jednostkowej ewidencji gospodarczej. Stanowi ona system ciągłego w czasie ujmowania, grupowania, prezentowania i interpretowania wyrażanych w pieniądzu i bilansujących się ogólnych i szczegółowych danych liczbowych o działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej jednostki gospodarczej (Skrzywan, 1969, s. 5). Według Bronisława Micherdy głównym celem rachunkowości jest pomiar wyników działalności jednostki gospodarczej, które warunkują pomnażanie kapitału. Dlatego rachunkowość jest uniwersalnym i elastycznym systemem informacyjno-kontrolnym odzwierciedlającym przebieg i rezultaty działalności jednostek gospodarczych (Micherda, 2007, s. 19).

Podstawową cechą systemu informacyjnego rachunkowości jest zapewnienie jakości tworzonych informacji, potrzeby odbiorcy może bowiem zaspokoić jedynie informacja dobra jakościowo (Micherda, 2007, s. 20). O jakości informacji tworzonych przez system rachunkowości decydują następujące cechy (*Założenia koncepcyjne...*, 2016, s. 39):

- zrozumiałość,
- przydatność,
- wierna prezentacja,
- porównywalność,
- sprawdzalność,
- terminowość.

Zrozumiałość informacji wiąże się z ich rozumieniem przez odbiorcę, przy założeniu, że odbiorca posiada odpowiednią wiedzę umożliwiającą mu identyfikację treści, które noszą za sobą przekazywane informacje. Przydatność informacji jest podstawowym kryterium uwzględnianym w tworzeniu sprawozdania finansowego. Przydatność informacji wyraża się jej wpływem na decyzje ekonomiczne podejmowane przez jej użytkowników. Wierna prezentacja informacji tworzonych przez rachunkowość oznacza, iż odzwierciedlają one wiernie rzeczywistość gospodarczą. Porównywalność zakłada stosowanie ciągłości metodologicznej w ustalaniu i prezentowaniu w sprawozdaniach finansowych skutków podobnych zdarzeń gospodarczych (*Założenia koncepcyjne...*, 2016, s. 40–44).

Realizacji przyjętego celu rachunkowości, jakim jest tworzenie użytecznej informacji ekonomicznej, służą wypracowane przez wieki zasady, określane mianem „nadrzędnych zasad rachunkowości” (Messner, 2001, s. 31; Nowak, 1998, s. 18; Krzywda, 1999). Nie zostały one ujęte jako standard czy dyrektywa, można jednak z ich treści wyprowadzić reguły, które są powszechnie honorowane przez odwzorowanie ich treści w ustawie o rachunkowości.

Nadrzędne zasady rachunkowości wynikające z ustawy o rachunkowości pozwalają podporządkować informacje płynące z systemu rachunkowości jednolitej koncepcji tworzenia rzetelnej informacji ekonomicznej. Ustawodawca dokonując w ostatnich latach zmian w zakresie polskiego prawa bilansowego, dążył m.in. do implementacji dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie rocznych sprawozdań finansowych. Regulacje zawarte w dyrektywie 2013/34 umożliwiają państwom członkowskim Unii Europejskiej wprowadzenie uproszczeń w zakresie kształtowania sprawozdawczości finansowej dla jednostek małych i mikro, określonych w art. 3 ust. 1 dyrektywy.

Uproszczenia obejmują m.in.:

- możliwość sporządzania skróconego sprawozdania,
- zwolnienie ze sporządzania sprawozdania z działalności,
- zwolnienie z obowiązku sporządzania zestawienia zmian w kapitale własnym oraz rachunku przepływów pieniężnych (Ustawa, 2014).

Ustawodawca wprowadzając uproszczenia do ustawy o rachunkowości, stawia sobie za cel redukcję barier administracyjnych i zmniejszenie kosztów działalności gospodarczej. Wprowadzane uproszczenia nie odpowiadają jednak zakresowi wymogów informacyjnych stawianych przed innymi obszarami sprawozdawczymi jednostek gospodarczych, bazującymi na rozwiązaniach ewidencyjnych i sprawozdawczych w systemie rachunkowości.

Oprócz uproszczeń w sprawozdawczości finansowej dają się zauważyć proces zwiększenia ilości informacji prezentowanych przez spółki kapitałowe i komandytowe, których współnikami ponoszącymi odpowiedzialność są spółki kapitałowe, komandytowo-akcyjne, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie, towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych i towarzystwa reasekuracji wzajemnej, które sporządzają sprawozdanie z działalności (Ustawa, 1994, art. 49). Celem tego sprawozdania jest zarówno uzupełnienie informacji zawartych w części liczbowej i opisowej sprawozdania finansowego przez pokazanie ich tła, wyjaśnienie i interpretację sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz osiągniętych w danym okresie wyników, jak i wskazanie czynników ryzyka i zagrożeń (Hońko, 2017). Precyzując, w spra-

wozdaniu z działalności powinny zostać uwzględnione m.in. informacje o zdarzeniach, które w sposób istotny wpłynęły na działalność podmiotu, w tym w szczególności rodzaje i przyczyny ryzyka wewnętrznego i zewnętrznego związanego z działalnością jednostki obecnie i w dającej się przewidzieć przyszłości (Krajowy Standard nr 9).

W informacji dodatkowej sporządzanej na podstawie art. 48 ustawy o rachunkowości jednostki powinny zaprezentować m.in. transakcje z podmiotami powiązаныmi, wraz z wykazaniem spółek, w których jednostka posiada powyżej 20% zaangażowania w kapitale.

2. Elementy zarządzania danymi ujawnianymi w dokumentacji

Ceny transferowe (*transfer pricing*) są zagadnieniem związanym z obrotem dobrami i usługami pomiędzy podmiotami powiązаныmi. Na gruncie regulacji podatków dochodowych rozróżnia się powiązania między podatnikami kapitałowe, osobowe (przez osoby zarządzające) oraz rodzinne (przez osoby zarządzające kooperującymi ze sobą podmiotami gospodarczymi). Za ceny transferowe są uważane także ceny w transakcjach zawieranych z podmiotami mającymi swą siedzibę, zarząd lub miejsce zamieszkania w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową (tzw. raju podatkowym).

W aktach prawnych oraz literaturze przedmiotu można spotkać następujące definicje ceny transferowej (transakcyjnej):

1. Ceny transferowe są cenami, po których przedsiębiorstwo przekazuje towary oraz dobra niematerialne lub świadczy usługi powiązаныm przedsiębiorstwom (www.oecd.org/ctp/transfer-pricing).
2. Przez cenę transakcyjną rozumie się cenę przedmiotu transakcji zawieranej pomiędzy podmiotami powiązаныmi w rozumieniu prawa podatkowego dotyczącą podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług (Ustawa, 1997).

Od stycznia 2017 roku podatnikami zobowiązаныmi do sporządzania dokumentacji w zakresie cen transferowych są:

1. Podatnicy, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym rok podatkowy równowartość 2 mln euro, dokonujący transakcji z podmiotami powiązаныmi.
2. Podatnicy ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone z podmiotami (lub narzucone).
3. Podatnicy dokonujący, bezpośrednio lub pośrednio, zapłaty należności na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wynikających z transakcji lub innego zdarzenia ujętego w księgach rachunkowych, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 tys. euro.

4. Podatnicy zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową:
- umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza równowartość 20 tys. euro;
 - umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości, przewidywana na dzień zawarcia umowy, przekracza równowartość 20 tys. euro.

Podatnicy zobowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej transakcji są obowiązani do jej sporządzenia również za rok podatkowy następujący po roku podatkowym, za który byli obowiązani sporządzić dokumentację podatkową (Ustawa, 2015).

Od stycznia 2017 roku ustawodawca zaktualizował zakres informacyjny dokumentacji podatkowej transakcji.

Dokumentacja podatkowa obejmuje opis transakcji dokonanej z podmiotem powiązanym, który zawiera:

- wskazanie rodzaju i przedmiotu tych transakcji lub innych zdarzeń,
- dane finansowe, w tym przepływy pieniężne dotyczące tych transakcji lub innych zdarzeń,
- dane identyfikujące podmioty powiązane dokonujące tych transakcji lub ujmuje te zdarzenia,
- opis przebiegu tych transakcji lub innych zdarzeń, w tym funkcji wykonywanych przez podatnika,
- wskazanie metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty) podatnika wraz z uzasadnieniem ich wyboru, w tym algorytmu kalkulacji rozliczeń dotyczących tych transakcji lub innych zdarzeń oraz sposobu wyliczenia wartości rozliczeń wpływających na dochód (stratę) podatnika (Ustawa, 2015),
- opis danych finansowych podatnika, pozwalający na porównanie rozliczeń z danymi wynikającymi z zatwierdzonego sprawozdania finansowego, jeżeli obowiązek jego sporządzenia wynika z obowiązujących podatnika przepisów o rachunkowości,
- informacje o podatniku obejmujące w szczególności: opis struktury organizacyjnej i struktury zarządczej, przedmiot i zakres prowadzonej działalności gospodarczej, realizowanej strategii gospodarczej, w tym przeprowadzonych w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym rok podatkowy przeniesień pomiędzy podmiotami powiązanymi istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, mających wpływ na dochód (stratę) podatnika, otoczenia konkurencyjnego,
- dokumenty, w szczególności umowy i porozumienia (Ustawa, 1991, 1992).

Zakres dokumentacji cen transferowych dotyczy istotnych obszarów wynikających z systemu rachunkowości, w szczególności z prowadzonych na podstawie ustawy o rachunkowości ksiąg rachunkowych. Stanowią one dowód operacji gospodarczych z nich wynikających, pod warunkiem, że są prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy (Iwin-Garzyńska, 2017). Z uwagi na ścisły związek dokumentacji cen transferowych z księgami rachunkowymi wraz

z obszarem sprawozdawczym systemu rachunkowości wydaje się istotne określenie wspólnych obszarów ujawnień. Dotyczy on przede wszystkim współpracy podmiotów powiązanych w zakresie przeprowadzonych transakcji oraz ujawnień w zakresie ryzyk wynikających z kooperacji.

Uwagi końcowe

Celem opracowania była identyfikacja i opis zależności pomiędzy ujawnieniami cen transferowych w dokumentacji a sprawozdawczością finansową podmiotów gospodarczych. W świetle przeprowadzonych rozważań można stwierdzić, iż zarówno w systemie rachunkowości, jak i w prawie podatkowym rośnie zakres ujawnianych informacji ekonomicznych.

Poza mikro i małymi przedsiębiorstwami system rachunkowości nakłada na jednostki istotne zwiększenie ujawnień w informacji dodatkowej i w sprawozdaniu z działalności. Na krytyczną uwagę zasługuje zakres ujawnień, który powiela się zarówno w informacji dodatkowej, jak i w sprawozdaniu z działalności.

Zmiany w zakresie szczegółowości informacji zawartych w dokumentacji podatkowej w obszarze prawa podatkowego, istotnie znowelizowane od 2017, wymuszają na jednostkach gospodarczych szerszy zakres prezentacji informacji związanych z transakcjami dokonywanymi przez podmioty powiązane. Istotnymi zazębiającymi się informacyjnie obszarami jest ujawnianie transakcji z podmiotami powiązanymi w informacji dodatkowej (choć samo rozumienie podmiotów powiązanych jest różne w systemie rachunkowości i prawie podatkowym) oraz opis ryzyk, na jakie narażona jest jednostka gospodarcza, prezentowany w sprawozdaniu z działalności (choć ryzyko wynikające z ujawnień w systemie rachunkowości dotyczy całości funkcjonowania podmiotu, a w prawie podatkowym dotyczy opisywanej transakcji).

Wydaje się istotne i celowe korelowanie opisywanych obszarów na gruncie systemu rachunkowości i prawa podatkowego, by informacje generowane i prezentowane w opisywanych przekrojach i systemach stanowiły zwartą, sprawdzalną, a przede wszystkim prawdziwą i rzetelną całość. Dualność generowanych przez jednostkę informacji na potrzeby systemu rachunkowości i prawa podatkowego powoduje, iż może ona być niespójna i mało transparentna zarówno dla generujących, jak i weryfikujących informacje przygotowane przez jednostkę. Spójna informacja wynikająca z systemu rachunkowości i prawa podatkowego winna stanowić dowód rzetelności danych generowanych przez przedsiębiorstwo, legitymizując zarazem informacyjne aspekty systemu rachunkowości i dokumentację cen transferowych tworzoną na potrzeby systemu podatkowego.

Literatura

- Hońko, S. (2017). *Informacja dodatkowa szyta na miarę*. Pobrano z: https://rachunkowosc.com.pl/informacja_dodatkowa_szyta_na_miare (30.04.2018).
- Iwin-Garzyńska, J. (2017). Znaczenie ksiąg rachunkowych w określaniu podstawy opodatkowania w podatku dochodowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87), 161–168.

- Krajowy Standard Rachunkowości nr 9. Sprawozdanie z działalności. pkt 6.2.
- Krzywda, D. (1999). *Rachunkowość finansowa*. Warszawa: Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce.
- Messner, Z. (2001). *Podstawy rachunkowości*. Katowice: Wydawnictwo Uczelniane Akademii Ekonomicznej im. Karola Adamieckiego w Katowicach.
- Micherda, B. (2007). *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*. Red. B. Micherda. Warszawa: Difin.
- Nowak, E. (1998). *Rachunkowość-kurs podstawowy*. Warszawa: PWE.
- Skrzywan, S. (1969). *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. Warszawa: PWE.
- Stępień, M. (2017). Elementy zarządzania cenami transferowymi w aspekcie obszarów zastosowań rachunkowości. *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, 333, 226–235.
- Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy o rachunkowości. Dz.U. poz. 1100.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Tj. Dz.U. 2017, poz. 201 z późn. zm., art. 3, pkt 10.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Tj. Dz. 2018, poz. 395 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Tj. Dz.U 2017, poz. 2343 z późn. zm., art. 9a, ust. 2b.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Tj. Dz. U 2018, poz. 200 z późn. zm., art. 25a, ust. 2b.
- Ustawa z dnia 9 października 2015 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. poz. 1932, art. 2.
- www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/ (2.04.2018).
- Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych* (2016). W: *Standardy MSSF*. Warszawa: Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny.

THE TRANSFER PRICES DOCUMENTATION MANAGEMENT REGARDING FINANCIAL REPORTING DISCLOSURES

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is identification and description of relation of disclosures regarding transfer prices documentation and financial reporting of business entities.

Research methodology – The article contains a monographic research methodology and uses information in a qualitative and descriptive form. The literature existing in terms of researched issue was subjected to the method of analysis and logical construction, taking into account the existing scope of tax law.

Result – The result of the research is quantification of differences and similarities in terms of disclosures of assets, functions, risks and strategies implemented by the entity in the area of tax and balance law.

Originality/Value – One of the elements of widely understood business environment is accounting system which provides recipients with information about entity results and asset and financial situation. In the widely understood business environment we also include the fiscal environment.

The tax law, which serves mainly the state's fiscal goals, implements one of the basic functions of the tax system, to which belongs the fiscal function. The balance law serves mainly to inform the owners of the entity's capital about widely understood financial results obtained by the economic units. Changes concerning economic data disclosures in both identified systems constitutes important element of management of information generated by entity in terms of both taxes and financial reporting.

Keywords: tax management, transfer prices documentation, financial reporting.

Cytowanie

Stępień, M. (2018). Zarządzanie dokumentacją cen transferowych w zakresie ujawnień w sprawozdawczości finansowej. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 123–129. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-11.

Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych – aspekt podatkowy

Paweł Witkowski*

Streszczenie: *Cel* – Odpowiedź na pytanie, czy zezwolenia na emisję gazów cieplarnianych można traktować jako specjalną formę podatku, oraz ustalenie statusu prawno-podatkowego uprawnień do emisji dwutlenku węgla na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od wartości dodanej.

Metodologia badania – W artykule przeprowadzono ocenę podatkowego charakteru uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Dodatkowo przeprowadzono analizę ustawodawstwa krajowego i międzynarodowego, interpretacji Ministerstwa Finansów oraz orzecznictwa sądowego.

Wynik – Mimo że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych nie stanowią podatku w sensie prawnym w Polsce, to można je uznać za specjalną formę podatku.

Oryginalność/wartość – Oceny dokonano w oparciu o cechy i funkcje przypisywane podatkowi. Dodatkowo przeprowadzono ograniczoną analizę systemową i wskazano status prawno-podatkowy uprawnień w ramach podatku dochodowego oraz od towarów i usług.

Słowa kluczowe: zezwolenia na emisję dwutlenku węgla, uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, EUA, EU ETS, zorganizowany handel emisjami, opodatkowanie, status prawno-podatkowy, podatek dochodowy, podatek od wartości dodanej, CIT, VAT

Wprowadzenie

W 2005 roku uruchomiony został Europejski System Handlu Emisjami (Dyrektywa 2003/87/WE). Przedsiębiorstwa nim objęte otrzymują za darmo zezwolenia na emisję, aczkolwiek z każdym okresem rozliczeniowym darmowy przydział jest coraz mniejszy, a docelowo żadne zezwolenia nie będą przyznawane za darmo. Ponadto ogólna liczba zezwoleń z każdym rokiem jest coraz mniejsza, zgodnie z celem redukcji o 43% emisji gazów cieplarnianych w sektorach objętych EU ETS do roku 2030 względem roku 2005. Przedsiębiorstwa, które pragną wyemitować większą – ponad przydział – ilość dwutlenku węgla (lub jego równoważność w innych gazach objętych systemem), zmuszone są do zakupu brakujących zezwoleń na aukcjach lub na rynku wtórnym.

Pojawia się pytanie o charakter wspomnianych uprawnień do emisji, zwłaszcza w odniesieniu do alternatywnych form realizacji celu redukcji emisji dwutlenku węgla, który

* mgr Paweł Witkowski, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, ul. Mickiewicza 64, 71-101 Szczecin, e-mail: pawel.witkowski@wneiz.pl. ORCID: 0000-0003-0080-3893.

przyświecał regulatorowi. W szczególności, czy można uznać, że omawiane zezwolenia na emisję CO₂ są specjalną formą opodatkowania.

Aby odpowiedzieć na to pytanie, dokonano oceny zezwoleń na emisję w kontekście posiadania cech podatku, a także spełniania przez te instrumenty funkcji przypisywanych podatkowi (część pierwsza). Dodatkowo rozważania teoretyczne uzupełniono o analizę systemową (część druga). Szczególne miejsce w tej części zajęła analiza wyroków sądów oraz interpretacje Ministerstwa Finansów w zakresie statusu prawno-podatkowego omawianych zezwoleń na gruncie ustawy o podatku dochodowym oraz ustawy o podatku od wartości dodanej.

1. Zezwolenia na emisję jako specjalna forma podatku

Oceny podatkowego charakteru obciążeń finansowych można dokonać na gruncie teoretycznym oraz prawnym. Na gruncie teoretycznym ocena, czy obciążenie ma charakter podatkowy, odbywa się w oparciu o realizację podstawowej funkcji przypisanej podatkowi – funkcji fiskalnej. Na gruncie prawnym ocena podatkowego charakteru instytucji prawnej odbywa się w oparciu o niezbędne cechy, z którymi ustawa wiąże pojęcie podatku. Należy jednak zauważyć, że podatki nie mogą stanowić samoistnego bytu ekonomicznego – nie istnieje podatek, który nie jest tworem prawa finansowego (Modzelewski, 2010, s. 15). W efekcie cechy podatku wymienione w art. 6 ordynacji podatkowej (Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926, dalej: ustawa OP) można uznać także za część teorii podatkowej. Ponadto cechy podatku są komplementarne wobec funkcji fiskalnej. Wydaje się zatem, że oceny, czy zezwolenia na emisję gazów cieplarnianych mają charakter podatku, można dokonać także przez odwołanie się do cech podatku zapisanych w OP, mimo że ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych nie jest w Polsce elementem prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 6 ustawy OP podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy wynikające z ustawy podatkowej. Określenie „świadczenie publicznoprawne” nawiązuje do autonomii władzy państwowej (Gomułowicz, Małecki, 2010, s. 113–114). W odróżnieniu od prawa prywatnego (porozumień, umów) podatek ma charakter jednostronnego aktu władzy¹. Jak wynika z ograniczeń konstytucyjnych (art. 217, Konstytucja RP), odbywa się to w formie ustaw. Co także istotne, władza ustawodawcza ustala obowiązki podatkowe o charakterze ogólnym, co oznacza, że obowiązkowi podlegają wszystkie podmioty, które znajdują się w takiej samej określonej przez ustawę sytuacji, lub wszystkie podmioty, które prowadzą określoną przez prawo podatkowe działalność. Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych normuje ustawa o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Regulacje te mają zatem wymaganą dla podatków

¹ Administracyjny charakter kary jest kolejną immanentną cechą świadczeń publicznych. W tym miejscu warto – wyprzedzając wnioski – zauważyć, że kary z tytułu niewypełnienia obowiązków nałożonych przez ustawę o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych mają charakter administracyjny.

(a także dla innych danin publicznych) formę prawną. Dodatkowo regulacja ta ma charakter ogólny. Zgodnie z art. 1, ust. 2 (Dz.U. 2015, poz. 1223, dalej: ustawa o EU ETS) systemem objęte są „instalacje” oraz operatorzy lotniczy w zakresie emisji dwutlenku węgla, podtlenku azotu i perfluorowęglowodorów, przy czym operatorzy lotniczy wyłącznie w zakresie emisji dwutlenku węgla. Ponadto ust. 5 tego artykułu odwołuje się do załącznika nr 1 do ustawy, w którym opisano szczegółowe kryteria uczestnictwa instalacji w systemie². Dodatkowo art. 2 (ustawa o EU ETS) podaje listę instalacji oraz sytuacji, w których przepisów ustawy nie stosuje się (wyłączenia). Podmioty spełniające wymogi muszą (wyłączenie swobody woli) wypełniać postanowienia ustawy. Można zatem stwierdzić, że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych spełniają wymóg publicznoprawnego charakteru. Dodatkowo mają – podobnie do podatków – charakter ogólny oraz wymaganą formę prawną (ustawa).

Nieodpłatność podatku oznacza, że z jego zapłatą nie wiąże się ekwiwalentne świadczenie³. Kupując uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych, jak sama nazwa wskazuje, kupujący nabywa prawo. Czy jednak możemy mówić faktycznie o świadczeniu i czy wartość tego świadczenia jest ekwiwalentna względem zapłaty? Pojawia się poważna obawa, że zezwolenia nie spełniają wymogu nieodpłatności. Pierwszym powodem jest charakter zezwolenia – mają cechy zbywalnych praw majątkowych. Drugi powód wiąże się ze sposobem ustalania ceny zezwolenia. Uprawnienia do emisji państwo sprzedaje na aukcji, więc można uznać, że wartość zezwolenia jest obiektywna. Dodatkowo podlegają także obrotowi na rynku wtórnym. Można jednak powiedzieć, że jest to przymusowa płatność za korzystanie ze środowiska. Bez odpowiedniej liczby uprawnień instalacje objęte systemem nie mogą funkcjonować. Jeżeli tak uczynią, to nie tylko zapłacą karę, ale ostatecznie i tak będą musiały zakupić brakujące zezwolenia. Przykładem świadczenia za korzystanie ze środowiska jest np. opłata miejscowa, którą uważa się – wbrew nazwie – za podatek. Niewątpliwie kwestia nieodpłatności w przypadku uprawnień do emisji gazów cieplarnianych jest dyskusyjna.

Przymus jest nieodzowną cechą podatku i wiąże się z autorytetem państwa jako siły zwierzchniej. Jest niezbędny, by skutecznie egzekwować obowiązki podatkowe. Co istotne, przymus jest ostatecznością i może być dokonany tylko przy zastosowaniu przewidzianych prawem środków przymusu – w przypadku podatków jest to egzekucja administracyjna. Niewypełnienie obowiązków przewidzianych przez ustawę wiąże się z karami administracyjnymi, a nawet – w przypadku operatorów statków lotniczych – z nałożeniem zakazu prowadzenia operacji lotniczych (ustawa o EU ETS, rozdz. 14). Kary te nakładane są w formie decyzji (ustawa o EU ETS, art. 106) i mają charakter administracyjnych kar pieniężnych, do których zastosowanie mają przepisy działu III ordynacji podatkowej, a do egzekucji – przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Organowi „Inspekcji” (wojewódzki inspektor ochrony środowiska, Główny Inspektor Ochrony Środowiska, Polskie

² Załącznik ten opisuje rodzaje działań prowadzonych w instalacjach wraz z wartościami progowymi odniesionymi do zdolności produkcyjnych tych instalacji oraz gazy cieplarniane przyporządkowane danemu działaniu.

³ W doktrynie powszechnie się uważa, że ta cecha odróżnia podatek od opłaty (Gomułowicz, Małecki, 2010, s. 116 i 361).

Centrum Akredytacji) przysługują uprawnienia organu podatkowego (ustawa o EU ETS, art. 108). Podobne mechanizmy zostały przewidziane w sytuacji nadmiarowego wydania uprawnień (ustawa o EU ETS, art. 19) oraz przekroczenia limitu 100% kosztów kwalifikowanych w przypadku pomocy *de minimis* (ustawa o EU ETS, art. 39).

Bezwrotność podatku oznacza, że zgodnie z prawem wpłata podatku przez podatnika na rzecz władzy publicznej nie rodzi po stronie państwa jakiegokolwiek obowiązku zwrotu całości lub części zapłaty podatnikowi, jego następcy prawnemu lub osobie trzeciej. W przypadku uprawnień do emisji władza nie ma obowiązku zwrotu środków za zakupione uprawnienia, gdyby kupujący – teoretycznie – zgłosił się z takim żądaniem. Co prawda, niektóre rządy postanowiły zmniejszyć podaż uprawnień na rynku⁴, ale nie wynika to z obowiązku, lecz jest autonomiczną decyzją.

Uprawnienia do emisji mają także charakter pieniężny. Zakup pierwotny odbywa się za pośrednictwem aukcji. Warto wspomnieć, że istnieje możliwość zaspokojenia potrzeb na uprawnienia przez wykorzystanie m.in. jednostki CER (*Certified Emission Reduction Units*) i ERU (*Emission Reduction Units*). Pierwsze pochodzą z realizacji projektów w ramach mechanizmów czystego rozwoju (CDM, *Clean Development Mechanism*), drugie z mechanizmu wspólnych wdrożeń (JI, *Joint Implementation*). Mechanizm wspólnych wdrożeń daje możliwości zaliczenia redukcji uzyskanej w wyniku inwestycji jednego kraju w innym kraju wymienionym w Załączniku I do Konwencji Klimatycznej (Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych, 1992). Mechanizm czystego rozwoju daje możliwość zaliczenia redukcji, uniknięcia lub pochłonięcia gazów cieplarnianych przez działania inwestycyjne realizowane przez państwo wymienione w Załączniku I do Konwencji Klimatycznej na terytorium innego państwa niewymienionego w tym załączniku. Co istotne, jednostki te podlegają obrotowi, a ich cena jest zwykle niższa od ceny EUA. Wykorzystanie tych jednostek do rozliczenia emisji podlega jednak ograniczeniu procentowemu i nie może być większe w okresie 2008–2020 niż 10% darmowego przydziału na lata 2008–2012. Kwoty te nie zasilą budżetu państwa, a dodatkowo przyznawane są za unikniętą emisję w ramach inwestycji. Czy może to jednak podważać pieniężny charakter omawianych świadczeń? Omawianą sposobność można przyrównać do możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu kosztów wytworzenia lub cen nabycia produktów spożywczych przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350, art. 23, ust 1, pkt 11). Wspomniane inwestycje, które są podstawą uzyskania wspomnianych jednostek, wiązały się z wydatkowaniem środków pieniężnych, więc pozostawały w sferze „finansów”. Dodatkowo otrzymane jednostki podlegają obrotowi, mają swoją wartość.

Podatek powinien być ostatecznie przekazany na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy. Obecnie aukcje w imieniu Polski przeprowadza European Energy Exchange (EEX). Środki pozyskane w drodze aukcji trafiają w pierwszej kolejności na wydzielone konto ministra właściwego do spraw środowiska. Nie oznacza to jednak, że omawiany warunek nie jest spełniony. W komentarzu do art. 2 (ustawa OP) stwierdzono,

⁴ Przykładem jest szwedzki rząd. Raport z rynku CO₂, nr 52, lipiec 2016, s. 2. Pobrano z: http://www.kobize.pl/uploads/materialy/materialy_do_pobrania/raport_co2/2016/KOBIZE_Raport_z_rynku_CO2_lipiec_2016.pdf.

iz opłaty publiczne nie tylko mogą być zaliczone do dochodów budżetowych państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, ale także mogą być przeznaczone na rzecz wyodrębnionych funduszy celowych oraz innych podmiotów sektora finansów publicznych (Kosikowski, Dzwonkowski, Huchla, 2003). Jak wynika z zapisów art. 49, ust. 5 (ustawa o EU ETS), uprawnienia właścicielskie Skarbu Państwa w stosunku do uprawnień do emisji sprzedawanych w drodze ustawy wykonuje minister właściwy do spraw środowiska. Ponadto zgodnie z art. 49, ust. 2 (ustawa o EU ETS) środki uzyskane ze sprzedaży w drodze aukcji uprawnień do emisji stanowią dochód budżetu państwa.

Z punktu widzenia prawnego zezwolenia na emisję nie są podatkami, chociaż posiadają wiele cech przypisywanych podatkowi, jeśli nie wszystkie. Nie są także opłatami, gdyż charakter odpłatności jest dyskusyjny, a ponadto Skarb Państwa nie ma pełnej swobody w rozdysonowywaniu środków pozyskanych z aukcji. Zgodnie z art. 49, ust. 6 (ustawa o EU ETS) co najmniej połowę środków pieniężnych uzyskanych z aukcji w danym roku kalendarzowym lub ich równowartość przeznacza się przynajmniej na jeden spośród wymienionych celów⁵. Nie stanowią jednak danin celowych, gdyż pozostała kwota może być wydatkowana dobrowolnie. Można powiedzieć, że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych są czymś pomiędzy opłatą a daniną celową. Wydawać by się mogło, że w ujęciu prawnym najbliższym im do niepodatkowych należności budżetowych⁶.

Z punktu widzenia teoretycznego najważniejszym kryterium oceny, czy omawiana daninę można uznać za podatek, jest kryterium funkcji fiskalnej. Jest to całkowicie zrozumiałe, gdyż główną i immanentną funkcją podatków jest pozyskanie środków na funkcjonowanie państwa. Ponadto rządzący – pragnąc nie wzbudzać negatywnych reakcji społeczeństwa – często unikają określenia „podatek”. Jak wynika z przeprowadzanych prognoz, łączne dochody budżetu państwa z aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych w latach 2021–2030 wyniosą od 48 mld do 111 mld, czyli od około 5 mld do 10 mld złotych rocznie w tym okresie (Forum Analiz Energetycznych, 2016, s. 12)⁷. Należy jednak zauważyć, że już w 2018 roku dochody Skarbu Państwa mogą wynieść z tego tytułu około 5 mld złotych⁸. Stanowi to ponad 1,5% wpływów budżetowych w 2016 roku. Dla porównania dochody z podatku od gier w 2016 roku wyniosły około 1,4 mld złotych, dochody z podatku od niektórych instytucji finansowych 3,5 mld złotych, a od podatku dochodowego od osób prawnych prawie 34 mld złotych. Bardzo możliwe, że w 2020 roku dochody z aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych będą stanowiły równowartość 1/4 wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych.

⁵ Polska spełnia ten warunek w minimalnej wielkości i co roku kwota ta jest bliska 50%.

⁶ Termin ten został wprowadzony do ordynacji podatkowej 1 stycznia 2003 roku (Gomułowicz, Małecki, 2010, s. 362). Warto wspomnieć, że wcześniej uważano niepodatkowe należności budżetowe za rozmaite wpływy mające charakter sankcji finansowych za nieprzestrzeganie postanowień prawa publicznego, np. tzw. dodatkowe kwoty wpłacane do budżetu na podstawie ustawy o cenach (NSA, 1999).

⁷ Dolną granicę ustalono, zakładając cenę zezwoleń na poziomie 10 euro w 2021 roku i 20 euro w 2030 roku. Obecnie cena EUA wynosi prawie 16 euro i znajduje się w trendzie wzrostowym od 2017 roku.

⁸ W 2018 roku Polska planuje sprzedać za pośrednictwem aukcji 78 mln i 30 tys. uprawnień EUA, co przy obecnej cenie prawie 16 euro za uprawnienie może przynieść Skarbowi Państwa dochody rządu 5 mld złotych (<http://www.kobize.pl/pl/article/aktualnosci-2018/id/1124/aukcje-polskich-uprawnien-do-emisji>).

Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, że w sensie teoretycznym uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych można uznać za specjalną formę podatku, mimo że nie są podatkami w sensie prawnym. Nie zmienia tego faktu cel wprowadzenia systemu EU ETS, jakim jest „redukcja emisji gazów cieplarnianych”. Z jednej strony, w teorii podatki mogą spełniać funkcję bodźcową⁹. Z drugiej strony, cel nie może być podstawą oceny. Nie da się ukryć, że wpływy z aukcji omawianych uprawnień będą stanowiły istotną część wpływów budżetowych. Dodatkowym dowodem może być fakt, że w statystykach Eurostatu wpływy z aukcji zalicza się do wpływów podatkowych, a dokładniej do pozostałych podatków od produkcji (Eurostat, 2013, s. 15). Warto wspomnieć, że w przeszłości w Komisji Statystyki ONZ (UNSC) trwała dyskusja, czy w rachunkach narodowych nie zakwalifikować tych wpływów do grupy podatków kapitałowych. Ostatecznie jednak uznano je za podatki od produkcji (SNA, 2012). Standardy światowe (NSA, *System of National Accounts*) oraz europejskie (ESA, *European System of National and Regional Accounts*) są zbieżne w tym zakresie. Na koniec warto wspomnieć, że także niektórzy naukowcy uznają uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych za parapodatki (zob. Ickiewicz, 2009, rozdz. XIX).

2. Uprawnienia na emisję w kontekście podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od wartości dodanej

Przyjmując, że uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych stanowią element systemu podatkowego, za istotne należy uznać ustalenie statusu prawno-podatkowego tych instrumentów na gruncie pozostałych elementów systemu podatkowego. Taka analiza stanowi dopełnienie przeprowadzonych analiz, gdyż system podatkowy należy zawsze traktować jako całość. Nie można analizować jednego elementu systemu podatkowego w odizolowaniu od pozostałych jego elementów. Dla przykładu, gdyby koszty uprawnień do emisji gazów cieplarnianych stanowiły odliczenia od podatku na gruncie podatku dochodowego, to uznanie omawianych uprawnień nawet za parapodatki byłoby całkowicie błędne.

W pierwszej kolejności należy dokonać prawidłowej kwalifikacji prawnej uprawnień do emisji dwutlenku węgla. Zgodnie z art. 3, pkt 22 (ustawa o EU ETS) przez uprawnienia do emisji rozumie się uprawnienia do wprowadzenia do powietrza ekwiwalentu dwutlenku węgla¹⁰, którymi można swobodnie rozporządzać (art. 15, ust. 1), co obejmuje m.in. przeniesienie, sprzedaż lub umorzenie jednostek. Można zatem uznać omawiane uprawnienia za pewnego rodzaju prawo niematerialne (por. Bednarz, Zwyrtek, 2007, s. 30). Zgodnie natomiast z zapisami ustawy o obrocie instrumentami finansowymi uprawnienia do emisji są instrumentami finansowymi niebędącymi papierami wartościowymi (Dz.U. 2005, nr 183,

⁹ Nadawanie pierwszeństwa tej funkcji można jednak uznać za psucie systemu podatkowego.

¹⁰ Jeden megagram dwutlenku węgla albo ilość innego gazu cieplarnianego będąca odpowiednikiem jednego megagrama dwutlenku węgla, obliczona z wykorzystaniem odpowiedniego współczynnika ocieplenia (Ustawa, 2009, art. 2, pkt 4). Do gazów cieplarnianych zalicza się w ustawie: dwutlenek węgla, metan, podtlenek azotu, fluorowęglowodory, perfluorowęglowodory, sześćiofluorek siarki (Ustawa, 2015, art. 3, pkt 5).

poz. 1538, art. 2, ust. 1, pkt 2, ppkt j)¹¹. Pogląd ten podzielają organy podatkowe (Interpretacja indywidualna z dnia 15 lipca 2010 roku, IBPP3/443-255/10/PH, Interpretacja z dnia 27 grudnia 2010 roku, IPPP2/4512-3-7/16-3/BH), został on także potwierdzony w orzecznictwie sądowym (WSA w Rzeszowie, 2016, WSA w Warszawie, 2016).

Warto zauważyć, że charakter prawny uprawnień do emisji w krajach UE różni się. Najczęściej omawiane uprawnienia opisywano jako instrumenty finansowe, aktywa niematerialne i prawne, prawa własności i towary. We wrześniu 2016 roku Komisja Europejska w następstwie zalecenia Trybunału Obrachunkowego rozpoczęła badanie charakteru prawnego uprawnień do emisji EU ETS (Komisja Europejska, 2017, s. 31–32)¹². Ostatecznie od 3 stycznia 2018 roku na mocy Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 maja 2014 roku w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniającej dyrektywę (Dyrektywa 2014/65/UE) uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych klasyfikuje się jako instrumenty finansowe¹³. W tym kontekście dodatkowo podlegają uregulowaniom Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji (Rozporządzenie nr 648/2012) oraz Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie nadużyć na rynku oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE (Rozporządzenie nr 596/2014).

Najważniejszym wpływem budżetowym Polski jest podatek od wartości dodanej, zatem rozsądnie zacząć analizę od tego podatku. Na gruncie ustawy o podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535, dalej: ustawa o VAT) sprzedaż uprawnień stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 8 tej ustawy (Interpretacja indywidualna z dnia 20 maja 2013 r. IPTPP1/443-149/13-4/MW, VAT Committee, 2004¹⁴, Commission proposal, MEMO/09/423). Mimo jednak kwalifikacji prawnej instrumentu finansowego nie podlega zwolnieniu wynikającemu z art. 43, ust. 1, pkt 41 ustawy o VAT z uwagi na treść art. 43, ust. 16 (Interpretacja z dnia 16 czerwca 2016 roku, nr IPPP3/4512-151/16-4/JFIII niepubl., Wyrok WSA w Warszawie, 2016, Monitor Podatkowy 11/2016, IRGIT¹⁵). Podlega natomiast ogólnemu zwolnieniu podmiotowemu (ustawa o VAT, art. 113, ust. 1, ust. 9). Zgodnie z art. 28b (ustawa o VAT) miejscem świadczenia usługi jest siedziba lub stałe miejsce zamiesz-

¹¹ Warto wspomnieć, że instrumenty te mają cechy papierów wartościowych (Gorzelać, 2015), zwłaszcza po wejściu w życie Trzeciego Rozporządzenia Rejestrowego (Rozporządzenie nr 1193/2011), aczkolwiek zgodnie z panującym w Polsce poglądem objęcie terminem „papier wartościowy” wymaga istnienia przepisu, który nadawałby im taki właśnie charakter (zasada *numerus clausus*).

¹² Badanie pozwoli na przedstawienie charakterystycznych cech prawnych uprawnień na podstawie obowiązującego prawodawstwa UE, orzecznictwa i krajowych systemów prawnych państw członkowskich.

¹³ Termin implementacji upłynął 3 lipca 2017 roku. W Polsce transpozycja nastąpiła 1 stycznia 2017 roku. Państwa członkowskie powinny stosować przepisy krajowe implementujące wspomnianą dyrektywę od 3 stycznia 2018 roku.

¹⁴ Komitet do spraw VAT został ustanowiony na mocy art. 398 dyrektywy VAT (Dyrektywa Rady 2006/112/WE) w celu promowania jednolitego stosowania przepisów dyrektywy VAT. W jego skład wchodzi przedstawiciele państw członkowskich i Komisji.

¹⁵ Izba Rozliczeniowa Giełd Towarowych SA (IRGIT). Pobrano z: <https://www.irgit.pl/news/zasady-opodatkowania-podatkiem-vat-rynku-prawo-do-emisji-co2> (10.06.2018).

kania usługobiorcy, co oznacza, że podatnikiem w transakcjach wewnątrzspółnotowych oraz z krajami trzecimi będzie odbiorca. Biorąc pod uwagę zasadę suwerenności podatkowej państwa, oznacza to także opodatkowanie na zasadach kraju miejsca świadczenia usługi. W większości krajów UE obrót uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych jest opodatkowany (Komisja Europejska, 2017, s. 31). Do transakcji w obrocie krajowym zastosowanie ma przeważnie standardowa stawka opodatkowania. W Polsce stawka podatku dla tego typu transakcji wynosi 23%.

Istotne znaczenie ma fakt, że w większości państw UE zastosowano mechanizm odwrotnego obciążenia (Komisja Europejska, 2017, 2. 31–32)¹⁶, zgodnie z sugestią Komisji (Projekt Dyrektywy Rady 2009/0139, CNS). Zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia stanowi remedium na wykryty proceder wyłudzenia VAT z wykorzystaniem mechanizmu tzw. oszustwa karuzelowego (Commission proposal, MEMO/09/423)¹⁷.

Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz.U. 1992, nr 21, poz. 86, dalej: ustawa o CIT) przychody ze sprzedaży uprawnień do emisji stanowią przychód w sensie podatkowym¹⁸, ponadto wartość sprzedanych lub zużytych na własne potrzeby uprawnień stanowi koszt uzyskania przychodu (instrumenty te spełniają warunek zapisany w art. 15 ust. 1 i nie zostały wymienione w art. 16, ust. 1). Wątpliwość budzi przede wszystkim moment rozpoznania kosztu uzyskania przychodu oraz kwalifikacja darmowego przydziału uprawnień jako przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia (Bednarz, Zwyrtek, 2007; Budziszewski, Żarkowska, 2015). Uzasadnione są obawy, że darmowy przydział mógłby spełniać warunki przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12, ust. 1, pkt 2 (ustawa o CIT). Należy jednak stwierdzić, że w doktrynie i orzecznictwie NSA akcentuje się¹⁹, iż przez nieodpłatne świadczenie należy rozumieć te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku tej osoby, mające konkretny wymiar finansowy. Dodatkowo o nieodpłatnym świadczeniu można mówić w sytuacji, w której dochodzi do uzyskania przez podatnika przysporzenia majątkowego, mającego konkretny wymiar finansowy, kosztem drugiego podmiotu, czyli korzyść majątkową uzyskuje tylko jedna strona, a druga ponosi uszczerbek na majątku

¹⁶ Badanie pozwoli na przedstawienie charakterystycznych cech prawnych uprawnień na postawie obowiązującego prawodawstwa UE, orzecznictwa i krajowych systemów prawnych państw członkowskich.

¹⁷ W przypadku Polski nie potwierdzono występowania wyłudzenia podatku VAT o charakterze transgranicznym. Zob. <https://www.nik.gov.pl/aktualnosc/NIK-o-systemach-zarzadzania-emisjami-gazow-cieplarnianych.html> (10.06.2018). Ponadto warto wspomnieć, że nie była to jedyna forma oszustw z wykorzystaniem regulacji EU ETS. Innym sposobem, zgodnie z informacją opublikowaną 9 grudnia 2009 roku na stronie Europolu, było otwieranie zagranicznych zakładów wyłącznie w celu ich zamknięcia i uzyskania w ten sposób pakietów darmowych uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Straty mogły wynieść nawet 5 mld euro. Zob. <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-for-european-taxpayer> (10.06.2018).

¹⁸ W zależności od profilu sprzedającego mogą stanowić dochody z działalności operacyjnej lub dochody kapitałowe (Kossecki, 2012). W obydwu przypadkach, jeżeli działalność nie jest prowadzona za pośrednictwem zakładu, dochody nie będą opodatkowane na terenie RP (Konwencja modelowa OECD, art. 5 w połączeniu z art. 7 lub z art. 13).

¹⁹ Pojęcie „nieodpłatnego świadczenia” nie zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 15 lutego 1992 roku.

(NSA, 1998, 2000, 2001). Przyznanie uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych tylko potwierdza prawo do ograniczonego korzystania ze środowiska, zatem nie są spełnione wymienione przesłanki (Bednarz, Zwyrtek, 2007). Aczkolwiek ze sprzedażą zarówno przyznanych za darmo uprawnień, jak i wcześniej zakupionych na rynku będzie wiązać się przychód podatkowy w dniu sprzedaży.

Z punktu widzenia momentu rozpoznania kosztu uzyskania przychodu istotne znaczenie ma cel zakupu uprawnień. Jeżeli celem była odsprzedaż (działalność handlowa), to koszt uzyskania przychodu zostanie rozpoznany w momencie sprzedaży i w tym zakresie nie ma wątpliwości (zastosowanie ma art. 15, ust. 4, 4b i 4c ustawy o CIT)²⁰. Jeżeli jednak celem było zaspokojenie własnych potrzeb (umorzenie jednostek), sprawa się komplikuje. W pierwszej kolejności należy wspomnieć, że omawiane instrumenty nie stanowią wartości niematerialnych i prawnych. Wynika to z faktu, że uprawnienia do emisji nie zostały wymienione w art. 16b, ust. 1 i 2 (ustawa o CIT), który stanowi zamknięty katalog²¹. Nie podlegają zatem zasadom amortyzacji podatkowej przewidzianym dla wartości niematerialnych i prawnych. Z racji, że ustawa nie odnosi się bezpośrednio do tych instrumentów, problem momentu rozpoznania kosztów uzyskania przychodów sprowadza się do ustalenia charakteru kosztów, a mianowicie, czy stanowią one koszt bezpośrednio związany z produkcją (zastosowanie ma wtedy art. 15, ust. 4, 4b-4c ustawy o CIT), czy pośrednio związany (zastosowanie ma art. 15, ust. 4d i 4e ustawy o CIT). Początkowo dominował pogląd, że wspomniane wydatki stanowią koszt pośredni (Interpretacja indywidualna z 27 marca 2012 r. nr IPPB5/423-126/12-2/RS, Interpretacja indywidualna z 23 stycznia 2012 r. nr IPTPB3/423-283/11-4/MF, Interpretacja indywidualna z 20 lutego 2012 r. nr IPTPB3/423-337/11-3/PM, Interpretacja indywidualna z 29 grudnia 2011 r. nr IBPBI/2/423-1214/11/AP, Interpretacja indywidualna z 22 marca 2011 r. nr IPPB5/423-114/11-5/RS, Interpretacja indywidualna z 8 maja 2011 r., nr ILPB3/423-55/11-3/EK). Interpretacja ta jednak uległa zmianie i obecnie dominuje pogląd, że wspomniane wydatki stanowią koszt bezpośredni (Interpretacja indywidualna z 7 maja 2013 r., IPPB5/423-181/13-3/RS, Interpretacja indywidualna z 31 grudnia 2015 r., Interpretacja indywidualna z 11 grudnia 2015 r., IBPB-1-3/4510-615/15/AB, Interpretacja indywidualna z 17 grudnia 2014 r., IPPB5/423-944/14-3/RS, Interpretacji indywidualnej z 25 lutego 2015 r. IBPBI/2/4510-35/15/BG, NSA, 2012, Interpretacji indywidualnej, DD10.8221.25.2015.MZB, Interpretacja indywidualna z 26 lutego 2015 r., Interpretacja indywidualna z 13 maja 2015 r., sygn. DD10.8221.70.2015.MZB, Interpretacja indywidualna z 6 sierpnia 2015 r., sygn. DD10.8221.111.2015.MZB). Wydaje się, że taki pogląd zasługuje na aprobatę, gdyż bezpośredni związek tych kosztów z przychodem jest niezaprzeczalny. Warto przypomnieć, że Eurostat kwalifikuje dochody z aukcji tych uprawnień jako pozostałe podatki od produkcji.

²⁰ W przypadku sprzedaży darmowo sprzedanych uprawnień kosztów uzyskania przychodu nie rozpoznaje się (Interpretacja indywidualna z 7 maja 2013 r. Nr IPPB5/423-181/13-3/RS).

²¹ Mimo że w prawie bilansowym uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych uznaje się za wartości niematerialne i prawne.

Uwagi końcowe

Z punktu widzenia finansów publicznych w sensie prawnym uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych należy zakwalifikować do niepodatkowych dochodów budżetowych. W teorii uzasadnione jest jednak zakwalifikowanie tych instrumentów do parapodatków, a nawet do podatków. Taką klasyfikację potwierdzają standardy Eurostatu czy Komisji Statystyki ONZ. Przeprowadzona analiza systemowa w obszarze podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od wartości dodanej nie zmienia tego wniosku.

Z prawnego punktu widzenia uprawnienia do emisji stanowią instrumenty finansowe niebędące papierami wartościowymi, chociaż w sensie teoretycznym byłoby to uzasadnione.

Na gruncie ustawy o podatku od wartości dodanej sprzedaż i zakup uprawnień do emisji jest świadczeniem usług i w większości krajów UE podlega opodatkowaniu. W przypadku zakupu (sprzedaży) uprawnień od przedsiębiorstwa z UE występuje wewnątrzspółnotowe nabycie (sprzedaż) usług, natomiast w analogicznej sytuacji z podmiotem spoza UE występuje import (eksport) usług i podlega opodatkowaniu na zasadach kraju miejsca świadczenia usługi. Z powodu wyłudzeń podatku od wartości dodanej, które miały miejsce w pierwszych latach funkcjonowania EU ETS, w większości krajów UE stosowany jest mechanizm odwrotnego obciążenia.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych sprzedaż uprawnień do emisji gazów cieplarnianych wiąże się z pojawieniem się przychodu podatkowego. Rozpoznanie kosztu uzyskania przychodu zależne jest od celu wcześniej zakupionych uprawnień. Jeżeli celem była późniejsza sprzedaż uprawnień (cel handlowy), to koszt rozpoznaje się w momencie sprzedaży. Jeżeli celem zakupu uprawnień było zużycie na własne potrzeby (umorzenie uprawnień), to obecnie uprawnienia kwalifikuje się jako koszt bezpośredni i koszt uzyskania przychodu rozpoznaje się proporcjonalnie do przychodu, z którym wiązały się poniesione koszty (umorzone uprawnienia). Tej zasady nie stosuje się do uprawnień przyznanych za darmo, w przypadku których nie występuje koszt uzyskania przychodu. Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych nie stanowią wartości niematerialnych i prawnych i nie podlegają zasadom amortyzacji podatkowej.

Literatura

- Bednarz, I., Zwyrtek, M. (2007). Handel emisjami – aspekty podatkowe. *Przegląd Podatkowy*, 9, 28–34.
- Brzeziński, B. (red.) (2010). *Model Konwencji OECD. Komentarz*. Warszawa: Wydawnictwo wiedza i praktyka 2010.
- Budziszewski, J., Żarkowska, A. (2015). Ustalenie momentu zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z nabyciem uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. *Doradztwo Podatkowe. Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych*, 3, 47–49.
- Commission proposal on temporary measures for a response to carousel fraud in certain sectors- Frequently Asked Questions, MEMO/09/423.

- Dyrektywa 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 roku ustanawiająca system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniająca dyrektywę Rady 96/61/WE Tekst mający znaczenie dla EOG.
- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/29/WE z dnia 23 kwietnia 2009 roku zmieniająca dyrektywę 2003/87/WE w celu usprawnienia i rozszerzenia wspólnotowego systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych (Tekst mający znaczenie dla EOG).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/65/UE z dnia 15 maja 2014 roku w sprawie rynków instrumentów finansowych oraz zmieniająca dyrektywę 2002/92/WE i dyrektywę 2011/61/UE.
- Eurostat (2013). *Environmental taxes, A statistical guide, Eurostat Manuals and guidelines*, ISSN 2315-0815.
- Forum Analiz Energetycznych (2016), *Wpływy z aukcji ETS jako źródło finansowania niskoemisyjnej modernizacji w Polsce*, Bukowski M., Siedlecka U., Śniegocki A., WiseEurope
- Gomułowicz, A., Małecki, J. (2010). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: LexisNexis.
- Gorzelał, K. (2015). *Uprawnienia do emisji jako przedmiot obrotu i zabezpieczeń*. Rozprawa doktorska. Warszawa: Uniwersytet Warszawski.
- Ickiewicz, J. (2009). *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*. Warszawa: PWE.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 15 lipca 2010 roku, nr IBPP3/443-255/10/PH.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 22 marca 2011 roku, nr IPPB5/423-114/11-5/RS.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 8 maja 2011 roku, nr ILPB3/423-55/11-3/EK.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29 grudnia 2011 roku, nr IBPBI/2/423-1214/11/AP.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 23 stycznia 2012 roku, nr IPTPB3/423-283/11-4/MF.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 lutego 2012 roku, nr IPTPB3/423-337/11-3/PM.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 marca 2012 roku, nr IPPB5/423-126/12-2/RS.
- Interpretację Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie 7 maja 2013 roku, nr IPPB5/423-181/13-3/RS
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 20 maja 2013 roku, nr IPTPP1/443-149/13-4/MW.
- Interpretacja indywidualna Minister Finansów z 26 lutego 2015 roku, nr DD10.8221.25.2015.MZB.
- Interpretacja indywidualna Minister Finansów z 13 maja 2015 r., sygn. DD10.8221.70.2015.MZB.
- Interpretacja indywidualna Minister Finansów z 6 sierpnia 2015 roku, sygn. DD10.8221.111.2015.MZB.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 czerwca 2016 roku, nr IPPP3/4512-151/16-4/JFIII niepubl.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 27 grudnia 2016 roku, nr IPPP2/4512-3-7/16-3/BH.
- Komisja Europejska (2017). Sprawozdanie dotyczące funkcjonowania europejskiego rynku uprawnień do emisji dwutlenku węgla, Bruksela, 1 lutego 2017 roku, COM(2017) 48 final.
- Kosikowski, C., Dzwonkowski, H., Huchla, A. (2003), *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.
- Kossecki, P. (2012). Opodatkowanie międzynarodowe handlu energią elektryczną, uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych i świadectwami pochodzenia w Unii Europejskiej, *Rynek Energii*, nr 4/2012.
- Modzelewski, W. (red.) (2010). *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*. Warszawa: Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy.
- Projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych towarów i usług podatnych na oszustwa
- Ramowa Konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu, sporządzona w Nowym Jorku dnia 9 maja 1992 roku. Dz.U. z dnia 10 maja 1996 roku, Dz.U.96.53.238.
- Raport z rynku CO₂, Nr 52, lipiec 2016, strona 2, http://www.kobize.pl/uploads/materialy/materialy_do_pobrania/raport_co2/2016/KOBIZE_Raport_z_rynk_u_CO2_lipiec_2016.pdf (dostęp 10.06.2018).

- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1193/2011 z dnia 18 listopada 2011 roku ustanawiające rejestr Unii na okres rozliczeniowy rozpoczynający się dnia 1 stycznia 2013 roku oraz na kolejne okresy rozliczeniowe w ramach unijnego systemu handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych zgodnie z dyrektywą 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz decyzją nr 280/2004/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz zmieniające rozporządzenia Komisji (WE) nr 2216/2004 i (UE) nr 920/2010. Dz.Urz. UE L 315 z 29 listopada 2011 roku, s. 1–54.
- Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE z dnia 4 lipca 2012 roku (nr 648/2012) w sprawie instrumentów pochodnych będących przedmiotem obrotu poza rynkiem regulowanym, kontrahentów centralnych i repozytoriów transakcji oraz Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady UE z dnia 16 kwietnia 2014 roku (nr 596/2014) w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylające dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE.
- SNA (2012). *SNA NEWS*, Number 32/33, March 2012. Pobrano z: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/sna/nn32-33-En.pdf> (10.06.2018).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa. Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926.
- Ustawa z dnia 12 czerwca 2015 roku o systemie handlu uprawnieniami do emisji gazów cieplarnianych. Dz.U. 2015, poz. 1223.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 1992, nr 21, poz. 86.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 roku o obrocie instrumentami finansowymi. Dz.U. 2005, nr 183, poz. 1538.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2004, nr 54, poz. 535.
- Wyrok NSA z 30 grudnia 1998 roku, sygn. akt I SA/Sz 105/98.
- Wyrok NSA z 18 marca 1999 roku, I SA/Po 1565/98. POP 2000, nr 6, poz. 169.
- Wyrok NSA z 28 stycznia 2000 roku, sygn. akt I SA/Gd 2285/98.
- Wyrok NSA z 22 marca 2001 roku, sygn. akt I SA/Gd 2027/98.
- Wyrok NSA z 31 maja 2012 roku, sygn. akt II FSK 2286/10.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 lutego 2016 roku, sygn. 2016-02-16, I SA/Rz 2/16.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 lipca 2016 roku, sygn. III SA/Wa 654/16.
- VAT Committee (2004). *Guidelines resulting from the 75TH meeting of 14 October 2004*, TAXUD/1607/05-480. <https://www.irgit.pl/news/zasady-opodatowania-podatkiem-vat-rynku-prawo-do-emisji-co2> (10.06.2018).
- <https://www.nik.gov.pl/aktualnosc/NIK-o-systemach-zarzadzania-emisjami-gazow-cieplarnianych.html> (10.06.2018).
- <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/carbon-credit-fraud-causes-more-5-billion-euros-damage-for-european-taxpayer> (10.06.2018).

EUROPEAN UNION ALLOWANCE – TAX PERSPECTIVE

Abstract: *Purpose* – answer to the question whether European Union Allowances can be treated as a special form of tax as well as determining the legal and tax status of European Union Allowance on the basis of corporate income tax and value added tax.

Design/methodology/approach – The article presents the theoretical assessment of the tax nature of European Union Allowances. In addition, an analysis of national and international legislation, interpretation of the Ministry of Finance and judicial decisions was carried out.

Findings – Despite the fact that European Union Allowances do not constitute as a tax in the legal sense in Poland, they can be considered as a tax from a theoretical point of view.

Originality/value – The assessment was based on the features and functions assigned to taxes. In addition, a limited system analysis was carried out. The legal and tax status of European Union Allowances under income tax and value added tax was indicated.

Keywords: carbon dioxide emission permits, European Union Allowance, greenhouse gas emission allowance trading scheme, EUA, EU ETS, taxation, legal and tax status; income tax, value added tax, CIT, VAT

Cytowanie

Witkowski, P. (2018). Uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych – aspekt podatkowy. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 131–143. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-12.

Metody szacowania cen transferowych w polskim prawie podatkowym

Anna Zbaraszewska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest przedstawienie istoty metod wyceny transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Metodologia badania – W opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł i dokumentów, aktów prawnych, metodę indukcji i wnioskowanie.

Wynik – Dzięki przeprowadzonym badaniom przedstawiono istotę metod szacowania cen transferowych.

Oryginalność/wartość – Przedstawione w niniejszym artykule treści stanowią syntetyczne zestawienie metod wyceny transakcji przeprowadzanych między podmiotami powiązanymi.

Słowa kluczowe: jednostki powiązane, cena transferowa, metody szacowania cen transferowych

Wprowadzenie

Zagadnienie cen transferowych pojawiło się już na początku XX wieku, kiedy to zostały one zastosowane po raz pierwszy do wyceny wzajemnych rozliczeń dokonywanych w przedsiębiorstwach zdecentralizowanych. Wykorzystanie cen transferowych do wyceny transakcji było ściśle związane z procesem decentralizacji i dywizjonalizacji przedsiębiorstw. W związku z utworzeniem w strukturach przedsiębiorstw ośrodków odpowiedzialności pojawił się problem ich wzajemnych rozliczeń, zastosowania metod do wyceny oraz oceny efektywności działania, na który ceny transferowe mają decydujący wpływ, gdyż kształtują zarówno ich koszty, jak i przychody.

Obecnie rozwój grup kapitałowych, który jest następstwem globalizacji gospodarki światowej, powoduje, że zagadnienie cen transferowych staje się istotne, gdyż nastąpił znaczny wzrost transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Wycena tych transakcji może mieć wpływ na minimalizację obciążeń podatkowych.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty metod wyceny dopuszczonych przez prawo podatkowe, stosowanych przy transakcjach między podmiotami powiązanymi.

W opracowaniu wykorzystano metodę analizy źródeł i dokumentów.

* dr Anna Zbaraszewska, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: aniazba@op.pl. ORCID: 0000-0002-3470-2612.

1. Istota cen transferowych

Pojęcie cen transferowych nie jest terminem jednoznacznym. Polski termin „ceny transferowe” jest odpowiednikiem angielskiego *transfer pricing* i oznacza procedurę wyceny wzajemnych transferów produktów i usług w ramach jednostki gospodarczej oraz pomiędzy podmiotami wzajemnie powiązanymi. Ceny, według których ustalona zostaje wartość tych transferów, nazywane są transferowymi (Sojak 2001, Szymański, Pietrasik, 2003).

We współczesnej literaturze można odnaleźć definicje, według których ceny transferowe to:

- ceny towarów, usług, wartości niematerialnych oraz honorariów stosowane w transakcjach między podmiotami powiązanymi i różniące się od cen wynegocjowanych na wolnym rynku, zawartych w warunkach porównywalnych przez podmioty niebędące podmiotami powiązanymi (Szymański, Pietrasik, 2003),
- ceny ustalone przez zakład sprzedający, wydział bądź spółkę córkę przedsiębiorstwa wielonarodowego na produkt lub usługę dostarczaną do zakładu, wydziału bądź spółki córki tego samego przedsiębiorstwa, jak również ceny wewnętrzne (Sojak, Baćkowski, 2003).

Ceny transferowe mogą być rozpatrywane w trzech aspektach:

1. Podatkowym – ceny transferowe wpływają na dochód podatkowy przedsiębiorstwa oraz kształtują wpływy podatkowe krajów, na obszarze których dane przedsiębiorstwo funkcjonuje. Regulacje prawne nakładają na przedsiębiorstwa tworzenie specjalnej dokumentacji potwierdzającej zgodność cen transakcyjnych z ustalonymi cenami rynkowymi.
2. Finansowym – ceny transferowe wpływają na sytuację finansową podmiotu oraz na jego wyniki prezentowane w sprawozdaniach finansowych, co z kolei oddziałuje na decyzje podejmowane przez użytkowników sprawozdań finansowych. Ceny transferowe z perspektywy sprawozdań finansowych powinny zapewniać rzetelny i prawdziwy obraz sytuacji finansowej przedsiębiorstwa.
3. Zarządczym – ceny transferowe wpływają w różnych ośrodkach odpowiedzialności podmiotów powiązanych na koszty lub przychody, przez co stają się istotnym elementem rachunkowości zarządczej (Gierusz, Martyniuk, 2016, Piątek 2007).

2. Regulacje i dokumentacja dotycząca cen transferowych w polskim prawie podatkowym

Obowiązujące w Polsce przepisy podatkowe w zakresie cen transferowych sformułowane zostały w oparciu o Modelową Konwencję Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w sprawie podatku od dochodu i majątku oraz Wytyczne OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych z 2010 roku. Zawarte one zostały w ustawach o podatkach dochodowych.

Przepisy te nakładają na podatników szereg obowiązków związanych ze sporządzaniem dokumentacji, a także stosowaniem właściwej metody ustalania cen transferowych.

Ustawodawca nie określił konkretnej postaci dokumentacji podatkowej, a jedynie wyliczył niezbędne elementy, które powinna zawierać prawidłowo sporządzona dokumentacja. Należą do nich:

- określenie funkcji podmiotów biorących udział w transakcji z podaniem zaangażowanych aktywów w przedmiotową inwestycję oraz charakterystyki ryzyka związanego z transakcją,
- wyliczenie wszelkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i terminy ich zapłaty,
- metodę obliczenia ceny przedmiotu transakcji wraz ze szczegółową kalkulacją zysku oczekiwanego przez podatnika,
- zobrazowanie strategii gospodarczej podmiotów uczestniczących w transakcji, jeśli poziom cen w transakcji wynikał z przyjętej strategii,
- wskazanie innych czynników wziętych pod uwagę przy określaniu wartości przedmiotu transakcji oraz sposobu rozliczeń,
- przedstawienie korzyści oczekiwanych przez podatnika, wynikających z dokumentowanej transakcji, jeśli jej przedmiotem były usługi niematerialne i prawne, zgodnie z art. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Dz.U. 2016, poz. 1888 z późn. zm. (dalej: updop) oraz art. 25a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych Dz.U 2016, poz. 2032 z późn. zm. (dalej: updog).

Obowiązek sporządzania dokumentacji obejmuje transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi, których łączna wartość przychodów (lub kosztów) przekroczyła wielkość 2 mln euro w ciągu roku podatkowego (art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) te zaprezentowano w tabeli 1.

W celu zwiększenia szczegółowości informacji o cenach transferowych z dniem 1 stycznia 2017 roku wprowadzono przepisy, w tym przede wszystkim wspólne zasady dokumentowania cen transferowych, wypracowane w ramach inicjatywy OECD, dotyczącej zwalczania erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów (tzw. BEPS – *base erosion profit shifting*) i mającej na celu uszczelnienie systemów podatkowych krajów, które je przyjmą, oraz zapobieganie zjawisku przerzucania dochodów pomiędzy podmiotami powiązаныmi w celu uniknięcia opodatkowania.

Przepisy w nowym brzmieniu przewidują zróżnicowanie obowiązków dokumentacyjnych proporcjonalnie do wielkości przychodów danego podatnika i ryzyka zaniżenia dochodów osiąganých w wyniku transakcji z podmiotami powiązаныmi. Sprecyzowano również elementy będące częścią składową dokumentacji.

Tabela 1

Obowiązek sporządzania dokumentacji cen transferowych

Rodzaje transakcji	Podmioty zobligowane do sporządzania dokumentacji cen transferowych
Przychody lub koszty ≥ 2 mln euro	dokonujący transakcji w roku podatkowym z podmiotami powiązanymi, mających istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty) lub ujmujący w roku podatkowym w księgach rachunkowych inne zdarzenia, których warunki zostały ustalone (lub narzucone) z podmiotami powiązanymi, mające istotny wpływ na wysokość ich dochodu (straty)
Transakcje ≥ 20 tys. euro	zawierający z podmiotem mającym miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową – umowę spółki niebędącej osobą prawną, jeżeli łączna wartość wniesionych przez wspólników wkładów przekracza określony limit lub umowę wspólnego przedsięwzięcia lub inną umowę o podobnym charakterze, w których wartość wspólnie realizowanego przedsięwzięcia określona w umowie przekracza limit.
Transakcje ≥ 20 tys. euro	transakcje, dla których zapłata jest dokonywana bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotów mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 9a ust. 2 i ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 roku

Regulacje przewidują trzypoziomowy obowiązek dokumentacyjny:

1. Dokument *local file* – jest to podstawowa forma dokumentacji cen transakcyjnych. Zawiera m.in. rodzaj i przedmiot transakcji oraz zdarzeń będących przedmiotem dokumentacji, opis przebiegu tych transakcji/zdarzeń, a także opis metody i sposobu kalkulacji dochodu (straty). W odniesieniu do podatników osiągających przychody lub koszty powyżej 10 mln euro w poprzednim roku podatkowym konieczne będzie uzupełnienie dokumentacji o tzw. analizę danych porównawczych (tj. analizę danych podmiotów niezależnych).
2. Dokument *master file* – dotyczyć będzie tylko podmiotów prowadzących działalność w skali średniej i dużej, tj. podatników funkcjonujących w strukturach grup kapitałowych, którzy w roku podatkowym osiągnęli przychody/ponieśli koszty w kwocie powyżej 20 mln euro. Dokumentacja w tej części zawierać będzie informacje o grupie podmiotów powiązanych, w szczególności opis struktury organizacyjnej przyjętej polityki cen transakcyjnych, analizę sytuacji finansowej grupy, a także sprawozdanie skonsolidowane grupy kapitałowej.
3. Dokument *domestic file* – dotyczyć będzie spółek dominujących grup kapitałowych o obrotach skonsolidowanych powyżej 750 mln euro. Ta część dokumentacji obejmuje specjalne sprawozdanie, zawierające najistotniejsze informacje nt. działania przedsiębiorstwa wielonarodowego w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych, w których prowadzą działalność gospodarczą poszczególne podmioty powiązane.

W szczególności będą to informacje z zakresu podziału globalnego dochodu, należnych i zapłaconych podatków oraz niektórych wskaźników dotyczących prowadzonej działalności w poszczególnych krajach. Sprawozdanie to będzie obligatoryjnie przekazywane do urzędu skarbowego.

Dokumentacja, jaka jest wymagana przez przepisy prawa podatkowego w przypadku stosowania cen transferowych, powinna obejmować szereg zestawień danych finansowych i sprawozdań o charakterze opisowym. Dokumentacja ta dostarcza przede wszystkim informacji finansowych przydatnych w celach sprawozdawczych, ale także informacje istotne dla celów zarządzania jednostkami gospodarczymi.

Wprowadzenie tak szczegółowych zasad dokumentacji cen transferowych w przepisach prawa podatkowego miało także na celu pozyskanie informacji pozwalających na efektywną identyfikację i ocenę ryzyka zaniżenia dochodów w transakcjach lub zdarzeniach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

3. Metody wyceny stosowane w transakcjach między podmiotami powiązаныmi

Szacowanie cen transferowych odbywa się za pomocą metod wymienionych w ustawach podatkowych (art. 11 ust. 2 updog i art. 25 ust. 2 updog). Przepisy określają dwie grupy metod szacowania cen transakcyjnych: transakcyjne i zysku transakcyjnego. W ramach tych grup wyróżnia się kilka metod, jakimi może być przeprowadzone szacowanie. W tabeli 2 zaprezentowano metody szacowania cen transferowych.

Tabela 2

Metody szacowania cen transferowych

Grupa metod szacowania cen transferowych	Rodzaje stosowanych metod
Metody transakcyjne	metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej metoda ceny odsprzedaży metoda rozsądnej marży („koszt plus”)
Metody zysku transakcyjnego	metoda podziału zysku metoda marży transakcyjnej netto

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 9a ust. 2 i ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 roku.

Metody te zostały wprowadzone do polskich przepisów na podstawie wytycznych OECD.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 czerwca 2013 roku zmieniające rozporządzenie w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób prawnych w drodze oszacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób prawnych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych wykreśliło art. 12 ust. 3, według którego metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej powinna być stosowana w pierwszej kolejności przed innymi metodami określonymi w przepisach rozporządzenia. W obecnym stanie prawnym

nie ma obowiązku preferowania tej metody. Najlepszą metodą szacowania jest ta, która da wynik najbardziej zbliżony do wyniku rynkowego bez wskazywania sztywnej hierarchii metod. Bez zmian została zasada stosowania w pierwszej kolejności tradycyjnych metod transakcyjnych przed metodami zysku transakcyjnego.

Metody transakcyjne oparte są na analizie transakcji kontrolowanych i porównywalnych transakcji niekontrolowanych. Metody te cechują się prostotą – przez porównanie bezpośrednio ceny kontrolowanej z rzeczywistymi cenami stosowanymi na rynku da się w szybki sposób uzyskać cenę, która może zostać uznana za rynkową. Ograniczeniem stosowania tych metod jest konieczność zapewnienia porównywalności transakcji.

Wyróżnić można trzy etapy w postępowaniu dotyczącym zastosowania metod transakcyjnych:

- wybór punktu odniesienia (porównywalnej transakcji niekontrolowanej) na podstawie przeprowadzonej analizy kryteriów porównywalności,
- porównanie analizowanej transakcji z transakcją niekontrolowaną i wskazanie zaistniałych różnic,
- ustalenie właściwej ceny transferowej przez skorygowanie ceny z porównywalnej transakcji niekontrolowanej, tak by pokazać różnice pomiędzy porównywalnymi transakcjami (Wyciśłok, 2014).

Istota metod transakcyjnych polega na porównywaniu elementów składowych cen. Charakterystykę tych metod zaprezentowano w tabeli 3.

Tabela 3

Metody transakcyjne szacowania cen transferowych

Nazwa metody transakcyjnej	Istota metody
Metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej	Porównanie ceny ustalonej w transakcjach między podmiotami powiązanimi z ceną stosowaną w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne i na tej podstawie określenie wartości rynkowej przedmiotu transakcji zawartej między podmiotami powiązanimi. Porównania dokonuje się na podstawie cen, jakie stosuje dany podmiot na danym lub porównywalnym rynku w transakcjach z podmiotami niezależnymi (wewnętrzne porównanie cen) lub na podstawie cen, jakie stosują w porównywalnych transakcjach inne niezależne podmioty (zewnętrzne porównanie cen)
Metoda ceny odsprzedaży	Polega na obniżeniu ceny określonej w transakcji danego podmiotu z podmiotem niezależnym, dotyczącej dóbr lub usług nabytych uprzednio przez ten dany podmiot od podmiotu z nim powiązanego, o marżę ceny odsprzedaży. Tak ustalona cena może być uważana za cenę rynkową określoną w transakcji danego podmiotu z podmiotem z nim powiązanym
Metoda rozsądnej marży („koszt plus”)	Metoda rozsądnej marży („koszt plus”) polega na ustaleniu ceny sprzedaży rzeczy i praw oraz świadczenia usług w transakcji danego podmiotu z podmiotem powiązanym na poziomie odpowiadającym sumie bazy kosztowej i narzutu zysku wynikającego z: wykonywanych przez te podmioty funkcji, ponoszonych ryzyk oraz o zaangażowanych aktywów

Źródło: opracowanie własne na podstawie Wyciśłok (2014).

W przypadku, gdy nie można określić dochodów za pomocą metod transakcyjnych, dopuszcza się zastosowanie metod polegających na ustaleniu dochodów na podstawie zysku, jakiego mógłby spodziewać się dany podmiot uczestniczący w transakcji. Metody te noszą nazwę metod zysku transakcyjnego. Warunkiem stosowania metod zysku transakcyjnego jest takie ich zastosowanie, aby nie zwiększać obciążeń podatkowych podmiotu wyłącznie z powodu osiągnięcia zysków niższych niż zyski przeciętnie osiągnięte przez inne podmioty, jeżeli mniejszy zysk lub nieosiągnięcie zysku przez dany podmiot przypisać można czynnikom ekonomicznym lub organizacyjnym.

Przy określaniu dochodów z transakcji zawartych pomiędzy podmiotami powiązаныmi dopuszcza się stosowanie metod zysku transakcyjnego opartych na:

- podziale zysków,
- marży transakcyjnej netto.

Istotę tych metod przedstawione zostały w tabeli 4.

Tabela 4

Metody zysku transakcyjnego

Nazwa metody transakcyjnej	Istota metody
Metoda podziału zysków	Polega na określeniu łącznych zysków, jakie w związku z daną transakcją lub transakcjami osiągnęły podmioty powiązane oraz podziału tych zysków między te podmioty w takiej proporcji, w jakiej dokonałyby tego podmioty niezależnie. Łączne zyski określa się przy zastosowaniu wspólnego standardu rachunkowości i wspólnej waluty, jeżeli podmioty powiązane, dla których ten zysk jest wyznaczany, stosują wspólny standard rachunkowości i prowadzą księgi rachunkowe we wspólnej walucie. W przeciwnym przypadku łączne zyski określa się przez zastosowanie jednego ze standardów rachunkowości oraz jednej z walut stosowanych przez podmioty powiązane
Metoda marży transakcyjnej netto	Metoda marży transakcyjnej netto polega na badaniu marży zysku netto, jaką uzyskuje podmiot w transakcji lub transakcjach z innym podmiotem powiązanym, i określeniu jej na poziomie marży, jaką uzyskuje ten sam podmiot w transakcjach z podmiotami niezależnymi, lub marży uzyskiwanej w porównywalnych transakcjach przez podmioty niezależne. Marżę transakcyjną netto określa się przez odliczenie od przychodu osiągniętego w wyniku transakcji kosztów poniesionych w celu osiągnięcia tego przychodu, w tym także kosztów ogólnych zarządu. Odliczenia kosztów ogólnych zarządu dokonuje się, uwzględniając proporcję, w jakiej pozostaje przychód uzyskany w związku z daną transakcją w ogólnej kwocie przychodów. Stosując metodę marży transakcyjnej netto, należy uwzględnić różnice między podmiotami, których marże są porównywane, a w szczególności należy wziąć pod uwagę takie czynniki, jak: konkurencja ze strony innych uczestników rynku i dóbr zamiennych, skuteczność i strategia zarządzania, pozycja rynkowa, różnice struktury kosztów i kosztu pozyskania kapitału oraz stopień doświadczenia w działalności

Źródło: opracowanie własne na podstawie Mika (2017), Wycisłok (2014).

Metody te mogą być stosowane w większości przypadków, jednakże pewne sytuacje wykluczają ich użycie. Do takich zdarzeń należą:

- niewystarczające dane o transakcjach niekontrolowanych,
- uznanie danych o transakcjach niekontrolowanych za niewiarygodne.

Transakcje przeprowadzane przez podmioty powiązane wpływają na wyniki tych podmiotów, ich sytuację majątkową i finansową. Przepisy prawa podatkowego nakładają na podmioty powiązane obowiązek bardzo szczegółowego udokumentowania transakcji przeprowadzanych pomiędzy podmiotami powiązаныmi, który ma na celu potwierdzenie prawidłowości ich wyceny. Dokumentacja podatkowa ma przede wszystkim wykazać, czy transakcje zawarte pomiędzy podmiotami powiązаныmi zostały ustalone na poziomie rynkowym, czyli nieróżniącym się od warunków, które ustaliłyby między sobą niezależne podmioty.

Uwagi końcowe

Stosowanie odpowiedniej polityki cen transferowych może znacząco wpływać na wysokość zobowiązań podatkowych przedsiębiorstw, szczególnie gdy członkami grupy są przedsiębiorstwa z krajów o różnorodnych systemach podatkowych.

Ceny transferowe pełnią bardzo istotną funkcję w podziale dochodu, co jest bardzo ważne z punktu widzenia podatkowego, gdyż podmioty powiązane ustalając ceny realizowanych pomiędzy sobą transakcji, mają pewien margines swobody decyzyjnej, który wpływa na planowanie podatkowe przedsiębiorstwa. Ceny ustalone pomiędzy przedsiębiorstwami zależnymi determinują przychody i koszty danych podmiotów, a w związku z tym wpływają na rozkład dochodu całej grupy kapitałowej. W konsekwencji decydują one, w jakiej wysokości będzie opodatkowany dochód.

Transakcje z podmiotami powiązаныmi są obszarem szczególnego ryzyka, stąd dobór metody szacowania cen transferowych w takich transakcjach jest bardzo istotny. Zastosowanie właściwie wybranej metody szacowania cen transferowych do rodzaju transakcji będzie gwarancją prawidłowego ustalenia wartości przeprowadzanych transakcji.

Literatura

- Ceny transferowe 2017/2018 duże zmiany w dokumentacji podatkowej*, <http://ksiegowosc.infor.pl/podatki/cit/cit/dokumentacja-i-rozliczanie/733026> (27.05.2018).
- Gierusz, B., Martyniuk, T. (2016). Pomiar i ujawnianie transakcji między podmiotami powiązаныmi. *Studia Oeconomica Posnaniensia*, 4 (11), 78–93.
- Mika, J.F. (2017). *Ceny transferowe. Komentarz do rozporządzenia. Metody ustalania i szacowania cen transferowych. Analiza porównywalności. Przykłady*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.
- Piątek, E. (2007). *Polityka bilansowa grupy kapitałowej*. Warszawa: CeDeWu.
- Sojak, S. (2001). *Ceny transferowe, Teoria i praktyka*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Sojak, S., Baćkowski, D. (2003). *Ceny transferowe. Aspekt podatkowy*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC.

- Szymański, K.G., Pietrasik, A. (2003). *Ceny transferowe. Istota – szacowanie cen – ryzyka podatkowe – dokumentacja podatkowa*. Gdańsk: ODDK.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2016, poz. 1047 z późn. zm.
- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2016, poz. 2032 z późn. zm.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2016, poz. 1888 z późn. zm.
- Wyciśłok, J. (2014). *Ceny transferowe. Przedsiębiorstwa powiązane. Przerzucanie dochodów*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. Beck.

METHODS FOR ESTIMATING TRANSFER PRICES IN POLISH TAX LAW

Abstract: *Purpose* – The purpose of the article is to present the methods of transaction valuation between related entities.

Design/methodology/approach – The study uses a source and document analysis method, induction method and inference.

Findings – The research presents the essence of transfer pricing estimation methods

Originality/value – The content presented in this article is a synthetic list of valuation methods for transactions carried out between related parties.

Keywords: related parties, transfer price, methods for estimating transfer prices

Cytowanie

Zbaraszewska, A. (2018). Metody szacowania cen transferowych w polskim prawie podatkowym. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (93), 145–153. DOI: 10.18276/frfu.2018.93-13.

